



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DEL MOLISE

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE
REGIONI MOLISE, ABRUZZO E BASILICATA**

**“Orientamenti consolidati e nuove prospettive nel
diritto tributario nazionale ed internazionale”**

**L'INTERPRETAZIONE E L'APPLICAZIONE DELLE
CONVENZIONI INTERNAZIONALI CONTRO LE DOPPIE
IMPOSIZIONI ALLA LUCE DEL *BEPS* E DEL *MLI*:
*UNA, NESSUNA O CENTOMILA?***

Prof. Federico Rasi
Università degli Studi del Molise

1° dicembre 2017

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS):

- insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (*base erosion*) e, dunque, sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (*profit shifting*) da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile.
- piano d'azione, di origine politica, condiviso dai più importanti Paesi a livello mondiale (Regno Unito, Stati Uniti, Germania, Francia e Italia), reso necessario dalla consapevolezza che i predetti fenomeni (che si vuole finalmente contrastare) trovano la loro origine nella mancanza di un approccio comune al problema originando così fenomeni di doppia non imposizione che l'architettura della fiscalità internazionale non sembra, allo stato attuale, in grado di contrastare.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Un primo passo, in vista del pieno raggiungimento di tali risultati si è avuto con la firma il 7 giugno 2017, da parte di 67 Paesi, della ***Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting***, c.d. *MLI*. Questa Convenzione non rappresenta una convenzione multilaterale contro le doppie imposizioni, ma è una convenzione che ha il fine di modificare quelle esistenti. Potrà così accadere che:

- la disposizione *MLI* si applichi “in luogo” di una disposizione esistente e non si applichi quando tale disposizione non esiste (effetto correttivo);
- la disposizione *MLI* “si applichi a” o “modifichi” una disposizione esistente senza sostituirla (effetto integrativo);
- la disposizione *MLI* si applichi “in assenza” di una disposizione esistente (effetto additivo);
- la disposizione *MLI* si applichi “al posto” di una disposizione esistente, indipendentemente dal fatto che tale disposizione sia esistita e/o se tale disposizione esistente sia stata notificata al depositario (effetto sostitutivo).



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

L'elemento caratterizzante del *MLI* è "l'automatica" efficacia sugli accordi in essere che ci si aspetta che sia tale da poter essere addirittura gestita da un applicativo informatico già da ora disponibile sul sito dell'OCSE.

In realtà, l'automatismo di cui si è sino ad ora parlato, rischia di essere soltanto apparente. Ciò deriva da una pluralità di opportunità "inevitabilmente" lasciate aperte agli Stati.

Uniformità vs. Sovranità

In primo luogo, uno Stato può, scegliere a quali accordi applicare il *MLI*.

L'Italia ha notificato la lista di tutti gli accordi bilaterali stipulati dall'Italia in modo da assoggettarli alla copertura della Convenzione multilaterale ai sensi dell'art. 2.

In secondo luogo, uno Stato può scegliere le disposizioni che si intendono modificare e, comunque, operano le *compatibility clauses*, in forza delle quali le norme dei singoli trattati coperti saranno modificate nei limiti in cui la *MLI* risulterà con loro compatibile.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Struttura delle clausole della *MLI*:

- una clausola recante la misura *BEPS* (c.d. *mimum standards*);
- una clausola di compatibilità;
- una clausola di riserva;
- una clausola di notifica.

Nel dichiarare una disposizione applicabile, gli Stati aderenti possono esercitare numerose opzioni. Queste si inquadrano giuridicamente come "riserve" secondo la definizione offerta dalla Convenzione di Vienna del 1969, che qualifica, in generale, le riserve quale una "dichiarazione unilaterale" proveniente da uno Stato, mirante ad escludere o a modificare l'effetto giuridico di alcune disposizioni di un trattato nella loro applicazione a tale Stato.

È possibile individuare due tipi di riserve contemplate nel *MLI*:

- le riserve espressamente autorizzate;
- le riserve relative alla procedura arbitrale.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Con esse il trattato multilaterale non prevede una modalità di applicazione né *cherry picking*, né *all in – all out*, ma funziona secondo un modello di *opting-out*: esso opera nella sua interezza se viene sottoscritto senza riserve; per il tramite delle riserve, tuttavia, lo Stato firmatario può escludere singole disposizioni dal rilevante ambito di applicazione. Le riserve, salve eccezioni, devono essere riferite a tutti gli Accordi coperti dello Stato che le appone.

Il funzionamento e la conoscibilità delle riserve esercitata sarà garantita dal c.d. *matching database* che, incrociando le informazioni provvisorie (potendo gli Stati contraenti via via modificarle) comunicate dai diversi Paesi in fase di sottoscrizione del *MLI*, genera automaticamente un *report* che riporta l'articolato del *MLI* concretamente efficace tra i diversi Paesi, individuando anche eventuali problematiche derivanti da fenomeni di *mismatching* delle notifiche. Seguendo la logica del *MLI*, quale strumento che interviene a modificare i trattati bilaterali, il *software* prende in esame, di volta in volta, una coppia di Paesi, che l'utente è libero di selezionare in base alle proprie esigenze, fornendo una serie di informazioni molto dettagliate.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Il funzionamento di questo “incrocio” dovrebbe essere ispirato alla logica matematica per cui:

- le riserve introdotte unilateralmente dagli Stati contraenti operano in modo simmetrico, con l’effetto che l’introduzione di una riserva da parte di uno Stato blocca l’applicazione della disposizione, a prescindere dal fatto che l’altro Stato abbia o meno introdotto una riserva a propria volta;
- al contrario, le riserve operano bilateralmente solo allorquando gli Stati contraenti hanno scelto o meno di applicare la medesima opzione.

I computer faranno il nostro lavoro?

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Il *MLI* si compone di 39 articoli suddivisi in 7 parti, secondo il seguente schema.

- La Parte I (artt. 1 e 2) definisce la portata applicativa del *MLI* e l'interpretazione dei termini.
- La Parte II (artt. da 3 a 5) riguarda il *disalign* da ibridi (*hybrid mismatches*) oggetto di analisi nell'*Action 3*, e disciplina:
 - le entità trasparenti;
 - la doppia residenza fiscale delle entità;
 - i metodi per l'eliminazione della doppia imposizione (metodo dell'esenzione e del credito d'imposta).
- La Parte III (artt. da 6 a 11) si occupa degli abusi dei trattati, oggetto di analisi nell'*Action 6*. In sintesi:
 - l'art. 6 chiarisce, nel testo di un nuovo preambolo, che i trattati non devono creare opportunità di non imposizione o imposizione ridotta;
 - l'art. 7, paragrafi 1 e 4, affronta la tematica dell'abuso dei trattati, individuando una regola generale anti-abuso c.d. *Principal Purpose Test (PPT)* volta a disconoscere i benefici derivanti dall'applicazione di un *CTA* se l'ottenimento di tale beneficio costituisce una delle finalità principali dell'operazione. I successivi paragrafi da 8 a 13 recano disposizioni "semplificate" di *Limitation On Benefit* (c.d. clausole *LOB*);
 - l'art. 8 riguarda la distribuzione di dividendi e subordina il beneficio della ritenuta convenzionale prevista all'art. 10, par. 2, del Modello OCSE ad un periodo minimo di detenzione della partecipazione, come indicato al paragrafo 36 dell'*Action 6*;
 - l'art. 9 disciplina il realizzo di plusvalenze da cessione di partecipazioni in entità il cui valore deriva principalmente da beni immobili;
 - l'art. 10 contiene una clausola anti-abuso per le stabili organizzazioni situate in Paesi terzi;
 - l'art. 11 contiene una sorta di clausola di salvaguardia volta, a determinate condizioni, a non pregiudicare in capo ad uno Stato contraente la potestà impositiva nei confronti dei propri residenti.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

- La Parte IV è focalizzata a contrastare l'elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione, anche attraverso l'utilizzo di agenti o commissionari o l'utilizzo mirato dei casi di esclusione di cui alla c.d. *negative list* contenuta all'art. 5, par. 4, del Modello OCSE. Più nel dettaglio, attraverso quattro articoli, la parte IV del *MLI* si propone quindi di modificare le Convenzioni contro le doppie imposizioni esistenti in ordine:
 - al concetto di stabile organizzazione personale e, in particolare, allo *status* di agente dipendente (art. 12);
 - all'individuazione delle attività escluse, sulla base del carattere preparatorio e ausiliario delle stesse (art. 13);
 - al frazionamento dei contratti (c.d. *splitting-up*) (art. 14);
 - alla definizione di persona correlata all'impresa (art. 15).
- La parte V e la parte VI riflettono i contenuti dell'*Action 14* sul miglioramento dei meccanismi di risoluzione delle controversie.
- Più in dettaglio, la parte V (artt. 16 e 17) chiarisce quali siano gli elementi necessari per raggiungere l'obiettivo di uno *standard* minimo per assicurare una risoluzione tempestiva, efficace ed efficiente delle controversie legate ai trattati. Ciò è rinvenibile attraverso l'introduzione di una procedura amichevole, come prevista all'art. 25, par. da 1 a 3 del Modello OCSE, che includa anche accordi reciproci in grado di determinare rettifiche corrispondenti nei casi di *transfer pricing*. A tale riguardo, in aderenza alla *Best Practice 1* contenuta nell'*Action 14*, le giurisdizioni dovrebbero includere l'art. 9, par. 2 del Modello di Convenzione OCSE nei loro trattati bilaterali. L'art. 17 del *MLI* disciplina la modalità di attuazione di questa *Best Practice*.
- La parte VI del *MLI* (artt. dal 18 al 26) rappresenta un insieme di disposizioni coerenti sull'arbitrato obbligatorio, attivabile nell'ipotesi in cui le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo tempestivo. La parte VI trova applicazione soltanto nei confronti di due giurisdizioni che esplicitamente intendono applicarla. L'art. 18 consente, infatti, a una giurisdizione di scegliere di applicare la parte VI in relazione ai suoi *CTA*, notificando al depositario la sua scelta. La parte VI trova quindi applicazione soltanto se entrambe le giurisdizioni contrattuali notificano al depositario l'esercizio di tale opzione.
- Infine, la parte VII (artt. da 27 a 39) affronta la fase procedurale tra cui la firma e la ratifica, l'accettazione o l'approvazione, le riserve, le notifiche, le successive modifiche dei *CTA*, la conferenza delle parti, l'interpretazione e l'attuazione, gli emendamenti, l'entrata in vigore, l'efficacia, il recesso, la relazione con i protocolli e il depositario.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente alle **entità trasparenti**, i redditi, derivanti da un'entità o uno strumento trattato in tutto o in parte come fiscalmente trasparente ai sensi della legislazione fiscale di una delle giurisdizioni contraenti, sono considerati come redditi di un residente soltanto nella misura in cui essi sono trattati ai fini dell'imposizione come i redditi di un residente di tale giurisdizione.

Relativamente ai **casi di doppia residenza**, sussiste l'impegno delle autorità competenti a fare del proprio meglio per determinare in via di amichevole composizione la giurisdizione di cui un soggetto deve essere considerato residente ai fini del trattato, tenendo conto non solo della sede di direzione effettiva, ma anche del luogo in cui è stato registrato o comunque costituito, nonché di ogni altro fattore rilevante. In assenza di accordo, tale soggetto non avrà diritto ad alcuno sgravio o esenzione fiscale, salvo nella misura in cui ciò sia stato comunque convenuto dalle autorità competenti e con le modalità da loro concordate.

L'Italia si è riservata il diritto di non applicare le previsioni dell'art. 3 sulle entità trasparenti e quelle dell'art. 4 sulle entità *dual resident*.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente ai **metodi per eliminare la doppia imposizione**, sono disciplinate tre opzioni con le quali evitare il rischio di *doppia non tassazione* (e non più solo di doppia tassazione) che può insorgere quando lo Stato di residenza applica il metodo dell'esenzione a redditi che non sono stati tassati nello Stato della fonte (peraltro, tale situazione generalmente non si riscontra nei trattati, quali quelli sottoscritti dall'Italia che seguono il metodo del credito d'imposta).

Si prevede che le disposizioni di un Accordo fiscale coperto che esenterebbero un reddito percepito da un residente di una Giurisdizione Contraente dall'imposizione in detta Giurisdizione Contraente non si applichino nel caso in cui l'altra Giurisdizione Contraente a sua volta applichi le disposizioni dell'Accordo fiscale coperto per esentare tale reddito. L'eventuale doppia imposizione che potrebbe residuare è risolta tramite il meccanismo del credito di imposta accordato dalla prima di dette Giurisdizioni Contraenti in misura pari all'ammontare dell'imposta pagata nell'altra Giurisdizione Contraente.

L'Italia ha scelto di continuare ad applicare il metodo del credito di imposta che già risolve i problemi che il *MLI* vuole risolvere. Peraltro tale comportamento lascia libere le controparti convenzionali dell'Italia di determinarsi come preferiscono.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente all'**abuso dei trattati**, sono previsti due *minimum standards* per contrastare lo scenario della pratica del c.d. *treaty-shopping*:

- il titolo e i preamboli dei Trattati che devono ora esplicitare l'intenzione degli Stati contraenti di eliminare la doppia imposizione senza consentire o favorire pratiche elusive o aggressive. L'Italia ha previsto di modificare tutti i suoi trattati al fine di renderli coerenti con le regole minime richieste in merito all'abuso dei trattati;
- è regolato l'utilizzo del *Principal Purpose Test* (PPT), che trova origine nel *Final Report* dell'Action 6, per denegare i benefici del trattato laddove uno degli obiettivi fondamentali di una transazione sia proprio quello di ottenere tali benefici.

Il *Principal Purpose Test* prevede il disconoscimento dei benefici convenzionali qualora appaia ragionevole concludere che il loro conseguimento sia uno degli scopi principali dell'operazione posta in essere e la loro concessione non sia conforme con l'oggetto e lo scopo del trattato.

L'Italia si è riservata di non applicare il *Principal Purpose Test* in quegli accordi che già contengono una disposizione simile.

Vengono, altresì, individuati i trattati per i quali non occorre riserva ai sensi dell'art. 7 (15) (b) in quanto già contengono disposizioni che negano tutti i benefici che sarebbero altrimenti concessi, se lo scopo principale o uno degli scopi principali di qualsiasi transazione è l'ottenimento di tali benefici.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

“un beneficio ai sensi di un Accordo fiscale coperto non è concesso in relazione ad un elemento di reddito o di patrimonio se è ragionevole concludere, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che venga stabilito che la concessione di tale beneficio in dette circostanze sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni dell'Accordo fiscale coperto”.

In dettaglio, la norma vuole contrastare un accordo o una transazione tra i cui scopi principali vi sia:

- la ricerca di un beneficio fiscale che può consistere in una riduzione dell'aliquota applicabile o nella rinuncia da parte di uno Stato ad esercitare il potere impositivo. Si tratta del c.d. test soggettivo, volto ad identificare gli scopi che inducono il contribuente a stipulare un accordo o a porre in essere una transazione;
- il contrasto tra il beneficio convenzionale perseguito e l'oggetto o lo scopo della Convenzione. Si tratta del c.d. test oggettivo, volto a verificare se la concessione del beneficio fiscale contrasti con l'oggetto e lo scopo della Convenzione.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Il dato rilevante di questa innovazione è che, secondo l'OCSE, il suo inserimento nei trattati non è condizione per la sua efficacia: essa infatti traduce un principio di diritto internazionale che opera ugualmente, a prescindere dalla sua positiva codificazione la cui funzione è, pertanto, meramente confermativa.

Questa disposizione non si presenta, nello spirito, del tutto dissimile dall'art. 10-*bis*, legge 27 luglio 2000, n. 212; a parte, inevitabilmente, il più limitato campo di applicazione (le sole imposte coperte dai Trattati e non tutte le imposte), essa, similmente a quella italiana, preclude il riconoscimento di un vantaggio fiscale laddove un comportamento venga adottato al pressoché esclusivo scopo di ottenere tale vantaggio e questo comportamento non sia giustificabile secondo logiche di mercato.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Problema: nozione di vantaggio indebito.

La differenza tra le due norme sarebbe solo nella costruzione: quella nazionale considera l'indebito come elemento costitutivo della fattispecie; quella convenzionale considera l'assenza di un indebito come causa di giustificazione.

Problema: cause di giustificazione.

La norma italiana, con maggiore chiarezza di quella convenzionale, precisa che *"non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*. Il MLI richiede, invece, di accertare che l'ottenimento del beneficio di cui si discute sia uno degli scopi principali di *"qualsiasi"* intesa o transazione.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente ai **dividendi**, viene introdotta un'ulteriore condizione, un *holding period* di 365 giorni, per applicare il regime di tassazione agevolata dei dividendi.

Relativamente ai **capital gains**, similmente a quanto stabilito in tema di dividendi, è previsto che le norme di favore relative alla tassazione dei *capital gains* derivanti dall'alienazione di azioni di società il cui patrimonio è investito, oltre una certa soglia (50%), in immobili, siano applicate anche se tale soglia è superata in un solo momento nel corso dei 365 giorni precedenti l'alienazione. È altresì previsto che qualsiasi tipo di ente sia equiparato alle società.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Poi l'Italia si è riservata di non applicare l'art. 8, sulle transazioni relative al trasferimento dei dividendi

Si è riservata altresì di non applicare l'art. 9 sugli utili di capitale da alienazione di azioni o partecipazioni in entità il cui valore deriva principalmente da beni immobili. In questo caso la riserva è però solo parziale in quanto, comunque, si sceglie di applicare la regola per cui gli utili ricavati da un residente di uno Stato dall'alienazione di azioni o partecipazioni comparabili, quali le partecipazioni in una società di persone (*partnership*) o in un *trust*, sono imponibili nell'altro Stato se, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono l'alienazione, tali azioni o partecipazioni hanno derivato oltre il 50% del loro valore direttamente o indirettamente da beni immobili situati in detto altro Stato; conseguentemente, viene notificato l'elenco dei trattati che invece già prevedono che gli utili ricavati dall'alienazione di azioni o di altri diritti di partecipazione sono imponibili nell'altra giurisdizione a condizione che tali azioni o diritti abbiano derivato più di una certa quota del loro valore da beni immobili ivi situati o a condizione che più di una certa quota della proprietà della entità sia costituita da tali beni immobili.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente alla **stabile organizzazione**, si modifica il Modello di Convenzione, prevedendo che possa ricorrere una “*stabile organizzazione personale*”, indipendentemente dalla conclusione di contratti in nome della impresa non residente, quando un soggetto svolga un ruolo decisivo nella conclusione di contratti che vengono sistematicamente perfezionati senza sostanziali modifiche da parte dell’impresa estera (la nuova formulazione del paragrafo 5 dell’art. 5 parla di *the principal role leading to the conclusion of contracts*). In questo rinnovato contesto, la mera partecipazione alle trattative, comunque, non integrerebbe di per sé sola la condizione di avere svolto un ruolo determinante nella conclusione del contratto.

È fatta riserva di non applicazione dell’art. 12 sull’elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione attraverso *commissionnaire arrangements* e strategie simili (come pure quella di non applicare l’art. 14 relativo alla suddivisione dei contratti - *splitting-up* – per i casi in cui la configurabilità di una s.o. è collegata alla durata di un’attività).



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Si interviene in tema di elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione attraverso le esenzioni previste per specifiche attività preparatorie e ausiliarie. Al riguardo la Convenzione multilaterale propone che lo svolgimento di attività indicate dall'attuale Modello OCSE quale ausiliarie o preparatorie consenta un'esenzione da tassazione a condizione che l'attività complessiva della stabile organizzazione abbia natura preparatoria o ausiliaria. In altri termini la norma propone una valutazione complessiva dell'ente contrastando la prassi di artificiose frammentazioni dell'attività.

È la c.d. ***anti-fragmentation rule*** che denega l'esenzione a specifiche attività allorquando le stesse, nel loro complesso oltrepassino il contenuto della natura preparatoria o ausiliaria. In questa prospettiva, un'attività si può considerare preparatoria o ausiliaria solo a condizione che tale attività abbia in concreto tale carattere rispetto al *business* complessivo dell'impresa estera.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

L'obiettivo sembrerebbe essere quello di passare da una disapplicazione "automatica" delle esenzioni ad una valutazione di tipo "casistico", di modo che l'elencazione contenuta al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE acquisisca finalità "esemplificativa" e non più tassativa.

A migliore chiarimento di tale norma, l'OCSE precisa che un'attività per avere carattere "preparatorio" dovrebbe, di regola, precedere l'attività principale della società estera (e durare poco tempo). Allo stesso modo, un'attività "ausiliaria" dovrebbe supportare e non essere parte del *business* della società estera e non dovrebbe comportare un impiego consistente di *assets* e dipendenti.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente alle **procedure amichevoli**, l'art. 16 fornisce una disposizione che, in luogo o in assenza di disposizioni dell'Accordo fiscale coperto, prevede l'impegno delle Giurisdizioni Contraenti, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale, a fare del loro meglio per risolvere mediante procedura amichevole i casi in cui l'applicazione di una convenzione possa causare doppie imposizioni a carico dei contribuenti.

Si prevede che le Giurisdizioni Contraenti debbano essere coinvolte dai contribuenti entro tre anni dalla prima notifica di una misura che comporti un'imposizione non conforme alle disposizioni di un trattato.

L'Italia, nel rispetto, comunque delle norme interne in tema di giudicato, ha dichiarato di allineare le proprie convenzioni ai profili procedurali previsti dal *MLI* e, in particolare, al termine triennale per avviare la procedura.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Relativamente alle **procedure arbitrali**, il *MLI* si preoccupa di fornire una spiegazione dettagliata della procedura e dei loro effetti.

Il collegio arbitrale è composto da tre membri, persone fisiche, con competenze o esperienza in materia di fiscalità internazionale. Ciascuna autorità competente designa un membro del collegio entro 60 giorni dalla data della richiesta d'arbitrato. I due membri del collegio così designati nominano, entro 60 giorni dall'ultima designazione, un terzo membro che assume le funzioni di Presidente del collegio arbitrale. Il Presidente non deve avere la nazionalità, né essere residente di una delle due Giurisdizioni Contraenti. Ogni membro nominato nel collegio arbitrale deve essere imparziale e indipendente rispetto alle autorità competenti, alle amministrazioni fiscali e ai Ministeri delle Finanze delle Giurisdizioni Contraenti e a tutte le persone direttamente interessate dal caso (nonché dei loro consulenti) al momento dell'accettazione della nomina, deve mantenere la propria imparzialità e indipendenza durante tutto il processo e deve evitare successivamente, per un periodo di tempo ragionevole, qualsiasi condotta che possa pregiudicare l'aspetto di imparzialità e indipendenza degli arbitri rispetto al processo.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Nel caso in cui l'autorità competente di una Giurisdizione Contraente non nomini un membro del collegio arbitrale, questo viene designato per conto di tale autorità competente dal funzionario più alto in grado del Centro per le Politiche e l'Amministrazione Fiscali OCSE che non abbia la nazionalità di alcuna delle due Giurisdizioni Contraenti. Allo stesso modo, se i due membri del collegio arbitrale inizialmente designati non nominano il Presidente, questo viene designato con le stesse modalità.

La procedura arbitrale si conclude se, in qualsiasi momento dopo la presentazione di una richiesta di arbitrato e prima che il collegio arbitrale abbia comunicato la propria decisione alle autorità competenti delle Giurisdizioni Contraenti:

- le autorità competenti delle Giurisdizioni Contraenti raggiungono un accordo amichevole per risolvere il caso; o
- la persona che ha sottoposto il caso ritiri la richiesta di arbitrato o di procedura amichevole.

L'autorità competente di ciascuna Giurisdizione Contraente può anche sottoporre all'esame del collegio arbitrale un documento a supporto della propria posizione (*position paper*). Ciascuna autorità competente può poi sottoporre al collegio arbitrale, entro una data stabilita di comune accordo, una memoria di replica alla proposta di risoluzione e al documento di posizione (*position paper*) presentati dall'altra autorità competente.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Il collegio arbitrale sceglie quale propria decisione una delle proposte di risoluzione del caso sottoposte dalle autorità competenti in relazione a ciascuna questione ed a ciascuna "questione soglia" e non è tenuto ad includere una motivazione o qualsiasi altra spiegazione della decisione. La decisione arbitrale è adottata a maggioranza semplice dei membri del collegio.

In alternativa a tale norma gli Stati possono concordare che il collegio arbitrale decida sulle questioni sottoposte ad arbitrato in conformità alle disposizioni applicabili dell'Accordo fiscale coperto e, subordinatamente a tali disposizioni, alle disposizioni della legislazione nazionale delle Giurisdizioni Contraenti. I membri del collegio possono essere autorizzati altresì a prendere in considerazione qualsiasi altra fonte identificata espressamente dalle autorità competenti delle Giurisdizioni Contraenti di comune accordo. In tal caso, può essere altresì previsto che la decisione arbitrale indichi le fonti del diritto su cui è basata ed il ragionamento che ha condotto alla stessa.

Sembrerebbe, dunque, che l'arbitrato possa svolgersi "secondo equità" o "secondo diritto".

Come in altri strumenti di diritto dell'Unione Europea, una decisione arbitrale ai sensi della presente parte non è vincolante per le Giurisdizioni Contraenti e non è attuata se le autorità competenti delle medesime Giurisdizioni Contraenti concordano una diversa risoluzione di tutte le questioni non risolte entro i tre mesi di calendario successivi alla comunicazione alle stesse della decisione arbitrale.

Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

Una Parte si può riservare il diritto di:

- a) non sottoporre una questione ad arbitrato se una decisione su tale questione è stata già resa in sede giudiziaria o da un tribunale amministrativo di una delle due Giurisdizioni Contraenti;
- b) far terminare il processo arbitrale se, in qualsiasi momento successivo alla presentazione di una richiesta di arbitrato e prima che il collegio arbitrale abbia comunicato la propria decisione alle autorità competenti delle Giurisdizioni Contraenti, sia resa in sede giudiziaria una decisione concernente la questione.

Viene così chiarito che la procedura arbitrale è recessiva rispetto ad una decisione, a prescindere dal fatto che essa sia o meno passata in giudicato.

Con riferimento all'operatività in Italia di tale regola, assumerà rilievo il comma 1-ter, di recente aggiunto all'art. 39, d.lgs. n. 546 del 1992 secondo cui il processo tributario è sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990. Peraltro proprio quest'ultima Convenzione prevede un meccanismo del tutto analogo a quello previsto dal *MLI*, sicché non si vede alcuna incompatibilità all'applicazione delle medesime regole.



Convenzioni contro le doppie imposizioni e Convenzione multilaterale: *una, nessuna o centomila?*

L'Italia ha notificato l'opzione di applicare la Parte VI della Convenzione multilaterale che disciplina l'applicazione di un arbitrato obbligatorio e vincolante per la risoluzione delle controversie tra gli Stati contraenti, con le conseguenti regole sulla nomina dei membri del collegio arbitrale, sulla riservatezza delle procedure, sulla tipologia di processo arbitrale, sui costi della procedura.

Al riguardo l'Italia ha anche notificato che si riserva il diritto di applicare tale procedura arbitrale ai casi presentati ad una competente autorità prima che la Convenzione sia divenuta efficace, solo a condizione che vi sia un accordo di tutte e due le Giurisdizioni Contraenti sullo specifico caso.