

## ARBITRATO

### PARTE VI – COMMENTO AGLI ARTT. 18-26

SOMMARIO: 1. ARBITRATO OBBLIGATORIO E VINCOLANTE – 2. TERMINI – 3. NOMINA DEGLI ARBITRI – 4. RISERVATEZZA DELLA PROCEDURA ARBITRALE – 5. COSTI DELLA PROCEDURA ARBITRALE – 6. COMPATIBILITÀ – 7. CONCLUSIONI.

Una delle novità più importanti, e innovative, introdotte dalla MLI è senza dubbio la tematica dell'arbitrato vincolante obbligatorio (1) (*Mandatory Binding Arbitration*) di cui agli artt. 19 e segg.

#### 1. ARBITRATO OBBLIGATORIO E VINCOLANTE

L'art. 19 (rubricato "Arbitrato vincolante obbligatorio", nella versione in lingua inglese "Mandatory Binding Arbitration") (2) inserito nella Parte VI della

(1) Si confronti anche la Direttiva Comunitaria 1852/2017 del 10 ottobre 2017 che ha modificato la Convenzione Arbitrale 90/436/CEE, soprattutto per quanto concerne l'ambito applicativo. Nei Considerando della Direttiva viene precisato che «i meccanismi attualmente previsti dagli accordi o convenzioni fiscali bilaterali e dalla convenzione sull'arbitrato dell'Unione non sempre potrebbero consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva. L'attività di controllo condotta nel quadro dell'attuazione della convenzione sull'arbitrato dell'Unione ha evidenziato alcune importanti lacune, in particolare per quanto riguarda l'accesso, la durata e l'effettiva conclusione della procedura. Al fine di creare un contesto fiscale più equo, è necessario potenziare le norme in materia di trasparenza e rafforzare le misure anti-elusione. Allo stesso tempo, nello spirito di un sistema fiscale equo, è necessario assicurare che i meccanismi di risoluzione delle controversie siano completi, efficaci e sostenibili. È inoltre necessario migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie per far fronte al rischio che aumenti il numero di controversie in materia di doppia o multipla imposizione con importi potenzialmente elevati, per il fatto che le amministrazioni fiscali hanno posto in essere pratiche di controllo più regolari e mirate. È fondamentale introdurre un quadro efficace ed efficiente per la risoluzione delle controversie in materia fiscale che garantisca la certezza del diritto e un ambiente favorevole alle imprese per gli investimenti, al fine di realizzare sistemi fiscali equi ed efficienti all'interno dell'Unione. I meccanismi di risoluzione delle controversie dovrebbero inoltre creare un quadro armonizzato e trasparente per risolvere le controversie e, in tal modo, offrire vantaggi a tutti i contribuenti». Tale Direttiva è stata recepita nel nostro ordinamento a mezzo del D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49. Come specificato nella Relazione Illustrativa al Decreto, «al fine di rafforzare la certezza del diritto in materia fiscale, la direttiva [(UE) 2017/1852] istituisce un meccanismo efficace, vincolante e obbligatorio di risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione, attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri ...».

(2) Come previsto nella MLI, «Where: a) under a provision of a Covered Tax Agreement (as it may be modified by paragraph 1 of Article 16 (Mutual Agreement Procedure)) that provides that a person may present a case to a competent authority of a Contracting Jurisdiction where that person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or

Convenzione contiene la clausola principale relativa all'arbitrato e prevede che, laddove le Autorità Competenti non riescano a raggiungere un accordo su una determinata fattispecie (3) ai sensi della Procedura Amichevole prevista dal c.d. *Covered Tax Agreement* entro il termine di due anni, su richiesta del soggetto che ha presentato detta fattispecie tutte le questioni irrisolte saranno sottoposte ad Arbitrato secondo la procedura descritta nella Parte VI. È possibile avvalersi della procedura di arbitrato laddove, ai sensi delle disposizioni di un *Covered Tax Agreement* riguardanti la Procedura Amichevole, come eventualmente modificate dall'art. 16, primo comma, un soggetto abbia sottoposto un caso all'Autorità Competente di un Paese Contraente basato sulla circostanza che le azioni di uno o di entrambi i Paesi Contraenti abbiano determinato per tale soggetto una tassazione non conforme alle disposizioni del *Covered Tax Agreement*.

Si ritiene utile precisare che, come indicato nel Paragrafo 51 del Report sull'Action BEPS 14 (4), la Procedura Amichevole può essere messa in atto dai

will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by the Convention), a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Jurisdiction on the basis that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by the Convention); and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to a provision of a Covered Tax Agreement (as it may be modified by paragraph 2 of Article 16 (Mutual Agreement Procedure)) that provides that the competent authority shall endeavour to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction, within a period of two years beginning on the start date referred to in paragraph 8 or 9, as the case may be (unless, prior to the expiration of that period the competent authorities of the Contracting Jurisdictions have agreed to a different time period with respect to that case and have notified the person who presented the case of such agreement), any unresolved issues arising from the case shall, if the person so requests in writing, be submitted to arbitration in the manner described in this Part, according to any rules or procedures agreed upon by the competent authorities of the Contracting Jurisdictions pursuant to the provisions of paragraph 10».

(3) Atta a generare un fenomeno di doppia imposizione.

(4) Come si legge sul sito dell'OCSE, «The BEPS Action 14 Minimum Standard seeks to improve the resolution of tax-related disputes between jurisdictions. Inclusive Framework jurisdictions have committed to have their compliance with the minimum standard reviewed and monitored by its peers through a robust peer review process that seeks to increase efficiencies and improve the timeliness of the resolution of double taxation disputes».

contribuenti indipendentemente dai rimedi giudiziari ed amministrativi previsti dalla normativa nazionale dei Paesi Contraenti. Il Paragrafo 2 (5) dell'art. 19 prevede la sospensione del termine indicato al Paragrafo 1, punto *b*) – *i.e.* periodo di due anni – laddove un'Autorità Competente abbia sospeso la Procedura Amichevole di cui al Paragrafo 1, punto *a*), in ragione del fatto che un caso riguardante una o più questioni simili risulta pendente dinanzi a un organo giudiziario o amministrativo. Il termine riprenderà a decorrere successivamente all'emanazione di una sentenza definitiva da parte di un organo giudiziario o amministrativo o a seguito della sospensione o del ritiro del caso. Laddove una Parte esprima la riserva di cui all'art. 19, Paragrafo 12, la Procedura Arbitrale verrà interrotta nel caso in cui sia emanata una sentenza da parte di un organo giudiziario o amministrativo durante il periodo di sospensione della procedura.

La Procedura Arbitrale intende fornire alle Autorità competenti uno strumento di risoluzione delle questioni che potrebbero altrimenti impedire il raggiungimento di un accordo nei casi sottoposti alla Procedura Amichevole. Dal momento che la procedura di Arbitrato costituisce un'estensione della Procedura Amichevole che mira a potenziare l'efficacia della stessa, viene previsto che la decisione arbitrale debba essere implementata tramite la Procedura Amichevole riguardante una fattispecie particolare. Questo significa che successivamente all'emanazione di un lodo arbitrale le Autorità Competenti raggiungeranno un accordo che (salvo il caso di applicazione dell'art. 24) rispecchierà il risultato del lodo stesso. La decisione arbitrale è definitiva e, di conseguenza, non può essere suscettibile di modifica né da parte delle Autorità competenti né da parte del Collegio Arbitrale, fatta salva l'applicazione delle disposizioni dell'art. 24 citato che consentono di raggiungere un accordo in merito ad una diversa modalità di risoluzione della controversia.

Il Paragrafo 1 prevede norme dispositive con riferimento al tipo di Procedimento Arbitrale che si applicherà ai fini della Procedura Arbitrale di cui alla Parte VI, ma consente alle Autorità Competenti dei Paesi Contraenti di concordare reciprocamente norme diverse che possono applicarsi alla generalità dei casi, ovvero ad un caso specifico. Normalmente, si applicherà un Procedimento Arbitrale con “*offerta finale*” – *final offer arbitration* – (noto anche come “*last best offer arbitration*”) salvo il caso in cui le Autorità Competenti abbiano concordato norme differenti. In base a tale orientamento, ciascuna delle Autorità Competenti sottoporrà al Collegio Arbitrale una proposta di delibera riguardante tutte le questioni irrisol-

(5) Il Paragrafo 2 prevede che «*Where a competent authority has suspended the mutual agreement procedure referred to in paragraph 1 because a case with respect to one or more of the same issues is pending before court or administrative tribunal, the period provided in subparagraph b) of paragraph 1 will stop running until either a final decision has been rendered by the court or administrative tribunal or the case has been suspended or withdrawn. In addition, where a person who presented a case and a competent authority have agreed to suspend the mutual agreement procedure, the period provided in subparagraph b) of paragraph 1 will stop running until the suspension has been lifted.*».

te del caso “*in linea*” (*i.e.* coerentemente) con accordi precedentemente raggiunti sul caso in esame da parte delle Autorità Competenti. Nella Procedura Arbitrale con “*offerta finale*”, il Collegio Arbitrale emetterà il proprio lodo scegliendo fra le proposte di risoluzione presentate dalle Autorità Competenti. A sostegno delle proposte di risoluzione presentate dalle autorità competenti di ciascun Paese Contraente, è possibile emanare un *position paper*. Ciascuna Autorità Competente potrà altresì presentare una replica (*reply submission*) con riferimento alla proposta di risoluzione e al *position paper* emanato a sostegno della stessa da parte dell'altra Autorità Competente.

Qualora una Parte non sia disposta ad accettare l'attivazione automatica della Procedura Arbitrale con “*offerta finale*”, potrà riservarsi il diritto di non applicare il Paragrafo 1 ai propri *Covered Tax Agreement* e di adottare l'approccio basato sull’“*independent opinion*” (parere indipendente) come modalità automatica di Procedura Arbitrale, a meno che le Autorità Competenti dei due Paesi Contraenti concordino reciprocamente norme diverse che possono applicarsi alla generalità dei casi, ovvero ad un caso specifico. Secondo l'approccio basato sull’“*independent opinion*”, ciascuna Autorità Competente dovrà fornire al Collegio Arbitrale le informazioni che quest'ultimo ritenga necessarie al fine di raggiungere una decisione (6).

Il lodo arbitrale sarà presentato alle Autorità competenti per iscritto, con l'indicazione delle fonti normative a sostegno dello stesso e del ragionamento che ha condotto a tale decisione. Dovrebbe anche normalmente contenere una descrizione dei fatti e delle circostanze pertinenti al caso, una chiara enunciazione delle posizioni di entrambe le autorità competenti e un breve riepilogo del procedimento. L'adozione della decisione arbitrale avverrà con il voto a favore della maggioranza semplice dei membri del Collegio Arbitrale.

Per completezza di argomento, si osserva che in alcuni Paesi, un mutuo accordo stipulato dall'Autorità Competente non può superare la sentenza emessa da un organo giudiziario o amministrativo del Paese, sia

(6) Appare utile riportare l'esperienza maturata da alcuni Stati Esteri. Ad esempio, per quanto concerne il Lussemburgo, è stato osservato che «*under the MLI, the default process chosen by Luxembourg is the «final offer» arbitration process, according to which the competent authorities must actively propose a solution to an arbitration panel. Under this approach, except when the competent authorities mutually agree on different rules, the competent authorities will each submit a proposed resolution, that may be supported by a position paper, to the arbitration panel addressing all the unresolved issues of the case in a manner consistent with any previous agreements that have been reached in the case by the competent authorities. Each competent authority may also submit a reply submission with respect to the proposed resolution and supporting position paper submitted by the other competent authority. The arbitration panel will then select, as its decision, one of the proposed resolutions submitted by the competent authorities. This decision will be adopted by a simple majority of the panel members and will not include any rationale or explanation. Following the receipt of this, the competent authorities will enter into a mutual agreement that in principle reflects the outcome of the arbitration decision, unless they agree on a different solution. The MLI does not provide deadlines within which the competent authorities' final decision must be taken.*».

sotto il profilo giuridico che di politica o prassi amministrativa. Tali Paesi, ovvero i Paesi che intendono adottare tale prassi, potrebbero volersi assicurare che il Procedimento Arbitrale non possa essere intrapreso per questioni risolte mediante contenzioso interno, sia prima che le questioni vengano sottoposte ad arbitrato che nel corso del Procedimento Arbitrale stesso. Il Paragrafo 12 affronta tale tema consentendo ad una Parte di riservarsi il diritto di escludere dall'arbitrato questioni in merito alle quali sia già stata emessa sentenza da parte di un organo giudiziale o amministrativo di uno dei due Paesi Contraenti.

La decisione arbitrale è vincolante per entrambi i Paesi Contraenti, salvo che in tre casi:

- se un soggetto direttamente interessato dal caso non accetta il mutuo accordo ad esecuzione del lodo arbitrale;

- qualora il lodo arbitrale sia ritenuto nullo con sentenza definitiva dei Tribunali di uno dei Paesi Contraenti; e

- se un soggetto direttamente interessato dal caso avvia un contenzioso dinnanzi ad un organo giudiziario o amministrativo in merito alle questioni deliberate nel mutuo accordo in esecuzione del lodo arbitrale. Il termine “*sentenza definitiva dei tribunali*” si riferisce ad una sentenza o un’ordinanza che non sia di natura meramente temporanea. La sentenza può essere emanata da qualsiasi grado di giurisdizione in uno dei Paesi Contraenti.

Nello specifico, nel caso in cui venga raggiunto un mutuo accordo prima di aver esaurito i rimedi disponibili a livello nazionale, le Autorità Competenti potrebbero richiedere, quale condizione per la finalizzazione o la conclusione dell'accordo, che il contribuente rinunci all'esercizio del diritto di avvalersi dei rimedi disponibili a livello nazionale con riferimento alle questioni risolte mediante un mutuo accordo sul caso. In assenza di tale rinuncia, la successiva sentenza di un organo giudiziario potrebbe impedire l'implementazione dell'accordo da parte dell'Amministrazione finanziaria (7).

Laddove ai sensi di una sentenza definitiva emessa dagli organi giudiziari di uno dei Paesi Contraenti il lodo arbitrale fosse ritenuto nullo si considererà che la richiesta di arbitrato non sia mai stata fatta e che il Procedimento Arbitrale non abbia mai avuto luogo. Nell'eventualità in cui l'organo giudiziario di uno dei Paesi Contraenti invalidasse un lodo arbitrale ai sensi di tali norme esistenti, l'altro Paese Contraente non sarà obbligato ad applicare il lodo stesso. Ciò può verificarsi ai sensi della normativa nazionale di alcuni Paesi, nel caso di un'inadempienza procedurale (ad esempio, violazione dei requisiti di imparzialità o indipendenza degli arbitri, ovvero violazione degli

obblighi di riservatezza) che abbia determinato effetti sostanziali sull'esito della Procedura Arbitrale. Non è previsto, tuttavia, che una Corte possa ribaltare un lodo arbitrale solamente perché non condivide l'esito del procedimento. In tal caso, il contribuente potrà presentare una nuova richiesta di arbitrato, a meno che le Autorità Competenti concordino che tale nuova richiesta non debba essere consentita. Viene previsto che le Autorità Competenti concordino sul fatto che la richiesta non dovrebbe essere consentita laddove le azioni intraprese dal contribuente abbiano rappresentato la principale causa di annullamento del lodo arbitrale.

Il lodo arbitrale non sarà vincolante per nessuno dei due Paesi Contraenti qualora il contribuente decidesse di proseguire i procedimenti avviati dinanzi ad un organo giudiziario o amministrativo. Laddove ad una Parte non sia consentito, ai sensi della normativa nazionale, richiedere ad un contribuente di rinunciare al contenzioso ai fini dell'accettazione di una decisione secondo la Procedura Amichevole, tale contenzioso non potrà essere utilizzato per ottenere un'esenzione o una tassazione ridotta, ad esempio dichiarando che il lodo arbitrale è vincolante per un Paese Contraente mentre l'esito del contenzioso è vincolante per l'altro.

In alcuni casi, successivamente al momento in cui il contribuente ha fornito le informazioni preliminari richieste al fine di svolgere la valutazione di merito del caso, le Autorità Competenti potrebbero necessitare di ulteriori informazioni da parte del contribuente stesso. Ad esempio, un'Autorità Competente potrebbe ritenere necessario ottenere ulteriori informazioni riguardo ad una particolare struttura o operazione. In questi casi, la mancata tempestiva presentazione di tali informazioni aggiuntive da parte di un soggetto direttamente interessato dal caso (*i.e.* il soggetto che ha presentato la richiesta iniziale di avvio della procedura amichevole) potrebbe ritardare o impedire la risoluzione del caso da parte delle Autorità Competenti. A tal fine, il termine di due anni è prorogato, laddove le Autorità Competenti concordino sul fatto che un soggetto direttamente interessato dal caso abbia ommesso di presentare tempestivamente le informazioni aggiuntive eventualmente richieste da una delle Autorità Competenti dopo la decorrenza del termine dei due anni. In tal caso, il termine sarà prorogato per un periodo di tempo pari al periodo intercorrente fra la data in cui le informazioni sono state richieste e quella in cui sono state definitivamente fornite.

Inoltre, ai sensi del Paragrafo 6, un'Autorità Competente deve informare il soggetto che ha presentato il caso e l'altra Autorità Competente di aver ricevuto tutte le informazioni necessarie per intraprendere una valutazione di merito del caso, ovvero deve richiedere ulteriori informazioni al soggetto che ha presentato il caso, entro tre mesi dalla data in cui ha ricevuto la richiesta iniziale o ha avuto comunicazione della richiesta, secondo i casi. Le Autorità Competenti dovrebbero stabilire fra loro le informazioni minime che ciascuna di esse richiederà al fine di svolgere una valutazione di merito del caso, pubblicando un elenco di tali informazioni.

(7) Di conseguenza, si considererà che un soggetto direttamente interessato dal caso non abbia accettato il mutuo accordo se non ha abbandonato l'eventuale procedimento legale in corso a livello nazionale o altrimenti concluso procedimenti giudiziari o amministrativi pendenti con modalità conformi a quanto previsto dal mutuo accordo entro 60 giorni dal ricevimento della notifica del raggiungimento dell'accordo di esecuzione del lodo arbitrale. Nel caso in cui il mutuo accordo non venga accettato, o si consideri che non sia stato accettato, il caso non sarà idoneo per l'ulteriore valutazione da parte delle Autorità Competenti.

In termini generali, se sono state richieste informazioni supplementari, il Paragrafo 9 prevede che la data di decorrenza è la seguente:

- la data più recente in cui le Autorità Competenti che hanno richiesto le informazioni supplementari hanno comunicato all'altra Autorità Competente di aver ricevuto le informazioni o, se precedente;

- la data che risulta tre mesi solari dopo il ricevimento da parte di entrambe le autorità competenti delle informazioni supplementari fornite dal soggetto che ha presentato il caso.

Qualora una delle Autorità Competenti comunichi al contribuente e all'altra Autorità Competente che alcune delle informazioni richieste risultano ancora mancanti, tale comunicazione si considererà come una richiesta di informazioni supplementari.

Le Autorità Competenti dei Paesi Contraenti devono determinare le modalità di applicazione delle disposizioni in materia di arbitrato mediante mutuo accordo, incluse (a titolo esemplificativo) le informazioni minime necessarie affinché ciascuna Autorità Competente possa intraprendere una valutazione di merito del caso, prima della data in cui le questioni irrisolte nell'ambito di un caso di Procedura Amichevole diventeranno idonee ad essere sottoposte alla Procedura Arbitrale. Normalmente, la guida informativa pubblicata da un Paese Contraente dovrebbe riportare le informazioni richieste affinché una richiesta di Procedura Amichevole possa essere tenuta in considerazione. In tali casi, si suppone che le Autorità Competenti dei Paesi Contraenti si accordino generalmente per elencare o altrimenti individuare le informazioni incluse in tale guida informativa, come le informazioni richieste da ciascun Paese Contraente al fine di intraprendere la valutazione di merito del caso.

Inoltre, la garanzia del regolare funzionamento della Procedura Arbitrale richiede la stretta collaborazione delle Autorità Competenti per concordare sui dettagli procedurali ed operativi della procedura. Sarà importante che le Autorità Competenti si consultino assiduamente in merito a tali dettagli, al fine di assicurare che le modalità di applicazione della procedura siano definite prima che le questioni irrisolte nell'ambito di un caso di Procedura Amichevole diventino idonee ad essere sottoposte alla Procedura Arbitrale. Tale modalità di applicazione può essere successivamente modificata di volta in volta.

In assenza di un accordo preventivo, le Autorità Competenti potrebbero avere difficoltà o ritardi nello svolgimento del Procedimento Arbitrale. Si prevede che venga presentato un modello di accordo fra le autorità competenti da utilizzarsi come base per la consultazione.

## 2. TERMINI

Si legge nell'art. 19, Paragrafo 11, *“Ai fini dell'applicazione del presente Articolo ai suoi Accordi fiscali coperti, una Parte si può riservare il diritto di sostituire il periodo di due anni indicato nel sottoparagrafo b) del paragrafo 1 con un periodo di tre anni”*.

Le Autorità Competenti potrebbero anche accordarsi su un diverso termine con riferimento ad uno

specifico caso, a condizione che comunichino tale accordo al soggetto che ha presentato il caso prima dello scadere del termine di due anni. Tale diverso termine relativo ad uno specifico caso potrà essere superiore o inferiore al termine di due anni, tenendo conto, ad esempio, della natura e complessità del caso. I Paragrafi da 5 a 9 dell'art. 19 prevedono norme dettagliate al fine di stabilire la data di decorrenza di un termine prima che un caso diventi idoneo per essere sottoposto alla Procedura Arbitrale. Nello specifico, il Paragrafo 5 prevede che l'Autorità Competente che ha ricevuto la richiesta iniziale di avvio di una Procedura Amichevole deve notificare, entro due mesi solari dal ricevimento della richiesta, l'avvenuta ricezione al soggetto che ha presentato il caso e all'altra Autorità Competente, alla quale dovrà contestualmente essere inviata una copia della stessa.

## 3. NOMINA DEGLI ARBITRI

Per quanto concerne la nomina degli Arbitri, sono previste alcune norme essenziali riguardo alla composizione del Collegio Arbitrale e alla nomina e alle qualifiche degli Arbitri. Sebbene queste norme si applichino automaticamente, viene previsto che le Autorità Competenti possano concordare reciprocamente norme diverse con valenza sia generale sia specifica per un determinato caso.

In particolare, il Collegio Arbitrale è composto da tre membri persone fisiche, con competenze o esperienza in materia di fiscalità internazionale; tuttavia, salvo quanto diversamente concordato dalle Autorità Competenti, non è richiesto che i membri abbiano maturato esperienza in qualità di giudice o arbitro.

Un membro sarà nominato da ciascuna Autorità Competente entro 60 giorni dalla data di richiesta di attivazione dell'arbitrato; i due membri così nominati dovranno successivamente nominare, entro 60 giorni dalla nomina dell'ultimo fra loro, un terzo membro che non sia cittadino o residente di nessuno dei due Paesi Contraenti, con funzioni di Presidente del Collegio Arbitrale.

Ciascuno dei membri nominati nel Collegio Arbitrale dovrà all'accettazione della nomina agire con imparzialità ed indipendenza nei confronti delle Autorità Competenti, delle Amministrazioni finanziarie e dei Ministeri delle finanze (o Ministeri o Dipartimenti equivalenti, comunque denominati) dei Paesi Contraenti, e di tutti i soggetti direttamente interessati dal caso e loro consulenti. Ciascun membro dovrà anche mantenere la propria imparzialità ed indipendenza per tutta la durata del procedimento e, per un ragionevole periodo di tempo successivamente allo stesso, dovrà astenersi da comportamenti che potrebbero compromettere l'apparenza di imparzialità ed indipendenza dei membri del Collegio Arbitrale con riferimento al procedimento.

Le Autorità Competenti potrebbero decidere di concordare maggiori dettagli con riferimento agli standard di imparzialità ed indipendenza applicabili. Ad esempio, potrebbero decidere di richiedere ad un potenziale membro del Collegio Arbitrale di riferire alle Autorità Competenti fatti e circostanze che potrebbero mettere in dubbio la sua imparzialità e indi-

pendenza. Le Autorità Competenti potrebbero anche decidere di concordare norme che disciplinino la situazione in cui il membro di un collegio sia impossibilitato ad esercitare le proprie funzioni per malattia o inabilitazione, per mancato raggiungimento degli *standard* di imparzialità ed indipendenza, ovvero per altre ragioni.

Nel caso in cui le Autorità Competenti non dovessero provvedere entro i termini previsti a nominare un arbitro, o i due membri iniziali del Collegio Arbitrale non dovessero nominare un Presidente, la nomina deve essere fatta dal funzionario di più alto grado del Centro per le Politiche Fiscali e Amministrative dell'OCSE che non sia cittadino di nessuno dei due Paesi Contraenti.

Mette conto rilevare che le Autorità Competenti sono tenute a garantire che i membri del Collegio Arbitrale e il loro *staff* concordino per iscritto, prima del loro intervento nella Procedura Arbitrale, di trattare eventuali informazioni relative alla Procedura Arbitrale coerentemente con gli obblighi di riservatezza e non divulgazione, ai sensi delle disposizioni del *Covered Tax Agreement* relativo allo scambio di informazioni e all'assistenza amministrativa, e ai sensi delle leggi applicabili dei Paesi Contraenti. Nell'ambito dell'accordo sulle modalità di applicazione della Parte VI ai sensi dell'art. 19, decimo comma, le Autorità Competenti potrebbero decidere di definire i dettagli del procedimento, compresa l'individuazione dell'Autorità Competente che sarà incaricata di ottenere tale accordo scritto. Le conseguenze della violazione di tale accordo verrebbero stabilite ai sensi della normativa interna dei Paesi Contraenti e delle disposizioni dell'accordo.

#### 4. RISERVATEZZA DELLA PROCEDURA ARBITRALE

Esclusivamente ai fini della Parte VI, del *Covered Tax Agreement* e della normativa nazionale dei Paesi Contraenti in tema di scambio di informazioni, riservatezza ed assistenza di natura amministrativa, i membri del Collegio Arbitrale saranno considerati come *Soggetti* o *Autorità* a cui possono essere divulgate le informazioni. Le informazioni ricevute dal Collegio Arbitrale o da Arbitri potenziali, così come le informazioni che le Autorità Competenti potrebbero ricevere dal Collegio Arbitrale, si considereranno informazioni scambiate ai sensi delle norme sullo scambio di informazioni e sull'assistenza amministrativa contenute nel *Covered Tax Agreement* (8).

Riconoscendo che l'obiettivo dell'arbitrato ai sensi della Parte VI è la risoluzione delle controversie fra le Autorità Competenti derivanti da casi di attivazione della Procedura Amichevole, l'art. 22 prevede che la Procedura Amichevole, così come la Procedura Arbitrale, si concluderanno nel caso in cui nel corso della Procedura Arbitrale (in qualsiasi momento successivo alla presentazione di una richiesta di arbitrato e pri-

ma dell'emanazione del lodo arbitrale): (i) le Autorità Competenti dovessero raggiungere un mutuo accordo per la risoluzione del caso, ovvero (ii) il contribuente dovesse ritirare la sua richiesta di Arbitrato o di Procedura Amichevole.

#### 5. COSTI DELLA PROCEDURA ARBITRALE

L'art. 25 prevede che le Autorità Competenti dei Paesi Contraenti risolveranno mediante mutuo accordo le norme per la ripartizione dei compensi e delle spese dei membri del Collegio Arbitrale, così come dei costi sostenuti in relazione alla Procedura Arbitrale. In assenza di tale accordo, ciascun Paese Contraente sosterrà le proprie spese e quelle del membro del Collegio Arbitrale da lui nominato, e il costo relativo al presidente del Collegio Arbitrale, e le altre spese (9) legate allo svolgimento della Procedura Arbitrale, saranno sostenute in ugual misura dai due Paesi Contraenti.

Le Autorità Competenti potrebbero anche decidere di raggiungere un accordo in merito ad una graduatoria degli onorari da corrispondere ai membri del Collegio Arbitrale. A loro discrezione, potranno decidere di determinare tali compensi tenendo conto di circostanze particolari dei Paesi Contraenti, della particolarità del loro rapporto e del tipo di Procedura Arbitrale. Inoltre, in alcuni Paesi, le procedure di ratifica potrebbero richiedere una stima dei costi relativi al Procedimento Arbitrale. Per tali paesi, potrebbe rendersi necessario che le Autorità Competenti concordino anticipatamente un tariffario degli onorari. A tale fine, i Paesi hanno utilizzato diversi tipi di tariffari, quali ad esempio quello del Centro internazionale per il regolamento delle controversie relative ad investimenti (*International Centre for Settlement of Investment Disputes*) e quello fornito nella Revisione del Codice di Condotta per la Convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (i.e. *Convenzione UE sull'arbitrato*).

#### 6. COMPATIBILITÀ

È stata prevista una clausola di compatibilità che descrive l'interazione fra le disposizioni della Parte VI e quelle dei *Covered Tax Agreement* che prevedono l'Arbitrato nei casi di procedura Amichevole. In particolare, le disposizioni della Parte VI si applicheranno ai *Covered Tax Agreement* che non prevedano già l'arbitrato per le questioni irrisolte derivanti dai casi di Procedura Amichevole sottoposti alle Autorità Competenti da parte dei contribuenti. In tale contesto, si riterrà che un *Covered Tax Agreement* preveda un "arbitrato vincolante obbligatorio" laddove – in cir-

(8) Riconoscendo la necessità di bilanciare l'obiettivo di ridurre al minimo il numero di soggetti a cui possono essere divulgate le informazioni con l'esigenza dei membri del Collegio Arbitrale di ricevere supporto da parte dello *staff*, è prevista la divulgazione delle informazioni ad un massimo di tre membri dello staff per ciascun membro del collegio.

(9) Con l'espressione "altre spese" si intendono, ad esempio, i costi di viaggio sostenuti dal Presidente del Collegio Arbitrale, ma non i costi interni legati all'organizzazione logistica delle riunioni del Collegio Arbitrale, quali ad esempio l'utilizzo di sale riunioni di proprietà di un Paese Contraente, le relative risorse, la gestione finanziaria, il supporto logistico fornito dall'Autorità Competente di un Paese Contraente e il coordinamento generale amministrativo della procedura, che generalmente dovrebbero essere sostenuti dal Paese Contraente che ospita la riunione.

costanze specifiche (come ad esempio la richiesta da parte di un soggetto che ha presentato il caso) – le Autorità Competenti abbiano l'obbligo di sottoporre ad arbitrato le questioni emerse in un caso di Procedura Amichevole che non vengano risolte entro un determinato periodo di tempo, e l'esito di tale arbitrato sia vincolante per le Autorità Competenti.

Inoltre, è stata prevista l'interazione fra le disposizioni della Parte VI e le disposizioni di una Convenzione bilaterale o multilaterale che disciplini l'arbitrato vincolante obbligatorio per questioni irrisolte derivanti da un caso di Procedura Amichevole. Dal momento che uno degli obiettivi di tali Convenzioni è la risoluzione delle controversie in modo efficiente ed efficace si è voluto evitare la duplicazione di sforzi, prevedendo che una questione irrisolta derivante da un caso di Procedura Amichevole non venga sottoposta ad arbitrato ai sensi della Parte VI della MLI nel caso in cui sia stato precedentemente istituito un Collegio Arbitrale o un organo similare con riferimento alla stessa questione ai sensi di un'altra Convenzione bilaterale o multilaterale che disciplini l'arbitrato vincolante obbligatorio per questioni irrisolte. Tuttavia, laddove non sia ancora stato istituito un Collegio Arbitrale ai sensi di un'altra Convenzione, la Parte VI continuerebbe ad applicarsi al fine di garantire la risoluzione nel più breve tempo possibile delle questioni irrisolte insorte in casi di procedura amichevole idonei ad essere sottoposti a Procedura Arbitrale ai sensi dell'art. 19.

## 7. CONCLUSIONI

La Procedura Arbitrale (*Mandatory Binding Arbitration*) intende fornire alle Autorità Competenti degli Stati coinvolti uno strumento vincolante e obbligatorio per la risoluzione delle controversie fiscali internazionali (10); dal momento che Procedura di Arbitrato costituisce una estensione della Procedu-

(10) Si legge sul sito dell'OCSE: «*The conclusion of this multilateral instrument marks a new turning point in tax treaty history. We are moving towards rapid implementation of the far-reaching reforms agreed under the BEPS Project in more than 1,650 treaties worldwide. In addition to saving jurisdictions from the burden of bilaterally re-negotiating these treaties, the "MLI" results in more certainty and predictability for businesses, and a better functioning international tax system for the benefit of our citizens.*».

ra Amichevole che mira a potenziare l'efficacia della stessa, la decisione arbitrale deve essere implementata tramite la Procedura Amichevole riguardante una determinata fattispecie.

Ad oggi, a quanto è dato sapere, sono circa 40 gli Stati che hanno scelto di applicare la Parte VI dell'MLI in relazione alle controversie fiscali internazionali che li vedono coinvolti. Solo 24 tra gli Stati che si erano originariamente impegnati ad attuare l'Arbitrato obbligatorio e vincolante ai sensi dell'Action 14 del Progetto BEPS hanno successivamente optato anche per la Parte VI della MLI.

Il numero effettivo delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni coperte dalla Parte VI dell'MLI può essere (è) influenzato anche dalle Riserve relative all'ambito di applicazione della Procedura di Arbitrato – art. 28, Paragrafo 2. Gli Stati sono autorizzati ad escludere alcuni tipi di controversie dal campo di applicazione della Parte VI, e l'MLI non pone un limite alla portata di tali Riserve. L'accettazione di queste è comunque soggetta alle *objections* poste dagli Stati che optano per l'applicazione della procedura di Arbitrato (11); qualora formulate, queste determinano la non applicazione della Parte VI della MLI.

Ad esempio, le esclusioni dall'ambito di applicazione della Parte VI possono riguardare i casi relativi all'applicazione delle disposizioni nazionali o convenzionali di contrasto all'elusione fiscale – come ad esempio nei casi di Australia, Austria, Finlandia, Mauritius, Nuova Zelanda, Portogallo, Singapore, Slovenia e Spagna. Il Canada e la Germania hanno escluso dall'ambito di applicazione della Parte VI i casi riguardanti l'applicazione delle disposizioni antiabuso domestiche contenute nel Trattato, ovvero nella MLI.

Canada e Portogallo, hanno espressamente elencato gli argomenti che rientrano nell'ambito di applicazione della Parte VI dell'MLI; anche tutti gli altri casi non potranno essere risolti tramite la Procedura Arbitrale.

**Dott. Ignazio La Candia**

(11) Su questo tema, cfr. in dottrina S. SCHIAVINI, *La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali*, in *Novità fiscali*, SUPSI, dicembre 2019.