

# La Convenzione multilaterale BEPS e il suo recepimento in Svizzera

La Svizzera ha firmato la Convenzione BEPS il 7 giugno 2017, la quale permette di modificare più agevolmente la rete delle CDI in modo da adeguarle ai nuovi standard internazionali



**Martino Pinelli**

LL.M. in International Tax Law,  
Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,  
Head of Wealth Planning,  
Copernicus Wealth Management and Services SA,  
Lugano

Alla fine di novembre 2016 è stata pubblicata la versione finale della Convenzione BEPS per attuare misure correlate al trattato fiscale per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. La cerimonia della firma si è tenuta a Parigi il 7 giugno 2017, durante la quale 67 Paesi (tra cui la Svizzera), coprendo 68 giurisdizioni, hanno firmato questo trattato multilaterale. In questo contributo si fornisce una descrizione generale della Convenzione BEPS, che trae origine dal progetto BEPS, volto a contrastare l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale internazionale aggressiva delle imprese con l'intento di far sì che l'imposizione fiscale avvenga nel luogo in cui le attività sono state effettivamente svolte. Dato che diverse misure legate al progetto BEPS hanno un impatto sulle CDI stipulate tra i vari Stati, si è voluto dotare i Paesi firmatari di uno strumento – la Convenzione BEPS appunto – che facilitasse il recepimento di tali modifiche nella propria rete di CDI. Si discuterà, altresì, del suo recepimento in Svizzera, basato essenzialmente sull'adozione di quelle previsioni considerate come standard minimi. In data 22 agosto 2018, il Consiglio federale ha trasmesso il messaggio alle Camere federali relativo al disegno di decreto federale per recepire detta Convenzione.

<b>I. I lavori BEPS</b> .....	<b>389</b>
A. Gli obiettivi del Piano di Azione BEPS .....	389
B. I contenuti del Piano di Azione BEPS.....	390
C. L'implementazione delle misure BEPS .....	390
D. Le misure BEPS legate al transfer pricing.....	390
E. Le modalità di implementazione delle misure BEPS nelle CDI .....	390
<b>II. La Convenzione BEPS</b> .....	<b>391</b>
A. La sua evoluzione .....	391
B. La sua struttura.....	391
C. Gli standard minimi .....	392
D. Le disposizioni facoltative.....	392
<b>III. Il legame tra Convenzione BEPS e CDI</b> .....	<b>392</b>
A. Il metodo delle cinque fasi.....	392
B. L'entrata in vigore della Convenzione BEPS.....	392

C. Quando una determinata CDI è da considerarsi rientrante nell'ambito applicativo della Convenzione BEPS? .....	393
D. La possibilità di apporre delle riserve.....	393
E. Le riserve alle previsioni della Convenzione BEPS.....	393
F. Le previsioni facoltative della Convenzione BEPS.....	394
G. Le previsioni alternative della Convenzione BEPS .....	394
H. La modalità di modifica della CDI coperta dalla Convenzione BEPS .....	395
<b>IV. Il recepimento in Svizzera della Convenzione BEPS</b> .....	<b>395</b>
A. Gli effetti della Convenzione BEPS .....	395
B. L'adozione degli standard minimi e le negoziazioni delle CDI.....	396
C. La firma della Convenzione BEPS .....	396
D. Le CDI svizzere coperte dalla Convenzione BEPS.....	396
E. La ratifica della Convenzione BEPS .....	396
F. Le riserve poste dalla Svizzera .....	397
G. Gli Stati con i quali la Svizzera vuole modificare le proprie CDI.....	398
<b>V. Conclusioni</b> .....	<b>398</b>

## I. I lavori BEPS

### A. Gli obiettivi del Piano di Azione BEPS

Il Piano di Azione *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), il cui obiettivo è quello di lottare contro le erosioni e i trasferimenti degli utili<sup>[1]</sup>, si compone di 15 azioni che perseguono l'obiettivo in modo coordinato e completo. Esso è stato sviluppato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ed approvato dai *leader* del G20 nel settembre 2013.

[1] Cfr. OECD, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi, 19 luglio 2013, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm> (consultato il 09.07.2018). Maggiori informazioni relative al Piano di Azione BEPS sono disponibili al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/beeps> (consultato il 09.07.2018).

Il Piano di Azione BEPS si basa su tre principi chiave: si vuole fare in modo che (i) gli utili siano tassati nel luogo in cui viene effettivamente esercitata l'attività economica, (ii) sia impedita una pianificazione fiscale aggressiva e (iii) siano evitati fenomeni di doppia non imposizione nei rapporti internazionali. In data 5 ottobre 2015, l'OCSE ha pubblicato i risultati definitivi del Piano di Azione BEPS[2].

### B. I contenuti del Piano di Azione BEPS

All'interno del pacchetto BEPS, si rinvencono diversi tipi di misure. In primo luogo vi sono le raccomandazioni con cui si chiede una modifica del diritto interno degli Stati coinvolti. In particolare, queste riguardano:

- il tema del contrasto degli effetti derivanti dai cd. "hybrid mismatches", sviluppati nell'ambito del Piano di Azione 2 ("Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements");
- lo standard in relazione alla documentazione sui prezzi di trasferimento, compresa la rendicontazione Paese per Paese (Country-by-Country Reporting), sviluppata nell'ambito del Piano di Azione 13 ("Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting");
- le norme che concernono le Controlled Foreign Companies (CFCs), sviluppate nell'ambito del Piano di Azione 3 ("Designing Effective Controlled Foreign Company Rules");
- le norme che limitano la deducibilità degli interessi, sviluppate nell'ambito del Piano di Azione 4 ("Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments").

Vi sono, poi, state modificate alle linee guida OCSE del 2010 sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, sviluppate nell'ambito dei Piani di Azione da 8 a 10 ("Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation") e del Piano di Azione 13 ("Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting"); risp. misure che hanno modificato direttamente il Modello di Convenzione fiscale OCSE (M-OCSE) e che devono, quindi, essere recepite dagli Stati nelle loro Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (CDI). Tra le misure che hanno modificato il M-OCSE, si segnalano quelle derivanti:

- dal Piano di Azione 2 ("Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements");
- dal Piano di Azione 6 ("Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances");
- dal Piano di Azione 7 ("Preventing the Artificial Avoidance of PE Status");
- dal Piano di Azione 14 ("Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective").

Sono stati, inoltre, pubblicati dei rapporti analitici che non contengono, però, delle specifiche raccomandazioni. Essi sono previsti nel Piano di Azione 1 ("Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy") e nel Piano di Azione 11 ("Measuring and Monitoring BEPS").

[2] OECD, BEPS 2015 Final Reports, Parigi, 5 ottobre 2015, in: <http://www.oecd.org/ctp/beeps-2015-final-reports.htm> (consultato il 12.05.2018).

### C. L'implementazione delle misure BEPS

La pubblicazione e l'approvazione del pacchetto finale delle misure BEPS sono state considerate un grande successo per l'OCSE e il G20, alla luce anche del limitato periodo di tempo di elaborazione delle stesse. Tuttavia, l'ambizioso obiettivo sarà raggiunto solo se queste misure saranno ampiamente e rapidamente inserite negli ordinamenti nazionali e recepite all'interno delle varie CDI, le quali devono necessariamente essere modificate al fine di conformarsi ai risultati dei Piani di Azione BEPS.

Diverse giurisdizioni stanno già attuando le citate raccomandazioni BEPS, avendole inserite nelle proprie legislazioni nazionali. Ad esempio, gli obblighi derivanti dal Country-by-Country Reporting sono già stati recepiti da oltre 50 Paesi[3].

Anche l'Unione europea (UE) ha, nel frattempo, adottato diverse direttive che implementano le raccomandazioni BEPS – talvolta includendovi espliciti riferimenti ai lavori BEPS – come, ad esempio, quella concernente lo scambio di ruling fiscali tra gli Stati membri[4] e quella concernente la limitazione della deducibilità degli oneri finanziari eccessivi[5].

### D. Le misure BEPS legate al transfer pricing

Per quanto riguarda la questione dei prezzi di trasferimento infragrupo, il 23 maggio 2016, il Consiglio dell'OCSE ha approvato degli emendamenti alle linee guida, come indicato nella Relazione finale 2015 del Piano sulle Azioni da 8 a 10 ("Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation") e nel Rapporto finale sul Piano di Azione 13 ("Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting"). Mentre, il 10 luglio 2017, l'OCSE ha pubblicato l'edizione 2017 delle linee guida, nelle quali sono comprese le revisioni concordate nell'ambito del progetto BEPS[6].

### E. Le modalità di implementazione delle misure BEPS nelle CDI

Per quanto riguarda le misure proposte relative alle CDI, la loro attuazione avrebbe dovuto imporre a ciascuna giurisdizione di rinegoziare tutti i propri trattati fiscali bilaterali esistenti con le giurisdizioni partner. Il numero di trattati bilaterali esistenti, stimato a oltre tremila, avrebbe tuttavia reso gli aggiornamenti bilaterali incerti, onerosi e dispendiosi in termini di tempo, limitando, quindi, l'effettiva attuazione delle misure. Per ovviare a questi problemi, nei lavori BEPS si è pensato bene di implementare un trattato multilaterale che permettesse il recepimento automatico nelle CDI degli Stati interessati di tali

[3] Per dettagli si veda il seguente link: <http://www.oecd.org/tax/beeps/country-by-country-reporting.htm> (consultato il 09.07.2018).

[4] Direttiva (UE) 2015/2376, dell'8 dicembre 2015, che modifica la Direttiva 2011/16/UE con riferimento allo scambio automatico di informazioni.

[5] Direttiva (UE) 2016/1164, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

[6] OECD releases latest updates to the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 10 luglio 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (consultato il 09.07.2018).

misure (Piano di Azione 15 ["*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*"]).

L'OCSE già prese in considerazione il possibile multilateralismo nella bozza di Convenzione del 1963, come pure in sede di preparazione del M-OCSE del 1977. Nel 1991, VANN analizzò l'ipotesi del trattato multilaterale come alternativa alla forma bilaterale, prima di concludere che "*as the diversity of tax systems that is the cause of bilateralism has not been directly addressed by the OECD Model, it is not possible for the bilateral network simply to evolve into a multilateral treaty*"<sup>[7]</sup>. Nel M-OCSE del 2014, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE affermò che "*there [were] no reasons to believe that the conclusion of a multilateral tax convention involving all member countries could now be considered practicable*"<sup>[8]</sup>.

Nel passato recente, data la necessità di trovare un modo efficace per attuare le misure BEPS nelle CDI, l'OCSE ha ripristinato l'approccio multilaterale. In meno di quattro anni, in un ambiente politico favorevole, è stato proposto, sviluppato e concordato uno strumento multilaterale. Quest'ultimo non è una convenzione fiscale multilaterale completa e, pertanto, si distingue dal trattato multilaterale che fu preso in considerazione nelle precedenti attività dell'OCSE. Piuttosto, costituisce un veicolo multilaterale che incide sulle CDI esistenti.

## II. La Convenzione BEPS

### A. La sua evoluzione

Quanto segue descrive l'evoluzione dello strumento, dalla genesi dell'approccio multilaterale alla conclusione della "*Convenzione multilaterale per attuare misure correlate al trattato fiscale per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili*" (Convenzione BEPS):

- il Piano di Azione 15 prevede un'analisi di "*the tax and public international law issues related to the development of a multilateral instrument to enable jurisdictions that wish to do so to implement measures developed in the course of the work on BEPS and amend bilateral tax treaties*" (settembre 2013)<sup>[9]</sup>;
- la relazione provvisoria del Piano di Azione 15 ("*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*" approvata dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE nel giugno 2014 e pubblicata nel settembre 2014) ha individuato le questioni derivanti lo sviluppo di tale strumento, fornendo un'analisi dell'imposizione internazionale, del diritto internazionale pubblico e delle questioni politiche derivanti da tale approccio. Ha, infine, concluso che uno strumento multilaterale è auspicabile e fattibile e che i negoziati avrebbero dovuto essere convocati rapidamente<sup>[10]</sup>;

- la relazione finale sul Piano di Azione 15 ha riprodotto la relazione 2014 e ha attribuito un mandato per istituire un gruppo *ad hoc* incaricato di sviluppare lo strumento multilaterale. Tale mandato, approvato dai ministri delle finanze del G20 e dai governatori delle banche centrali nella riunione di febbraio 2015 a Istanbul<sup>[11]</sup>, prevedeva lo studio di uno strumento multilaterale finalizzato alla modifica delle CDI esistenti al fine di attuare rapidamente le misure fiscali sviluppate dal progetto BEPS<sup>[12]</sup>;
- il 24 novembre 2016, è stata presentata la Convenzione BEPS, insieme a una dichiarazione esplicativa tesa a chiarire l'approccio adottato<sup>[13]</sup>;
- il 7 giugno 2017, 67 Paesi (che coprivano 68 giurisdizioni) hanno sottoscritto la Convenzione BEPS a Parigi<sup>[14]</sup>. Angel Gurría, Segretario generale dell'OCSE, ha dichiarato alla cerimonia della firma: "*[t]he 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 1,100 tax treaties worldwide. In addition, saving the signatories from the burden of bilaterally renegotiating these treaties, the Convention will result in more certainty and predictability for business, and a better functioning international tax system for the benefit of our citizens*"<sup>[15]</sup>.

### B. La sua struttura

La Convenzione BEPS consta di un preambolo e di sette parti contenenti complessivamente 39 articoli:

- la Parte I (artt. 1 e 2) fornisce una guida sulla portata e sull'interpretazione dei termini;
- le Parti da II a VI (artt. da 3 a 26) riguardano le modifiche da apportare alle CDI coperte dalla Convenzione BEPS. Le Parti da II a V concernono le misure alle CDI concordate nell'ambito del progetto finale BEPS. La Parte VI riflette, invece, il risultato del lavoro del sottogruppo "Arbitrato" per sviluppare disposizioni concernenti l'arbitraggio obbligatorio;
- infine, la Parte VII (artt. da 27 a 39) contiene una disposizione finale che illustra, in particolare, il processo di attuazione, descrive la procedura di firma e di

[11] Communiqué G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 9-10 February 2015, Istanbul, in: <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000111127.pdf> (consultato il 09.07.2018).

[12] OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm> (consultato il 09.07.2018).

[13] OECD, Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system, Parigi 2016, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (consultato il 09.07.2018).

[14] OECD, Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, Parigi 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (consultato il 09.07.2018).

[15] Le dichiarazioni di GURRIA sono disponibili al seguente link: <https://www.hoganlovells.com/en/publications/what-is-the-mli-and-why-is-it-important-in-the-context-of-the-south-african-tax-system> (consultato il 09.07.2018).

[7] RICHARD J. VANN, A Model Tax Treaty For the Asia-Pacific Region?, Parte I e II, 45, in: Bull. Int. Fiscal Doc. 3, at 99-111,4, at 151-163 (1991).

[8] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Parigi, 26 luglio 2014, Introduction, Models IBFD.

[9] OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Parigi 2013, p. 24, in: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (consultato il 09.07.2018).

[10] OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Parigi 2014, in: <https://bit.ly/2xoMgpU> (consultato il 09.07.2018).

ratifica, elenca le disposizioni che possono essere soggette a riserva, risp. si occupa dell'entrata in vigore e dell'efficacia delle disposizioni contenute nella Convenzione BEPS.

Alcune disposizioni costituiscono lo *standard* minimo, a cui i Paesi firmatari si sono impegnati nell'ambito dell'*Inclusive Framework*<sup>[16]</sup>, mentre altre disposizioni sono facoltative.

### C. Gli standard minimi

I Piani di Azione 6 e 14 contengono degli *standard* minimi che devono essere recepiti dagli Stati. Questi *standard* sono stati ripresi nella Convenzione BEPS e sono indicati nelle Parti III e V. I Paesi firmatari possono rinunciare a tali *standard* solo in circostanze limitate.

La relazione finale sul Piano di Azione 6 ("*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*") include due *standard* minimi sulla prevenzione dall'utilizzo abusivo delle CDI:

- l'art. 6 par. 1 Convenzione BEPS prescrive ai Paesi di includere nelle loro CDI una dichiarazione esplicita secondo cui l'intenzione comune è quella di eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità di non imposizione o riduzione fiscale attraverso l'evasione o l'elusione fiscale, risp. attraverso il fenomeno del "*treaty shopping arrangements*";
- l'art. 7 Convenzione BEPS prescrive l'incorporazione di un meccanismo che previene l'uso abusivo delle CDI che soddisfi lo *standard* minimo con l'implementazione del cd. "*principal purpose test*" (eventualmente completato con una clausola semplificata di "*limitation of benefits*") o con una disposizione dettagliata in ambito di "*limitations of benefits*" integrata con disposizioni di contrasto ai cd. "*conduit arrangements*", non già considerati nelle CDI in questione<sup>[17]</sup>.

La relazione finale sul Piano di Azione 14 ("*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*") contiene anche uno *standard* minimo, che è incluso nell'art. 16 Convenzione BEPS e richiede ai firmatari di includere nelle CDI una procedura amichevole.

### D. Le disposizioni facoltative

Le altre disposizioni contenute nelle Parti da II a VI della Convenzione BEPS non costituiscono *standard* minimi: ciò significa che i firmatari hanno una maggiore flessibilità nel provvedere alla loro attuazione, potendo discrezionalmente rinunciarvi (ossia non applicare una disposizione in presenza di una riserva) o, invece, optare (ossia applicare una disposizione solo se è optata per la stessa).

Le disposizioni facoltative sono le seguenti:

- gli artt. da 3 a 5 della Parte II riguardano gli *hybrid mismatches*, che costituiscono il risultato della relazione finale del Piano di Azione 2;
- gli artt. da 8 a 11 della Parte III riguardano misure volte ad evitare un utilizzo abusivo delle CDI che non sono state qualificate come *standard* minimi nella relazione finale del Piano di Azione 6;
- gli artt. da 12 a 15 della Parte IV riguardano le misure relative alle stabili organizzazioni risultanti dalla relazione finale del Piano di Azione 7 ed hanno la finalità di contrastare l'elusione dello *status* di stabile organizzazione attraverso *commissionaire arrangements* e strategie simili (art. 12), esenzioni di attività specifiche (art. 13) e frazionamento dei contratti (art. 14). L'art. 15 fornisce, inoltre, una definizione della (nuova) nozione di persona strettamente correlata a un'impresa;
- l'art. 17 della Parte V prevede l'obbligo di procedere alle rettifiche corrispondenti in caso di inclusione degli utili ed è uguale all'art. 9 par. 2 M-OCSE;
- gli artt. da 18 a 26 della Parte VI prevedono l'arbitrato vincolante obbligatorio nei casi in cui la procedura amichevole tra le autorità competenti non consenta di raggiungere un accordo entro un determinato periodo di tempo.

## III. Il legame tra Convenzione BEPS e CDI

### A. Il metodo delle cinque fasi

L'OCSE offre un approccio articolato in cinque fasi ai contribuenti, alle autorità fiscali ed ai tribunali competenti, al fine di valutare se una determinata previsione in una data CDI esistente sia influenzata o meno dalla Convenzione BEPS<sup>[18]</sup>.

Più nel dettaglio occorre valutare:

- 1) se la Convenzione BEPS sia entrata in vigore;
- 2) se una determinata CDI sia considerata "coperta" dalla Convenzione BEPS;
- 3) quali previsioni della Convenzione BEPS possano trovare applicazione nell'ambito di tale CDI, in considerazione di eventuali riserve e alla luce delle scelte delle previsioni opzionali;
- 4) se e come la CDI interessata sia stata modificata e
- 5) come ultimo *step* – accertato che una determinata CDI sia influenzata dalla Convenzione BEPS – l'interpretazione della disposizione così influenzata.

### B. L'entrata in vigore della Convenzione BEPS

L'entrata in vigore della Convenzione BEPS dovrebbe essere valutata:

- 1) al livello della Convenzione BEPS medesima e
- 2) a livello delle Parti, nel contesto di una data CDI.

[16] OECD, *About the Inclusive Framework on BEPS*, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (consultato il 09.07.2018).

[17] Su questo tema di veda SAMUELE VORPE, *La nuova clausola anti-abuso nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera*, in: *RtiD II-2017*, pp. 727-767; ROBERTO CAVADINI, *Le clausole anti-abuso svizzere nelle CDI*, in: *NF 3/2018*, pp. 154-162.

[18] OECD, *Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step, 2017*, in: <https://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf> (consultato il 19.07.2018).

Nel primo caso, l'art. 34 Convenzione BEPS stabilisce che le disposizioni della stessa entreranno in vigore soltanto dopo la ratifica, in base alle norme di diritto interno, di almeno cinque Paesi firmatari. Una volta raggiunto tale limite, la Convenzione BEPS entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di tre mesi di calendario a decorrere dalla data di deposito della ratifica.

Nel secondo caso, invece, l'entrata in vigore della Convenzione BEPS ai fini di una determinata CDI, supponendo che si tratti di una CDI considerata coperta dalla Convenzione BEPS, è soggetta alla firma della Convenzione BEPS da parte di entrambi gli Stati contraenti legati dalla CDI.

Possono, quindi, prospettarsi due possibili situazioni:

- se entrambe le Parti contraenti di una CDI ratificano la Convenzione BEPS e la stessa è già formalmente in vigore, le modifiche entreranno in vigore per ognuna delle Parti il primo giorno del mese successivo la scadenza di tre mesi di calendario a partire dalla data in cui tale Parte deposita il proprio strumento di ratifica, accettazione o approvazione;
- se, invece, una o entrambe le Parti non hanno firmato la Convenzione BEPS, la stessa non inciderà sulle disposizioni della CDI in vigore tra le Parti.

### C. Quando una determinata CDI è da considerarsi rientrante nell'ambito applicativo della Convenzione BEPS?

I Paesi firmatari godono di una certa flessibilità per quanto riguarda le CDI che desiderano modificare per il tramite della Convenzione BEPS. Gli artt. 1 e 2 Convenzione BEPS stabiliscono che lo strumento modifica soltanto gli "Accordi fiscali coperti", cioè quelli in vigore tra due Stati firmatari<sup>[19]</sup> ed elencati da entrambi come CDI che desiderano siano coperte dalla Convenzione BEPS.

Pertanto, la Convenzione BEPS modificherà solo la CDI specificatamente identificata da entrambe le Parti in sede di notifica all'OCSE. Per una data CDI, si configurano, quindi, tre possibili scenari:

- entrambi gli Stati contraenti hanno firmato e ratificato la Convenzione BEPS e hanno identificato la specifica CDI come un Accordo fiscale coperto. Di conseguenza, quest'ultima può essere modificata sulla base delle disposizioni della Convenzione BEPS;
- entrambi gli Stati contraenti hanno firmato e ratificato la Convenzione BEPS, ma solo uno Stato ha identificato la CDI come un Accordo fiscale coperto. Di conseguenza, la CDI non sarà modificata. Ad esempio, mentre la Francia ha elencato la CDI con la Svizzera come un Accordo fiscale coperto, quest'ultima non sarà influenzata dalla Convenzione BEPS poiché la Svizzera, dal canto suo, non l'ha identificata. Sulla base del numero di Paesi

firmatari, la Convenzione BEPS potrebbe comportare la modifica di 2'365 CDI. Tuttavia, il numero che concretamente potrebbe essere coinvolto è inferiore (1'105 CDI)<sup>[20]</sup>. Questa differenza si spiega dal fatto che alcuni Stati *partner* hanno deciso di lasciare determinate CDI fuori dalla portata della Convenzione BEPS ed altri hanno deciso di includere delle CDI però concluse con Paesi che non hanno ancora firmato la Convenzione BEPS;

- entrambi i Paesi contraenti hanno firmato la Convenzione BEPS, ma nessuno di loro ha elencato tale CDI come coperta dalla Convenzione medesima.

### D. La possibilità di apporre delle riserve

L'OCSE ha annunciato che una delle principali caratteristiche della Convenzione BEPS è la flessibilità con cui questa mira ad accogliere una varietà di diverse politiche fiscali degli Stati, garantendo nel contempo che le misure BEPS relative alle CDI siano effettivamente attuate. Infatti, i Paesi firmatari possono riservarsi il diritto di non applicare, vale a dire di rinunciare attraverso un'esplicita riserva, una disposizione della Convenzione BEPS che non costituisce uno *standard* minimo.

Gli articoli per i quali è consentita apporre una riserva sono elencati all'art. 28:

- *disposizioni facoltative*: i Paesi firmatari possono scegliere di applicare ("to opt into") le disposizioni facoltative che altrimenti non troverebbero applicazione;
- *disposizioni alternative*: diverse disposizioni contengono formulazioni alternative tra le quali i Paesi firmatari possono scegliere quella che meglio si adatta alla loro politica fiscale.

Le riserve e le disposizioni facoltative sono, in linea di massima, limitate a disposizioni non considerate *standard* minimi, mentre le disposizioni alternative possono comprendere degli *standard* minimi (cfr., ad esempio, l'art. 7), come non appartenere alla categoria degli *standard* minimi (cfr., ad esempio, l'art. 13).

### E. Le riserve alle previsioni della Convenzione BEPS

Per quanto riguarda le disposizioni che non costituiscono uno *standard* minimo, un Paese firmatario può scegliere di rinunciare ad una disposizione che altrimenti troverebbe applicazione. La riserva può riguardare un intero articolo, un paragrafo, come una parte di un paragrafo. Così ad esempio:

- l'Irlanda si è riservata il diritto, di non applicare l'art. 12 ("Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies") alle CDI che ha considerato coperte dalla Convenzione BEPS;
- il Regno Unito si è riservato, invece, il diritto di non applicare l'art. 3 par. 2 ("Transparent Entities");

[20] CAROLINE SILBERZTEIN/BENOIT GRANEL/JEAN-BAPTISTE TISTRAM, OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts, in: ITPJ 5/2017, IBFD, [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal\\_Previews/ITPJ/ITPJPreview2017\\_05.htm](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/ITPJ/ITPJPreview2017_05.htm) (consultato il 19.07.2018).

[19] OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Parigi, 7 giugno 2017, Treaties IBFD.

- la Svizzera si è riservata, sulla base dell'art. 35 par. 7 lett. a Convenzione BEPS, il diritto di sostituire le formulazioni contenute nei paragrafi 1 e 4, risp. 5 dell'art. 35 con la seguente formulazione: "30 days after the date of receipt by the Depositary of the latest notification by each Contracting Jurisdiction making the reservation described in paragraph 7 of article 35 (Entry into Effect) that it has completed its internal procedures for the entry into effect of the provisions of this Convention with respect to that specific Covered Tax Agreement"[21].

In linea di principio, la riserva si applica a tutte le CDI coperte dalla Convenzione BEPS del Paese firmatario che ha espresso tale riserva. In via eccezionale, tale Stato può, per ragioni politiche, rinunciare ad applicare una clausola ad un ristretto gruppo di CDI nella misura in cui contengano già delle disposizioni che hanno caratteristiche specifiche e definite oggettivamente[22].

L'opting-out delle disposizioni minime *standard* è, in linea di principio, impossibile. Esiste un'eccezione data dalla situazione nella quale una CDI coperta soddisfa già lo *standard* minimo. A titolo d'esempio, uno Stato firmatario può riservarsi il diritto di non applicare l'art. 6 par. 1 ad una determinata CDI coperta se questa contiene già al suo interno un preambolo che descrive l'intenzione delle Parti di eliminare le doppie imposizioni senza però creare delle opportunità di doppia non tassazione o imposizione ridotta.

#### F. Le previsioni facoltative della Convenzione BEPS

I firmatari possono scegliere di applicare le disposizioni facoltative che altrimenti non troverebbero applicazione. Le disposizioni facoltative non hanno alcun impatto su un Accordo fiscale coperto a meno che entrambe le Parti non optino in tal senso. Ad esempio, la Parte VI della Convenzione BEPS sull'arbitrato si applica soltanto se entrambe le Parti di un Accordo fiscale coperto vi hanno optato.

Altre disposizioni di natura facoltativa si trovano negli artt. 6 par. 3, 7 par. 4 e 9 par. 4 Convenzione BEPS:

- l'art. 6 contiene due disposizioni relative al preambolo di una CDI: la prima è contenuta nel par. 1 ed è necessaria per adempiere lo *standard* minimo stabilito nel quadro del Piano di Azione 6. Una Parte può escludere questa disposizione formulando una riserva solo per le CDI che contengono già un preambolo equivalente o più ampio; la seconda disposizione è contenuta nel par. 3. È facoltativa e viene inserita in una CDI solo se entrambe le giurisdizioni contraenti hanno scelto di includerla;
- per quanto riguarda l'art. 7, esso regola la prevenzione

dall'abuso delle CDI introducendo il cd. "principal purpose test" (PPT). Il par. 4 prevede una disposizione aggiuntiva in forza della quale è possibile accordare determinati benefici convenzionali anche in situazioni di abuso ai sensi della regola PPT, se la competente autorità dello Stato della fonte giunge alla conclusione che tali benefici sarebbero stati concessi in assenza della transazione abusiva secondo la regola PPT;

- l'art. 9 concerne la clausola dell'imposizione degli utili ricavati dall'alienazione di società immobiliari secondo l'art. 13 par. 4 M-OCSE. Il par. 4 di questa disposizione estende la portata anche alle società di persone e ai trusts.

In via eccezionale, nell'ambito delle disposizioni facoltative contenute nella Parte VI della Convenzione BEPS, l'art. 23 par. 5, che riguarda la confidenzialità della procedura di arbitrato, si applicherà allo Stato *partner* di una CDI coperta, non appena il Paese deciderà formalmente di optare, indipendentemente dal fatto che l'altro Paese abbia optato o meno.

#### G. Le previsioni alternative della Convenzione BEPS

In alcuni casi, seguendo le raccomandazioni delle relazioni finali dei Piani di Azione BEPS, sono state proposte disposizioni alternative per affrontare questioni specifiche. In particolare:

- a ragione della relazione finale del Piano di Azione 6, nell'art. 7 Convenzione BEPS sono state incluse tre soluzioni alternative per affrontare la questione dell'abuso della CDI: (i) l'uso del PPT; (ii) l'uso del PPT e di una disposizione "Limitation on Benefits" (LOB) semplificata; oppure (iii) l'uso di una disposizione LOB dettagliata. Dato che questo articolo costituisce uno *standard* minimo, viene richiesto ai Paesi firmatari di scegliere almeno una delle tre possibili alternative. Finora tutti gli Stati firmatari hanno optato per il PPT, sia da solo (soluzione scelta da 56 firmatari) sia integrato con una LOB semplificata (soluzione scelta da 12 firmatari). Nessun firmatario ha optato per la soluzione LOB dettagliata;
- coerentemente con la relazione finale sul Piano di Azione 2, l'art. 5 Convenzione BEPS include tre soluzioni alternative per i firmatari, al fine di affrontare al meglio i problemi derivanti dall'inclusione del metodo di esenzione nelle CDI in relazione ad elementi di reddito che non sono tassati nello Stato della fonte. Dato che questa disposizione non costituisce uno *standard* minimo, gli Stati firmatari hanno anche la possibilità di non aderirvi;
- per quanto riguarda la relazione finale sul Piano di Azione 7, l'art. 13 Convenzione BEPS, relativo alle esenzioni per attività specifiche che non danno luogo alla presenza di stabile organizzazione, consente agli Stati firmatari di: (i) dichiarare esplicitamente che ciascuna delle esenzioni per stabilimento permanente sono incluse nell'art. 5 M-OCSE, che viene limitato alle attività che sono di carattere "propedeutico o ausiliario" (opzione A) oppure (ii) mantenere la formulazione esistente dell'art. 5 par. 4 M-OCSE, considerando che le attività di cui al par. 4 sono però intrinsecamente preparatorie o ausiliarie (opzione B). Dato che questa disposizione non rappresenta uno *standard* minimo, gli Stati firmatari hanno anche la possibilità di non aderirvi.

[21] OECD, Confédération suisse, Statut de la liste de réserves et des notifications au moment de la signature, in: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf> (consultato il 19.07.2018).

[22] OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, in: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (consultato il 19.07.2018).

In base al meccanismo indicato, che propone soluzioni alternative agli Stati firmatari, ne consegue che una determinata soluzione si applicherà ad una CDI coperta soltanto se entrambi i Paesi avranno scelto di applicare la medesima soluzione. Ad esempio, per la disposizione relativa alle esimenti circa la presenza di una stabile organizzazione, l'Italia ha optato per l'opzione A, mentre la Francia ha optato per l'opzione B. Di conseguenza, la formulazione dell'art. 5 par. 3 CDI tra Francia e Italia non sarà influenzata dalla Convenzione BEPS.

Tuttavia, possono anche convivere posizioni asimmetriche: ad esempio[23], per lo *standard* minimo PPT/LOB, nei casi in cui una delle Parti di un Accordo fiscale coperto scelga di applicare la soluzione che prevede l'uso del "solo" PPT, mentre l'altra Parte decide di applicare la soluzione che prevede il PPT integrato con una disposizione LOB semplificata, è possibile che quest'ultima possa trovare applicazione:

- nei confronti di entrambe le Parti, se la Parte che originariamente ha scelto di applicare la soluzione "solo" PPT accetta di applicare la soluzione PPT integrato con LOB semplificata; oppure
- con riferimento solo alla Parte che ha scelto di applicare la soluzione PPT integrato con LOB semplificata, se entrambe le Parti lo concordano.

### H. La modalità di modifica della CDI coperta dalla Convenzione BEPS

La Convenzione BEPS modifica gli Accordi fiscali coperti con diverse modalità. Per ogni disposizione della Convenzione BEPS, il metodo di modifica è definito mediante la cd. "clausola di compatibilità" che stabilisce la relazione tra disposizione da recepire, da una parte e le CDI, dall'altra. Ve ne sono diversi tipi:

- 1) *"in place of"*: in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS sostituisce le eventuali disposizioni degli Accordi fiscali coperti;
- 2) *"applies to"* oppure *"modify"*: in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa a modificare l'applicazione di una disposizione di una CDI esistente senza sostituirla;
- 3) *"in the absence of"*: in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa ad applicarsi solo se non è prevista la corrispondente disposizione della CDI; e
- 4) *"in place of or in the absence of"*: in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa a sostituire una disposizione esistente o ad aggiungersi ad essa, se la CDI interessata non contiene una previsione di questo tipo.

I Paesi firmatari sono tenuti a fare tutto il possibile per identificare tutte le disposizioni che rientrano nell'ambito di applicazione della clausola di compatibilità. In concreto:

[23] L'art. 5 par. 1 Convenzione BEPS (*"Application of Methods for Elimination of Double Taxation"*) indica che: *"where each Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement chooses a different Option (or where one Contracting Jurisdiction chooses to apply an Option and the other chooses to apply none of the Options), the Option chosen by each Contracting Jurisdiction shall apply with respect to its own residents"*.

- le disposizioni *"in place of"* e *"applies to"* oppure *"modify"* si applicheranno solo nei casi in cui le Parti contraenti di una CDI notificheranno la disposizione esistente della CDI da sostituire o modificare;
- le disposizioni *"in the absence of"* si applicheranno solo nei casi in cui le Parti contraenti di una CDI notificheranno l'assenza di una disposizione esistente nella CDI; e
- le disposizioni *"in place of or in the absence of"* si applicheranno in ogni caso ad una CDI, indipendentemente dall'esistenza di una disposizione e dalla notifica delle Parti.

Pertanto, il processo di notifica rappresenta una componente essenziale di attuazione della Convenzione BEPS e le segnalazioni dei Paesi dovrebbero essere sistematicamente verificate quando si deve determinare se una disposizione di una specifica CDI è influenzata dalla Convenzione BEPS.

## IV. Il recepimento in Svizzera della Convenzione BEPS

### A. Gli effetti della Convenzione BEPS

In quanto Paese membro dell'OCSE, la Svizzera ha partecipato ed ha contribuito attivamente all'elaborazione del progetto BEPS[24]. In linea di principio, il Governo svizzero concorda sulla necessità di contrastare l'erosione della base imponibile ed il trasferimento degli utili mediante l'utilizzo di uno strumento multilaterale e l'OCSE costituisce l'organizzazione adatta per affrontare questo problema. Il Governo svizzero ritiene, inoltre, che il progetto BEPS determinerà una maggiore centralizzazione dei modelli di *business* e delle funzioni di alto valore all'interno dei gruppi multinazionali[25].

Allo stesso tempo, tuttavia, il Governo svizzero crede fermamente che tale progetto non debba interferire con la politica fiscale interna e che, nell'attuazione del suo Piano di Azione, l'OCSE dovrebbe prendere in considerazione le differenze che esistono tra i diversi Paesi membri. Ad esempio, mentre alcune misure progettate per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, quali le norme sulle società estere controllate (CFC), possono essere naturali per i Paesi la cui politica si basa sulla neutralità delle esportazioni di capitali (*capital export neutrality*, CEN) e che attribuiscono grande importanza alla tassazione mondiale, per altri Paesi che, come la Svizzera, perseguono la neutralità all'importazione di capitali (*capital import neutrality*, CIN) non lo sono[26].

[24] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili e Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, Rapporto esplicativo, 20 dicembre 2017, in: [https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2922/Convenzione-BEPS\\_Rapporto-espl\\_it.pdf](https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2922/Convenzione-BEPS_Rapporto-espl_it.pdf) (consultato il 19.07.2018), p. 3.

[25] DFF, Procedura di consultazione concernente il Progetto fiscale 17 (PF 17), Rapporto esplicativo, 6 settembre 2017, in: [https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2897/Progetto-fiscale-17\\_Rapporto-espl\\_it.pdf](https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2897/Progetto-fiscale-17_Rapporto-espl_it.pdf) (consultato il 19.07.2018), p. 49.

[26] GUGLIELMO MAISTO, Credit versus Exemption under Domestic Tax Law and Treaties, in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer (ed.), Tax treaties: building bridges between law and economics, IBFD, Amsterdam 2010, pp. 319- 361.

### B. L'adozione degli standard minimi e le negoziazioni delle CDI

In linea con la sua inclinazione storica volta a favorire iniziative multilaterali su un attivismo unilaterale isolato, la Svizzera si è impegnata ad adottare le misure definite come *standard* minimo contenute nei Piani di Azione 5, 6, 13 e 14 BEPS, confidando che queste misure ampiamente riconosciute a livello internazionale consentiranno di ottenere un livellamento delle norme fiscali nel panorama internazionale tra gli Stati membri dell'OCSE e del G20, ma anche oltre.

In questo contesto può essere sorprendente per molti apprendere che una serie di misure proclamate come *standard* minimi sono già parte integrante della politica svizzera nell'ambito della negoziazione di CDI. Ad esempio, le misure di risoluzione delle controversie previste dal Piano di Azione 14 oppure il PPT previsto dal Piano di Azione 6, vengono di regola negoziati al momento di una modifica o di una nuova stipula di una CDI.

Per quanto riguarda il resto delle misure che fanno parte dello *standard* minimo, alcune sono già state implementate nel 2017 e le restanti saranno, invece, implementate dalla Svizzera nel corso dei prossimi anni. La ragione per cui la Confederazione non è tra i primi Paesi ad adottare le misure BEPS deriva dalla procedura legislativa interna – piuttosto articolata – per l'attuazione e l'approvazione delle nuove norme.

### C. La firma della Convenzione BEPS

Nel novembre 2016, l'OCSE ha presentato il testo finale della Convenzione BEPS, il quale è stato firmato il 7 giugno 2017 da 68 giurisdizioni, Svizzera compresa. Ai fini applicativi, i Paesi firmatari hanno operato, come del resto era prevedibile, una scelta di campo delle CDI che saranno influenzate dalla Convenzione. Come indicato in precedenza, di principio, una CDI sarà modificata dalla Convenzione BEPS solo se entrambe le Parti in causa decideranno di notificare le modifiche della CDI interessata e, nella maggior parte dei casi, solo se essi esplicheranno quali emendamenti apportare.

### D. Le CDI svizzere coperte dalla Convenzione BEPS

In una prima fase, la Svizzera ha selezionato quattordici CDI stipulate con altrettante giurisdizioni[27], dalla sua rete di oltre novanta CDI, per modificarle in base alle disposizioni della Convenzione BEPS. Questo perché secondo la posizione svizzera, contrariamente alla maggior parte degli Stati firmatari della Convenzione, gli emendamenti concordati devono essere incorporati nel testo della CDI per essere giuridicamente vincolanti[28]. Questo approccio mira ad evitare che i testi della Convenzione e delle CDI debbano essere letti in parallelo e mira ugualmente a migliorare la certezza del diritto, la chiarezza e la leggibilità delle CDI. Fedeli a questa posizione, le CDI selezionate dalla Svizzera per l'emendamento ai sensi della Convenzione BEPS sono quelle con Stati contraenti che condividono il punto di vista della Svizzera concernente il meccanismo di applicazione della Convenzione

e che sono disposti a concordare la formulazione degli emendamenti[29].

Nel Messaggio concernente l'approvazione del disegno di decreto federale volto a recepire la Convenzione BEPS trasmesso alle Camere federali il 22 agosto 2018, il Consiglio federale rileva come nel frattempo diversi Stati, dopo i colloqui bilaterali condotti nel 2017, abbiano cambiato parere. In particolare, India, Liechtenstein e Polonia hanno comunicato alla Svizzera di aver assunto una posizione diversa. Il Messico, per contro, si associa ora alla posizione della Svizzera. L'elenco degli Accordi coperti è, quindi, diminuito, da 14 a 12[30].

Per quanto riguarda gli altri Stati contraenti, la Svizzera è disposta a negoziare l'integrazione delle disposizioni della Convenzione BEPS a livello bilaterale, come è stato fatto con il Regno Unito, la cui CDI rivista è stata firmata il 30 novembre 2017 e il Messaggio del Consiglio federale licenziato il 22 agosto 2018[31]. Gli *standard* minimi per prevenire l'abuso dei trattati secondo il progetto BEPS sono previsti nelle CDI stipulate dalla Svizzera con Lettonia, Zambia, Kosovo, Pakistan, Arabia Saudita, Brasile, Irlanda, Corea, Etiopia, Paesi Bassi, Ucraina, Kuwait, Bahrain, Norvegia e Malta[32].

### E. La ratifica della Convenzione BEPS

È improbabile che gli emendamenti concernenti le CDI sottoscritte dalla Svizzera e basati sulla Convenzione BEPS entrino in vigore prima del 2020. Il Governo svizzero ha avviato la fase di consultazione pubblica sulla Convenzione BEPS alla fine del 2017, che si è conclusa il 9 aprile 2018[33]. La sua ratifica è soggetta all'approvazione da parte dell'Assemblea federale, *referendum* permettendo. Inoltre, entrambi gli Stati contraenti di un Accordo fiscale coperto dalla Convenzione BEPS, devono prima concordare una precisa formulazione degli emendamenti, affinché questi possano entrare in vigore.

La procedura di consultazione, i cui risultati sono contenuti nel Messaggio del 22 agosto 2018 del Consiglio federale[34], ha coinvolto i Governi dei 26 Cantoni, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF), 13 partiti politici, 3

[29] DFF (nota 24), p. 7.

[30] Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, del 22 agosto 2018, non ancora pubblicato nel Foglio federale, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/53346.pdf> (consultato il 22 agosto 2018), pp. 9-10.

[31] DFF, Il Consiglio federale adotta il messaggio concernente la Convenzione per evitare le doppie imposizioni con il Regno Unito, Comunicato stampa, Berna, 22 agosto 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-71890.html> (consultato il 22.08.2018).

[32] Messaggio del Consiglio federale (nota 30), p. 10.

[33] Cfr. <https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/ind2017.html#DFF> (consultato il 19.07.2018).

[34] DFF, Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, Risultati della consultazione, Berna, 22 agosto 2018, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/53349.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[27] DFF (nota 24), p. 7.

[28] DFF (nota 24), p. 6.



associazioni mantello nazionali dei Comuni, delle Città e delle regioni di montagna, 8 associazioni mantello dell'economia e 34 rappresentanti degli ambienti interessati[35].

In linea generale, il recepimento della Convenzione BEPS sembra trovare un riscontro positivo da parte dei partecipanti, tuttavia, si segnalano alcune prese di posizioni che hanno determinato modifiche al disegno del decreto federale, rispetto a quanto proposto in sede di consultazione.

Da segnalare la posizione del Cantone Ticino che, alla luce del recepimento della Convenzione BEPS, ritiene opportuna l'abolizione dell'Ordinanza del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni (RS 672.202), in quanto divenuta obsoleta[36].

### F. Le riserve poste dalla Svizzera

La Svizzera ha formulato una serie di riserve in relazione alle disposizioni della Convenzione BEPS, limitandosi, quindi, essenzialmente all'adozione degli *standard* minimi. Gli emendamenti che la Svizzera intende mettere in atto possono essere riassunti come segue.

- *Modifica del preambolo*: in adempimento del Piano di Azione 6 BEPS relativo all'utilizzo abusivo delle CDI, il preambolo sarà modificato per includere una dichiarazione in base alla quale nessun Stato contraente intende offrire l'opportunità di una (doppia) non imposizione o di una riduzione dell'imposizione fiscale attraverso l'elusione o l'evasione fiscale e, questo, anche attraverso l'uso di *treaty-shopping arrangements*.
- *Principal purpose test (PPT)*: il Piano di Azione 6 richiede anche l'introduzione di un PPT (art. 7 Convenzione BEPS). Nell'ambito di questo *test*, un beneficio ipoteticamente concesso della CDI viene negato se è ragionevole ritenere che il conseguimento di tale vantaggio costituisca uno degli scopi principali della transazione o di un accordo posto in essere, a meno che non sia dimostrata la conformità all'oggetto e allo scopo della disposizione della CDI in questione. Il concetto di PPT non è nuovo nel sistema fiscale svizzero ed è in vigore da qualche tempo sotto forma di una regola generale anti-abuso non scritta. In un'importante decisione del 2005, il Tribunale federale ha riconosciuto che una regola anti-abuso generale non scritta (simile ad un PPT) è implicitamente contenuta in ogni CDI sottoscritta dalla Svizzera[37]. Inoltre, dal mese di settembre 2015, la Svizzera segue una politica volta ad aggiungere la regola PPT nei negoziati per la sottoscrizione di CDI, come è stato, ad esempio, il caso con la Lettonia.
- *Hybrid mismatches e doppia non imposizione*: l'art. 5 della Convenzione BEPS prevede tre diverse opzioni a disposizione di uno Stato, al fine di evitare la doppia non imposizione in caso di disallineamenti ibridi (Piano di

Azione 2). La Svizzera ha deciso di adottare l'opzione A, che è una cd. "*switch-over clause*" applicabile ai residenti svizzeri[38]. Ai sensi di questa clausola, le disposizioni di una CDI, che altrimenti esonererebbero il reddito derivato o il capitale di proprietà di un residente di uno Stato contraente, non si applicano quando l'altro Stato contraente adotta le disposizioni della CDI per esentare tale reddito o capitale da imposte oppure per limitare la tariffa fiscale alla quale assoggettare tali redditi o capitali. È interessante notare che l'art. 5 Convenzione BEPS consente l'utilizzo asimmetrico delle tre opzioni, il che significa che gli Stati contraenti non devono necessariamente concordare l'opzione da adottare. La Svizzera ha, tuttavia, formulato una riserva nel caso in cui l'altro Stato adotti l'opzione C, la quale prevede il passaggio dal metodo dell'esenzione al metodo del computo per tutte le fonti reddituali e non solo limitatamente ai dividendi come previsto dall'opzione B[39].

- *Migliorare la risoluzione delle controversie*: come specificato all'art. 16 Convenzione BEPS, lo *standard* minimo del Piano di Azione 14 richiede l'introduzione di una procedura amichevole, ovvero l'introduzione di un meccanismo – indipendente dai rimedi giuridici ordinari disponibili secondo il diritto interno – attraverso il quale gli Stati contraenti possono risolvere, su una base concordata, le controversie relative all'interpretazione o all'applicazione delle disposizioni delle CDI. Questo emendamento avrà un impatto limitato sulle CDI sottoscritte dalla Svizzera poiché queste comprendono già disposizioni di questo tipo. Infatti, la Svizzera soddisfa ampiamente gli elementi dello *standard* minimo, come tra l'altro, è stato confermato nel primo rapporto di revisione tra pari dell'OCSE sull'attuazione del Piano di Azione 14[40].
- In relazione ai "*corresponding adjustments*" (art. 17 Convenzione BEPS), vale la pena ricordare che la Svizzera ha tradizionalmente accolto una riserva all'art. 9 par. 2 M-OCSE, che prevede l'obbligo per lo Stato contraente di apportare degli aggiustamenti automatici, in funzione delle scelte effettuate dall'altro Stato contraente. La Svizzera è, infatti, del parere che gli aggiustamenti corrispondenti dovrebbero essere effettuati solo sulla base di un accordo reciproco tra le autorità competenti. Ciononostante, la Svizzera ha ritirato, nel 2005, la sua riserva dal Commentario M-OCSE ed è, quindi, disposta ad accettare degli adeguamenti automatici corrispondenti, nel rispetto delle disposizioni previste dall'art. 17 Convenzione BEPS[41].
- *Arbitrato vincolante obbligatorio*: infine, la Svizzera è disposta a includere l'arbitrato vincolante obbligatorio (Parte IV della Convenzione BEPS) nelle sue CDI, andando oltre lo *standard* minimo. Ai sensi dell'art. 23 Convenzione OCSE, vi

[35] DFF (nota 34), p. 5.

[36] DFF (nota 34), p. 9.

[37] Sentenza TF 2A.239/2005 del 28 novembre 2005.

[38] DFF (nota 24), p. 11.

[39] DFF (nota 24), p. 11 s.

[40] OECD, *Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report- Best Practices Switzerland*, Parigi 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-best-practices-switzerland.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[41] DFF (nota 24), p. 18.

è una scelta tra due tipi di procedura di arbitrato. La prima è costituita dall'approccio "final offer" (il cd. "baseball arbitration"), in base al quale l'autorità competente di ciascun Stato contraente presenta una proposta finale al collegio arbitrale; quest'ultimo decide, quindi, tra una delle due proposte, che diventerà vincolante per entrambe le Parti. La seconda è costituita dall'approccio dell'"independent opinion", in base al quale spetta al collegio arbitrale presentare una decisione conformemente alle informazioni fornite dalle Parti in causa. La Svizzera ha dichiarato di preferire la procedura della final offer; tuttavia, è disposta ad adottare la procedura dell'"independent opinion", nel caso in cui uno Stato contraente preferisse quest'ultima<sup>[42]</sup>. Rispetto alla procedura di consultazione, il campo di applicazione della procedura arbitrale, in virtù dell'art. 28 par. 2 lett. a Convenzione BEPS sarà limitato solo agli anni fiscali successivi alla data in cui la Convenzione BEPS diventerà efficace. Inoltre, dalla procedura arbitrale dovranno essere esclusi i casi riguardanti i diritti immateriali difficilmente valutabili, se la rettifica effettuata all'estero non tiene conto dei termini di prescrizione ordinari<sup>[43]</sup>. In aggiunta, in virtù della riserva espressa a mente dell'art. 26 par. 4 Convenzione BEPS, la Svizzera si riserva il diritto di non applicare la Parte VI della Convenzione BEPS a quelle CDI che già prevedono un arbitrato obbligatorio e vincolante per le questioni non risolte concernenti un caso di procedura amichevole. Nella fattispecie si tratta delle CDI con Islanda, Lussemburgo, Austria e Sudafrica<sup>[44]</sup>.

#### G. Gli Stati con i quali la Svizzera vuole modificare le proprie CDI

Il Governo svizzero ha deciso, quindi, di modificare per il tramite della Convenzione BEPS le CDI esistenti con Argentina, Cile, Islanda, Italia, Lituania, Lussemburgo, Austria, Messico, Portogallo, Sudafrica, Repubblica Ceca e Turchia.

Altre CDI potrebbero poi essere modificate direttamente attraverso la Convenzione BEPS in futuro.

In alternativa, alcune CDI potrebbero essere modificate non direttamente tramite la Convenzione BEPS, ma mediante un emendamento bilaterale alla CDI, come precedentemente indicato.

L'annullamento di tutte le altre opzioni include il rifiuto di ampliare la portata delle disposizioni volte a contrastare il non riconoscimento della stabile organizzazione e potrebbe rendere la rete della CDI più attraente rispetto ai Paesi che adottano tutte le modifiche proposte. Esiste, tuttavia, un certo rischio che le autorità fiscali estendano il concetto di

stabile organizzazione, indipendentemente dal fatto che la CDI sia stata modificata di conseguenza.

Il comunicato stampa della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SIF) del 7 giugno 2017 conferma, inoltre, la posizione della Svizzera di attuare le modifiche alle CDI tramite un accordo dell'autorità competente sulla base della Convenzione BEPS o mediante negoziati<sup>[45]</sup>. Ciò è, però, in contrasto con l'intenzione iniziale dello strumento, in base al quale la Convenzione BEPS dovrebbe essere letta in parallelo al fine di comprendere le disposizioni applicabili. L'approccio svizzero fornisce chiaramente maggiore certezza sulla "formulazione precisa" delle disposizioni modificate e facilita la lettura delle CDI. Tuttavia, potrebbe essere necessario più tempo per implementare le modifiche, poiché sembra che ci sia una certa riluttanza da parte di altri Paesi nel seguire questo tipo di approccio.

#### V. Conclusioni

La firma della Convenzione BEPS, avvenuta nel mese di giugno del 2017, rappresenta un risultato importante per l'OCSE nonché il culmine del progetto BEPS, iniziato nel 2013 con un obiettivo straordinariamente ambizioso sia in termini di programma che tempo. Tuttavia, l'implementazione ha inevitabilmente dovuto far fronte ad una serie di aspetti legali, politici, come pure vincoli amministrativi.

In particolare l'assenza degli Stati Uniti d'America dalla lista dei primi Paesi firmatari non può passare certamente inosservata. È opinione dell'autore che il successo della Convenzione BEPS non possa essere misurata oggi, bensì sarà necessario attendere qualche anno. Infatti, ad oggi la Convenzione BEPS solleva diversi quesiti in relazione alla flessibilità e all'interpretazione. Un esempio rilevante circa la flessibilità è quello relativo all'arbitrato obbligatorio che ha ricevuto una fredda accoglienza, con meno della metà dei Paesi firmatari che ha optato per questa disposizione. Tra questi, la maggioranza è rappresentata dai Paesi membri dell'UE che sottostanno già alla Direttiva UE sull'arbitrato<sup>[46]</sup>. Svizzera, Australia, Canada e Singapore sono tra i principali Paesi extra-UE che hanno optato per l'arbitrato obbligatorio. È parere dell'autore che sia deplorabile la scelta di non considerare l'arbitrato obbligatorio quale *standard* minimo, in particolare alla luce dell'incremento del numero di CDI, risp. dell'adozione delle linee guida dell'OCSE in ambito di *transfer pricing*.

In sostanza si può concludere che la flessibilità della Convenzione BEPS ha sì da una parte permesso l'adesione di diversi Paesi, ma dall'altra anche determinato un minor livello di armonizzazione delle previsioni convenzionali.

[42] DFF (nota 24), p. 18 ss.

[43] Messaggio del Consiglio federale (nota 30), pp. 13-14.

[44] Cfr. la riserva della Svizzera all'art. 26 Convenzione BEPS contenuta nel Disegno di Decreto federale che approva la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, p. 16, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/53345.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[45] DFF, La Svizzera firma la Convenzione BEPS, Berna, 7 giugno 2017, in: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilung.msg-id-66981.html> (consultato il 19.07.2018).

[46] Direttiva (UE) 2017/1852, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.