

# La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali

## L'impatto della clausola arbitrale della Parte VI dell'MLI sulle convenzioni contro le doppie imposizioni



**Simone S. Schiavini**

Avvocato, LL.M. in Int. Tax Law,  
Associato nel dipartimento di diritto tributario e  
pianificazione fiscale di Chiomenti

La *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)* è un trattato multilaterale volto a modificare simultaneamente tutte le CDI alla luce dei risultati del progetto BEPS. Tra le misure in esso contenute, la Parte VI prevede una serie di disposizioni riguardanti la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante (*mandatory and binding arbitration*). Tuttavia, l'arbitrato obbligatorio e vincolante non rappresenta un "minimum standard" dell'MLI ed è applicabile solo a fronte di espressa opzione degli Stati che hanno sottoscritto l'MLI; inoltre, le caratteristiche della procedura di arbitrato dipendono dalle riserve che i singoli Stati possono esercitare in relazione alla Parte VI. Il contributo analizza dunque le scelte effettuate dagli Stati che hanno optato per la Parte VI dell'MLI al fine di conoscerne l'effettivo impatto sulle CDI.

### I. Introduzione

La *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*<sup>[1]</sup> (MLI) è stata adottata il 24 novembre 2016 e inizialmente sottoscritta il 7 giugno 2017 da 68 Paesi.

Nello specifico, l'MLI è un trattato multilaterale volto a modificare simultaneamente tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) indicate dagli Stati contraenti come *Covered Tax Agreements* (CTA) – ai sensi dell'art. 2 par. 1 MLI – alla luce dei risultati del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Alla data del presente contributo, 89 Paesi hanno sottoscritto l'MLI, 29 Stati l'hanno ratificato ed è entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2019<sup>[2]</sup>. Gli artt. 27, 34 e 35 MLI disciplinano il processo di sottoscrizione, ratifica ed entrata in vigore dello stesso.

Tra le misure in esso contenute, la Parte VI dell'MLI (di seguito Parte VI) prevede una serie di disposizioni riguardanti la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante (*mandatory and binding arbitration*)<sup>[3]</sup>. In particolare, la procedura *standard* adottata dall'MLI è il cd. modello "baseball"<sup>[4]</sup>, ai sensi del quale il collegio arbitrale è tenuto a scegliere come soluzione

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>558</b>
<b>II. Le CDI potenzialmente coperte dalla Parte VI</b> .....	<b>559</b>
<b>III. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che incidono direttamente sull'impatto della Parte VI</b> .....	<b>559</b>
A. Non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA che già prevedono una clausola di arbitrato obbligatorio e vincolante.....	559
B. Le riserve relative all'ambito di applicazione della Parte VI.....	559
C. Gli obblighi di riservatezza .....	560
<b>IV. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che indirettamente incidono sulla portata della Parte VI</b> ..	<b>561</b>
A. Independent opinion vs. baseball arbitration.....	561
B. I rapporti con i rimedi domestici.....	562
C. L'esecuzione e l'implementazione della decisione .....	562
D. I termini.....	562
E. L'efficacia temporale della Parte VI .....	563
<b>V. Conclusioni</b> .....	<b>563</b>

[1] OCSE, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi 2016.

[2] OCSE, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 27 giugno 2019. I contenuti del presente articolo prendono in considerazione le posizioni espresse dalle parti dell'MLI alla data del 28 giugno 2019.

[3] Per una completa analisi delle disposizioni di *default* previste per la procedura arbitrale dalla Parte VI, si veda, *inter alia*, LAURA TURCAN/ALICJA MAJDANSKA (a cura di), *OECD Arbitration and Tax Treaty Law*, Vienna 2018; HARM M. PIT, *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, in: *Bulletin for International Taxation*, 2017, p. 568; GERRIT GROEN, *The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention*, 2016, in: *Bulletin for International Taxation*, 2017, p. 607.

[4] Cfr. RAFFAELE PETRUZZI/PETRA KOCH/LAURA TURCAN, *Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration*, in: Michael Lang/Jeffrey Owens (a cura di), *International Arbitration in Tax Matters*, Amsterdam 2015, p. 139 s.

della controversia una delle due proposte presentate dalle Autorità competenti dei Paesi interessati. La decisione del collegio arbitrale è definitiva e, in linea di principio, vincolante per i Paesi coinvolti, che sono tenuti ad attuarla di comune accordo. L'MLI prevede inoltre una serie di disposizioni relative alle procedure e ai requisiti che i membri del *panel* devono soddisfare e alla riservatezza, nonché le previsioni circa l'entrata in vigore dell'MLI stesso.

Tuttavia, l'arbitrato obbligatorio e vincolante non rappresenta un "*minimum standard*" dell'MLI ed è applicabile solo a fronte di espressa opzione degli Stati che hanno sottoscritto l'MLI; inoltre, le caratteristiche della procedura di arbitrato dipendono dalle riserve che i singoli Stati possono esercitare in relazione alla Parte VI. Di conseguenza, il numero effettivo di CDI le cui controversie ricadono nell'ambito di applicazione della Parte VI dipende dalle scelte effettuate dagli Stati membri a tal riguardo.

### II. Le CDI potenzialmente coperte dalla Parte VI

Alla data del presente contributo, 29 Stati hanno scelto di applicare la Parte VI dell'MLI in relazione alle controversie internazionali di natura fiscale che li vedono coinvolti. In particolare, solo 17 tra gli Stati che si erano originariamente impegnati ad attuare l'arbitrato obbligatorio e vincolante ai sensi dell'Action 14 BEPS, hanno successivamente optato anche per la Parte VI. Norvegia e Polonia non hanno optato per la Parte VI, e gli Stati Uniti d'America (USA) non hanno nemmeno sottoscritto l'MLI.

Tuttavia, i 12 Stati di seguito riportati hanno sottoscritto l'MLI ed esercitato opzione per l'applicazione della Parte VI, anche se non avevano originariamente espresso il loro impegno nell'Action 14: Andorra, Barbados, Curaçao, Fiji, Finlandia, Grecia, Liechtenstein, Malta, Mauritius, Papua Nuova Guinea, Portogallo e Singapore.

Sulla base di quanto sopra, la Parte VI potrebbe potenzialmente trovare applicazione nei confronti di 209 CTA. Questo numero tiene in considerazione i CTA che entrambi gli Stati contraenti – che hanno optato per la Parte VI – hanno indicato come CDI soggetti alle modifiche dell'MLI; sono esclusi, invece, i CTA che presentano incongruenze nei riferimenti al testo delle CDI originali, i protocolli e le modifiche – ad es., le Fiji e il Giappone hanno elencato due diversi trattati. Ciononostante, l'effettivo impatto della Parte VI sulle CDI è influenzato dalle varie riserve, scelte e opzioni che l'MLI consente agli Stati di effettuare rispetto alle disposizioni di *default* previste dalla Parte VI (incluse dall'OCSE per assicurare alla Parte VI la flessibilità necessaria per essere adottata dal maggior numero possibile di Paesi)[5].

[5] Per una completa analisi delle riserve, opzioni e scelte riguardanti la Parte VI si permetta il riferimento a SIMONE S. SCHIAVINI, *The Practical Impact of MLI Arbitration Clause on Bilateral Tax Treaties* in: Turcan/Majdanska (nota 3), p. 231.

### III. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che incidono direttamente sull'impatto della Parte VI

#### A. Non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA che già prevedono una clausola di arbitrato obbligatorio e vincolante

Ai sensi dell'art. 26 par. 1 MLI, gli Stati che optano per la Parte VI sono tenuti a indicare ogni CTA che già contiene una clausola arbitrale da sostituire con la disciplina prevista dall'MLI e, nel caso, i relativi riferimenti.

Inoltre, l'art. 26 par. 4 MLI consente agli Stati di escludere dall'ambito di applicazione della Parte VI alcuni CTA nella misura in cui contengano già una clausola arbitrale obbligatoria e vincolante. Il par. 259 dell'*Explanatory Statement* all'MLI dell'OCSE stabilisce che un CTA può beneficiare di tale esclusione solo se (i) in circostanze specifiche (ad es., a fronte della richiesta del contribuente interessato), (ii) le Autorità competenti sono tenute a sottoporre a procedura arbitrale le questioni discusse nell'ambito di una *Mutual Agreement Procedure* (MAP) che non trovano soluzione entro un determinato periodo di tempo, e (iii) la decisione arbitrale è vincolante per le Autorità competenti.

Per il momento, 22 CTA sono stati esclusi dagli Stati dall'ambito di applicazione della Parte VI, ai sensi dell'art. 26 par. 1 MLI, cosicché i CTA a cui potenzialmente dovrebbe applicarsi la procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante sono 187.

#### B. Le riserve relative all'ambito di applicazione della Parte VI

Il numero effettivo di CDI coperte dalla Parte VI dell'MLI può essere influenzato anche dalle riserve relative all'ambito di applicazione della procedura di arbitrato previste dall'art. 28 par. 2 MLI. Infatti, 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 delle riserve. L'accettazione di tali riserve è soggetta alle *objection* degli altri Paesi che optano per l'applicazione della procedura di arbitrato; se formulate, le obiezioni determinano la non applicazione della Parte VI con riferimento ai CTA di cui sono parte lo Stato che esprime la riserva e lo Stato che si oppone.

Finora, le esclusioni dall'ambito di applicazione della Parte VI possono essere classificate come segue:

- a) casi relativi all'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali di contrasto all'elusione[6];
- b) casi riguardanti frodi fiscali, i reati, l'evasione fiscale o per i quali sono state imposte gravi sanzioni[7];

[6] La maggior parte dei Paesi ha escluso i casi riguardanti l'applicazione delle disposizioni antiabuso domestiche, fra cui Australia, Austria, Canada, Finlandia, Germania, Irlanda, Italia, Mauritius, Nuova Zelanda, Portogallo, Singapore, Slovenia e Spagna. Canada e Germania hanno preso posizioni leggermente differenti in quanto hanno escluso dall'ambito di applicazione della Parte VI i casi riguardanti l'applicazione di disposizioni antiabuso domestiche o contenute in un CTA o nell'MLI.

[7] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Finlandia, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Mauritius, Portogallo, Slovenia, e Spagna.

- c) casi che rientrano nel campo di applicazione della Convenzione Arbitrale dell'Unione europea (UE)[8] o di qualsiasi altro strumento simile adottato dagli Stati membri[9];
- d) casi in cui il reddito oggetto della controversia non è stato incluso nella base imponibile o è soggetto all'aliquota dello 0%[10];
- e) casi che trattano questioni che le Autorità competenti hanno concordato di escludere – prima dell'avvio della procedura – dall'ambito di applicazione dell'arbitrato[11];
- f) casi relativi alla doppia residenza fiscale di persone diverse dalle persone fisiche[12], ovvero alla doppia residenza fiscale in genere[13];
- g) casi in cui non vi è doppia imposizione[14];
- h) casi riguardanti periodi d'imposta iniziati prima dell'entrata in vigore dell'MLI – oggetto di specifica disciplina all'art. 35 MLI[15];
- i) casi in cui l'importo delle imposte accertate è inferiore a euro 150'000[16];
- j) casi riguardanti l'applicazione di disposizioni interne o convenzionali che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione attraverso il metodo del credito d'imposta in luogo dell'esenzione[17];
- k) casi in cui il contribuente ha concluso un accordo sui fatti contestati con le Autorità fiscali[18];
- l) casi riguardanti l'applicazione di norme volte a contrastare le pratiche di elusione della stabile organizzazione, nonché qualsiasi altra disposizione che sostituisca o modifichi tali norme[19];
- m) casi relativi a beni immateriali di difficile valutazione, in cui la rettifica primaria (*primary adjustment*) è effettuata (i) per un esercizio che può essere potenzialmente soggetto ad accertamento, ma riguarda redditi relativi ad un esercizio per il quale il termine di prescrizione per l'accertamento è già scaduto, o (ii) in forza di una normativa nazionale che prevede un termine di prescrizione esteso – rispetto a quello ordinario – per gli accertamenti riguardanti, in particolare, beni immateriali di difficile valutazione[20];
- n) casi analoghi a quelli che sarebbero esclusi dall'ambito di applicazione della Parte VI alla luce delle riserve proposte dall'altro Paese parte del CTA oggetto di controversia, le

quali siano formulate facendo riferimento alle disposizioni domestiche di tale Paese (*i.e.*, in modo da garantire una sorta di reciprocità delle esclusioni dall'ambito di applicazione della Parte VI)[21].

Inoltre, Canada e Portogallo – oltre ad escludere alcuni casi menzionati nell'elenco precedente – hanno adottato un approccio diverso: tali Stati hanno elencato gli argomenti che rientrano nell'ambito di applicazione della Parte VI dell'MLI sicché, *a contrario*, tutti gli altri casi non saranno suscettibili di essere risolti tramite la procedura arbitrale.

Per quanto riguarda le obiezioni, solo il Giappone aveva espresso *objection*, nella propria posizione provvisoria, in relazione a tutte le riserve sull'ambito di applicazione della procedura arbitrale formulate da Australia, Canada, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia e Singapore. Peraltro, con il deposito dello strumento di ratifica in data 26 settembre 2018, il Giappone ha ritirato tutte le proprie *objection* e, dunque, al momento non vi sono più CTA in relazione ai quali non trova applicazione la Parte VI a causa delle riserve (o obiezioni) relative all'ambito di applicazione.

### C. Gli obblighi di riservatezza

L'MLI prevede una serie di obblighi di riservatezza per i membri del collegio arbitrale in relazione alle informazioni raccolte nell'ambito della procedura. Inoltre, l'art. 23 par. 4 MLI consente agli Stati di esercitare opzione per introdurre un ulteriore obbligo di riservatezza – previsto dall'art. 23 par. 5 MLI – che può pregiudicare l'applicabilità della Parte VI ad un determinato CTA.

In particolare, ai sensi della disposizione in esame, le Autorità competenti degli Stati coinvolti in una procedura di arbitrato devono assicurarsi che ogni persona che ha presentato istanza per la discussione del caso e i loro consulenti accettino per iscritto di non rivelare a nessun'altra persona qualsiasi informazione ricevuta nel corso del procedimento arbitrale dall'Autorità competente o dal collegio arbitrale. Una sanzione specifica è prevista a tal riguardo dall'MLI: se il contribuente o i suoi consulenti violano "significativamente" l'obbligo di riservatezza, la MAP e la procedura arbitrale si concludono. Purtroppo, l'MLI non definisce la soglia di "materialità" di una violazione tale da incorrere nelle sanzioni di cui all'art. 23 par. 5; sussiste pertanto il rischio che l'Amministrazione fiscale possa utilizzare tale disposizione per chiudere indebitamente una procedura.

Ai sensi dell'art. 23 par. 4 MLI, l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 trova applicazione con riferimento ai CTA in relazione ai quali almeno uno degli Stati contraenti ha formulato tale riserva. Nondimeno, ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI, gli Stati che non hanno optato a favore dell'obbligo di riservatezza di cui al par. 5 possono esercitare riserva per non applicare tale disposizione ai loro CTA, in modo che i

[8] Convenzione n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

[9] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Finlandia, Francia, Germania, e Spagna.

[10] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Germania, Italia, Portogallo, Slovenia e Spagna.

[11] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Spagna e Svezia.

[12] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Giappone, Slovenia e Svezia.

[13] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente l'Italia.

[14] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Finlandia.

[15] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Finlandia.

[16] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Francia.

[17] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Germania.

[18] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Germania.

[19] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Nuova Zelanda.

[20] Alla data del presente contributo, ha espresso riserva solamente la Svezia.

[21] Alla data del presente contributo, hanno espresso riserva Francia, Giappone, Malta e Singapore.

contribuenti e i loro consulenti siano autorizzati a divulgare le informazioni ottenute nell'ambito delle procedure arbitrali.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 23 par. 7, gli Stati che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 23 par. 4 e 5 MLI possono esercitare opzione per non applicare la Parte VI ai loro CTA quando l'altro Stato contraente ha scelto di non applicare il regime di riservatezza. In altre parole, la Parte VI dell'MLI non trova applicazione con riferimento ad un CTA in relazione al quale:

- a) uno Stato ha scelto di consentire la divulgazione di informazioni ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI; e
- b) l'altro Stato ha optato per (i) l'applicazione dell'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI, e (ii) la non applicazione della Parte VI nel caso in cui l'altro Stato abbia esercitato l'opzione di cui alla precedente lett. a).

Ad oggi, le preferenze dei 29 Stati che hanno optato per l'MLI possono essere riassunte come segue:

- a) Austria, Barbados, Belgio, Curacao, Giappone, Liechtenstein, Paesi Bassi, Spagna, Svezia e Svizzera non hanno espresso alcuna preferenza per quanto riguarda l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI;
- b) Andorra, Australia, Canada, Fiji, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Liechtenstein, Malta, Mauritius, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea, Portogallo, Singapore, Slovenia, Svezia e Regno Unito hanno espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 4 MLI per l'applicazione dell'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI. Pertanto, questa disposizione si applica (i) ai loro rapporti reciproci, e (ii) ai rapporti con i Paesi di cui alla precedente lett. a), per un importo complessivo di 179 CTA interessati;
- c) Andorra, Canada, Finlandia, Germania, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea e Portogallo hanno espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 7 MLI e, dunque, la Parte VI dell'MLI non dovrebbe trovare applicazione con riferimento ai CTA in relazione ai quali l'altro Stato contraente ha espresso riserva ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI.

Malta aveva inizialmente espresso riserva – ai sensi dell'art. 23 par. 6 MLI – al fine di non applicare l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 23 par. 5 MLI. Di conseguenza, (i) la Parte VI dell'MLI non avrebbe trovato applicazione con riferimento ai CTA tra Malta e, rispettivamente, Andorra, Canada, Finlandia, Germania e Portogallo<sup>[22]</sup> e (ii) l'obbligo di riservatezza opzionale non avrebbe trovato applicazione con riferimento ai CTA stipulati da Malta e dagli altri Paesi indicati alle lett. a) e b).

Con il deposito dello strumento di ratifica in data 18 dicembre 2018, Malta ha modificato la propria posizione optando per l'applicazione dell'obbligo di riservatezza. Pertanto, non vi sono più CTA "esclusi" dal campo di applicazione delle

disposizioni arbitrali e, dunque, i CTA effettivamente "coperti" dalla Parte VI dell'MLI sono 187.

### IV. Le riserve, le opzioni e le scelte degli Stati che indirettamente incidono sulla portata della Parte VI

Sebbene le riserve discusse di seguito non possano influenzare direttamente il numero di CTA in relazione ai quali trova applicazione la Parte VI, le stesse incidono sull'effettivo impatto della procedura di arbitrato obbligatorio e vincolante sulle CDI stipulate dagli Stati.

#### A. Independent opinion vs. baseball arbitration

In particolare, anche se le regole di *default* della Parte VI prevedono una procedura di arbitrato cd. "*baseball*", le Autorità competenti possono concordare regole diverse. Infatti, l'art. 23 par. 2 MLI stabilisce che ogni Stato ha il diritto di formulare una riserva per l'applicazione di una procedura di "*independent opinion*" per i propri CTA, ai sensi della quale la decisione finale assume la forma di "parere motivato" emesso dal collegio arbitrale.

L'applicazione di tale modello è inequivocabile in una situazione in cui entrambi gli Stati che siano parti di un CTA formulino una riserva ai sensi dell'art. 23 par. 2 MLI. Al contrario, se solo una delle giurisdizioni interessate scegliesse l'approccio della cd. "*independent opinion*", la procedura applicabile dipenderebbe dalla scelta fatta dall'altro Paese.

In particolare, ai sensi dell'art. 23 par. 3 MLI, gli Stati possono esercitare riserva per applicare solamente il modello "*baseball*": in questo caso, le norme procedurali per l'arbitrato saranno decise di comune accordo dagli Stati interessati.

Ad es., l'Italia ha esercitato riserva ai sensi dell'art. 23 par. 3 MLI per non applicare il modello di "*independent opinion*" e, dunque, l'Amministrazione finanziaria dovrà raggiungere un accordo con le Autorità competenti di Grecia, Giappone, Malta, Portogallo, Slovenia e Svezia per determinare la procedura di arbitrato applicabile.

Per contro, se la riserva di cui all'art. 23 par. 3 MLI non è esercitata dall'altro Stato, dovrebbe trovare applicazione la procedura di "*independent opinion*".

Ad oggi, le preferenze dei 29 Stati che hanno optato per l'MLI possono essere riassunte come segue:

- a) Andorra, Grecia, Giappone, Malta, Portogallo, Slovenia, Svezia e Papua Nuova Guinea hanno espresso la loro preferenza per la cd. "*independent opinion*";
- b) Canada, Finlandia, Italia e Singapore hanno espresso riserva per applicare solo il modello "*baseball*", sicché, nei casi che coinvolgono i CTA con gli Stati indicati alla lett. a), le norme procedurali dovrebbero essere decise di comune accordo;
- c) i seguenti Stati non hanno finora espresso alcuna preferenza: Australia, Austria, Barbados, Belgio, Curacao, Fiji, Francia, Germania, Irlanda, Liechtenstein, Lussemburgo, Mauritius, Paesi Bassi, Nuova Zelanda, Spagna, Svizzera e

[22] Non è stata sottoscritta alcun CTA tra Malta e la Nuova Zelanda, e Malta e Papua Nuova Guinea.

Regno Unito. Di conseguenza, nei casi riguardanti i CTA con gli Stati elencati alla lett. a), dovrebbe trovare applicazione la procedura di "*independent opinion*", mentre per gli altri CTA si applicherà il modello "*baseball*".

Sulla base delle scelte di cui sopra, tra i 187 CTA che rientrano nell'ambito di applicazione della Parte VI (i) la procedura di "*independent opinion*" dovrebbe trovare applicazione con riferimento a 67 CTA conclusi dai Paesi elencati alla lett. a) di cui sopra, (ii) le Autorità competenti dei Paesi di cui alla lett. a) e alla lett. b) devono raggiungere un accordo sulle norme procedurali applicabili con riferimento a 21 CTA e, pertanto, (iii) il modello "*baseball*" trova applicazione con riferimento ai 99 CTA tra i Paesi elencati alla lett. b) e alla lett. c).

### B. I rapporti con i rimedi domestici

La Parte VI non disciplina in alcun modo i rapporti tra la procedura arbitrale e i rimedi nazionali esperibili da un contribuente al fine di contestare l'applicazione di imposte in maniera non conforme ad un CTA; pertanto, nell'assenza di disposizioni di coordinamento, un caso potrebbe essere sottoposto a procedura arbitrale anche se una decisione di un tribunale nazionale è già stata emessa. Tuttavia, la legislazione o la prassi amministrativa di alcuni Stati potrebbero impedire alle Autorità fiscali di raggiungere un accordo che si discosta da una decisione giudiziaria nazionale<sup>[23]</sup>.

A questo proposito, l'art. 19 par. 1 MLI consente agli Stati di formulare una riserva – vincolante per le controparti di ciascun CTA – in modo che le questioni non risolte nell'ambito di una procedura amichevole non debbano essere sottoposte ad arbitrato se:

- a) una decisione su tali questioni è già stata emessa da un tribunale o da un ufficio amministrativo di ciascuno degli Stati interessati, quando un caso diviene suscettibile di essere deciso tramite procedura di arbitrato; oppure
- b) una decisione su tali questioni è emessa da un tribunale o ufficio amministrativo di ciascuno degli Stati interessati durante il periodo che intercorre tra la richiesta di procedura arbitrale e la decisione del *panel*.

Ad oggi, 19 dei 29 Stati che hanno optato per la Parte VI hanno espresso riserva per applicare la disposizione di cui all'art. 19 par. 1 MLI, per un numero complessivo di CTA interessati pari a 178, così dando evidenza del fatto che in questi Stati vi sono effettivamente restrizioni costituzionali o amministrative che prevengono la possibilità per le Autorità fiscali di discostarsi dalle decisioni degli organi giurisdizionali o amministrativi.

### C. L'esecuzione e l'implementazione della decisione

Gli Stati che optano per la Parte VI possono esprimere delle scelte anche con riferimento all'attuazione e all'esecuzione delle decisioni. In particolare, la decisione del collegio arbitrale è, in linea di principio, vincolante per le Autorità dei Paesi

interessati. Tuttavia, al fine di favorire gli Stati che preferiscono avere un'ultima "parola" sulle questioni oggetto di arbitrato, l'art. 24 par. 1 e 2 MLI prevedono una procedura alternativa. In particolare, gli Stati possono esprimere riserva al fine di godere di un termine di tre mesi durante il quale possono giungere ad una soluzione diversa dalla decisione arbitrale, in modo che questa non sia più immediatamente vincolante. A tal riguardo, l'*Explanatory Statement* all'MLI chiarisce che – in virtù della sua natura facoltativa – tale riserva trova applicazione solo laddove entrambi gli Stati che siano parte di un CTA l'abbiano esercitata.

Inoltre, gli Stati che esprimono l'opzione per tale "periodo di sospensione" della vincolatività delle decisioni arbitrali, sono autorizzati ad escluderne l'applicabilità ai casi decisi attraverso un arbitrato con procedura "*baseball*", ai sensi dell'art. 24 par. 3 MLI.

Per il momento, solo Australia, Canada, Curaçao, Giappone e Paesi Bassi hanno scelto di non applicare l'art. 24 par. 2 MLI, in modo che la decisione arbitrale sia immediatamente vincolante con riferimento ai 52 CTA stipulati con gli altri 24 Stati che hanno optato per la Parte VI. Inoltre, Belgio, Lussemburgo, Nuova Zelanda, Papua Nuova Guinea e Svizzera hanno scelto di non applicare la disposizione di cui all'art. 24 par. 2 MLI in caso di procedura arbitrale secondo il modello "*baseball*"; pertanto, tali Paesi si riservano il diritto di raggiungere un accordo successivo e divergente solo nelle loro relazioni con altri Stati che hanno optato per la disposizione di cui all'art. 24 par. 2 MLI, nella misura in cui abbiano espresso la loro preferenza per la l'arbitrato secondo il modello di "*independent opinion*".

Alla luce delle riserve *ex art.* 24 par. 3 MLI, la procedura arbitrale secondo il modello "*baseball*" dovrebbe trovare applicazione con riferimento a 40 dei 53 CTA sottoscritti dagli Stati che hanno esercitato tali riserve; in tali casi, la decisione arbitrale è immediatamente vincolante per le Autorità competenti. La procedura di "*independent opinion*" trova applicazione con riferimento ai rimanenti 13 CTA e, dunque, in tali casi le Autorità competenti potrebbero raggiungere un accordo successivo, divergente rispetto alla decisione arbitrali.

Sulla base di quanto sopra, (i) la decisione del collegio arbitrale è immediatamente vincolante per le Autorità competenti nei casi riguardanti 92 CTA, e (ii) le Autorità competenti sono autorizzate a raggiungere, un accordo, successivo e diverso rispetto alla decisione, nei casi riguardanti gli altri 95 CTA.

### D. I termini

Il termine ultimo previsto dall'MLI per il raggiungimento di un accordo nell'ambito della procedura amichevole è di due anni, in linea con l'art. 25 par. 5 M-OCSE. Prima della scadenza di tale termine, le Autorità competenti possono concordare una proroga – senza alcun limite di durata – relativa ad un caso specifico laddove ne diano comunicazione al soggetto che ha richiesto la procedura amichevole (*i.e.*, senza il consenso del contribuente o dei contribuenti interessati).

[23] Cfr. *Explanatory Statement* all'MLI, par. 247 e *Commentario* all'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), par 42.



Disposizioni analoghe possono essere trovate, tra l'altro:

- nei *memorandum of understanding* tra le Autorità competenti riguardanti le procedure arbitrali che il governo degli USA ha stipulato con Belgio, Canada, Francia e Germania;
- all'art. 4 par. 1 della Direttiva sulla risoluzione delle controversie dell'UE (Direttiva del Consiglio UE n. 2017/1852 del 10 ottobre 2017 sulla risoluzione delle controversie fiscali meccanismi nell'UE); e
- all'art. 7 par. 4 della Convenzione arbitrale dell'UE.

Tuttavia, gli Stati possono optare per la sostituzione del termine di due anni con un uno di tre anni, ai sensi dell'art. 19 par. 11 MLI. In questo caso, il termine di tre anni per il raggiungimento di un accordo da parte delle Autorità competenti si applica anche se una sola delle parti di un CTA ha espresso tale riserva.

Per il momento, tale riserva è stata formulata da Austria, Francia, Germania, Grecia, Liechtenstein, Portogallo, Slovenia, Svezia e Svizzera, sicché (i) un termine di tre anni per la conclusione della MAP prima del rinvio alla procedura arbitrale trova applicazione nei casi riguardanti 87 CTA, mentre (ii) i casi relativi agli altri 100 CTA saranno oggetto di procedura arbitrale decorso un termine di soli due anni per il completamento della procedura amichevole.

### E. L'efficacia temporale della Parte VI

Come accennato in precedenza, ai sensi dell'art. 36 par. 1 MLI, la Parte VI trova applicazione con riferimento a casi (i) presentati all'Autorità competente di uno Stato dopo la data di entrata in vigore dell'MLI per gli Stati coinvolti, o (ii) se depositati presso le autorità competenti dopo la data rilevante concordata dagli Stati – ai sensi dell'art. 19 par. 10 MLI – per l'entrata in vigore della Parte VI.

Tuttavia, l'art. 36 par. 2 MLI consente – *a contrario* – agli Stati di esercitare riserva per non applicare la Parte VI alle procedure amichevoli iniziate prima dell'entrata in vigore dell'MLI, a meno che le Autorità competenti non concordino che un caso specifico è ammissibile per la procedura arbitrale di cui alla Parte VI.

Per il momento, questa riserva è stata formulata da 12 Stati, tra i 29 che hanno già optato per la Parte VI; pertanto, troverà applicazione con riferimento ai casi riguardanti 146 CTA sottoposti a procedure amichevoli prima dell'entrata in vigore dell'MLI.

### V. Conclusioni

Dei 20 Paesi che si sono inizialmente impegnati a sviluppare una serie di disposizioni in materia di arbitrato obbligatorio e vincolante per la risoluzione delle controversie internazionali, 17 Stati hanno effettivamente optato per la Parte VI, mentre altri 12 Paesi si sono aggiunti successivamente, sicché 209 CTA sono potenzialmente "coperti" dalla Parte VI.

Tuttavia, come discusso in precedenza, il numero corretto di CTA dovrebbe prendere in considerazione il complesso

sistema di riserve sopra descritto, alla luce del quale 20 CTA sono stati esclusi dall'applicazione della Parte VI ai sensi dell'art. 26 par. 4 MLI, in virtù del fatto che gli stessi già contengono una disposizione arbitrale obbligatoria e vincolante.

Pertanto, ad oggi, la Parte VI trova applicazione con riferimento a 187 CTA sono coperti dalla Parte VI anche se, in virtù delle opzioni relative al modello di arbitrato (vale a dire, modello "baseball" e "independent opinion"), le controversie relative ad altri 21 CTA non sono, in pratica, soggette ad un arbitrato obbligatorio fino al momento in cui gli Stati contraenti non raggiungeranno un accordo sulla procedura da adottare.

Inoltre, la clausola arbitrale "tipica" per i CTA nei cui confronti trova applicazione la Parte VI dovrebbe prevedere:

- a) una procedura arbitrale secondo il modello "baseball",
- b) il cui ambito di applicazione tendenzialmente non ricomprende i casi che riguardano disposizioni nazionali antiabuso o l'applicazione di sanzioni penali;
- c) applicabile ai casi non risolti nel contesto di procedura amichevole in un termine di due anni;
- d) in relazione ai quali la decisione di un tribunale nazionale non è già stata emessa o non è stata emessa durante la procedura di arbitrato;
- e) con obblighi di riservatezza per i contribuenti e i consulenti per le informazioni raccolte nell'ambito di tale procedura;
- f) la cui decisione finale non sarà immediatamente vincolante per gli Stati; e
- g) che avrà effetto solo per i casi sottoposti alla procedura amichevole dopo l'entrata in vigore dell'MLI.