



Modello di Convenzione OCSE

Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario^(*)

di Piergiorgio Valente

Il nuovo paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello di Convenzione dell'OCSE introduce un meccanismo che consente al contribuente di richiedere la procedura arbitrale per la risoluzione delle questioni che hanno impedito alle autorità competenti di raggiungere un accordo, per via di composizione amichevole, entro due anni dalla sottoposizione del caso all'autorità competente.

1. Premessa

Il presente documento ha l'obiettivo di illustrare le modifiche alla versione 2005 degli artt. 24 e 25 del Modello OCSE, secondo l'ordine di trattazione seguito dal documento "The 2008 update to the OECD Model Tax Convention ("2008 Model") del 18 luglio 2008. Tali modifiche daranno forma e contenuto alla versione 2008 dei corrispondenti articoli del Modello OCSE.

2. Le modifiche al Modello di Convenzione dell'OCSE e relativo Commentario

2.1. Le modifiche al Commentario all'art. 24

^(*) Il presente lavoro è il terzo di tre articoli in corso di pubblicazione in questa Rivista (si veda il primo, *Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario*, in "il fisco" n. 32/2008, fascicolo n. 1, pag. 5782, ed il secondo, *Modifiche agli artt. 6-12 del modello e al Commentario*, in "il fisco" n. 33/2008, fascicolo n. 1, pag. 5959).

La versione del 2005

Il paragrafo 1 stabilisce il principio per cui ai fini dell'imposizione è vietata la discriminazione sulla base della nazionalità, mentre, a condizione di reciprocità, i soggetti aventi la nazionalità di uno Stato contraente non possono essere trattati, nell'altro Stato contraente, in modo meno favorevole rispetto ai soggetti aventi la nazionalità di quest'ultimo Stato (allorquando si trovino nella medesima situazione). Le disposizioni del paragrafo 1 non si applicano soltanto ai soggetti nazionali residenti di uno Stato contraente, ma si estendono a tutti i soggetti aventi nazionalità di ciascuno Stato contraente, siano essi o meno residenti negli stessi. In altri termini, tutti i soggetti aventi la nazionalità di uno Stato contraente hanno il diritto di invocare i benefici previsti dal paragrafo 1 di fronte all'altro Stato contraente¹.

Scopo del paragrafo 2 è di limitare ai soli apolidi che siano residenti di uno degli Stati contraenti l'ambito di applicazione delle disposizioni riguardanti la parità di trattamento con i soggetti nazionali. Tale disposizione, pertanto, esclude che gli apolidi, i quali non sono residenti di nessuno degli Stati contraenti, godano di benefici maggiori rispetto a quelli previsti per i soggetti aventi la nazionalità di uno degli Stati.

¹ Ciò vale, in particolare, per i soggetti nazionali degli Stati contraenti che non siano residenti né di uno né dell'altro Stato, bensì di un terzo Stato (paragrafo 1 del Commentario al paragrafo 1 dell'art. 24). Sull'art. 24 del Modello OCSE, cfr. più ampiamente, P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008, pagg. 829 e seguenti.

La discriminazione alla cui eliminazione mira il paragrafo 3 non è basata sulla nazionalità, bensì sull'effettivo luogo in cui è situata un'impresa. Esso si applica perciò senza distinzione, e a prescindere dalla nazionalità, a tutti i residenti di uno Stato contraente che abbiano una stabile organizzazione² nell'altro Stato contraente. Secondo il primo periodo del paragrafo 3, l'imposizione a carico di una stabile organizzazione in uno Stato non può essere meno favorevole rispetto a quella prevista per le imprese dello stesso Stato, le quali svolgano la medesima attività³. Il secondo periodo del paragrafo 3 specifica, invece, le condizioni in presenza delle quali il principio di parità di trattamento disposto dal primo periodo debba essere applicato alle persone fisiche che sono residenti in uno Stato contraente e hanno una stabile organizzazione nell'altro Stato⁴. Lo Stato in cui è situata la stabile organizzazione gode di discrezionalità nel riconoscere le detrazioni personali e le esenzioni a tali persone fisiche in base al rapporto tra l'ammontare degli utili della stabile organizzazione ed il reddito complessivo imponibile nell'altro Stato.

Il paragrafo 5 dell'art. 24 è volto ad eliminare una particolare forma di discriminazione derivante dal fatto che in alcuni Stati la deduzione di interessi, *royalties* e altre spese è ammessa senza limitazione quando il beneficiario è residente, mentre incontra dei limiti oppure non è ammessa quando il beneficiario non è residente⁵. La stessa situazione può anche verificarsi nell'ambito dell'imposta sul patrimonio, per

² Ai sensi dell'art. 5 del Modello OCSE, "l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività".

³ Scopo della disposizione è quello di porre fine alla disparità di trattamento – per quanto riguarda le imposte sugli utili - delle stabili organizzazioni rispetto alle imprese residenti che operano nel medesimo settore di attività (paragrafo 21 del Commentario al paragrafo 3 dell'art. 24).

⁴ La disposizione tende principalmente a garantire che le persone fisiche non ottengano maggiori vantaggi rispetto ai residenti - per effetto del diritto a detrazioni personali e ad esenzioni per carichi di famiglia - sia nello Stato in cui sono residenti, in virtù dell'applicazione della rispettiva normativa interna, sia nell'altro Stato in virtù del principio di eguale trattamento (paragrafo 22 del Commentario al paragrafo 3 dell'art. 24).

⁵ La medesima situazione può verificarsi anche con riferimento all'imposta sul patrimonio (paragrafo 55 del Commentario al paragrafo 4 dell'art. 24).

quanto riguarda i debiti contratti con soggetti non residenti.

Il paragrafo 5, infine, impedisce ad uno Stato contraente di riconoscere un regime fiscale meno favorevole ad un'impresa, il cui capitale sia detenuto, in tutto o in parte, direttamente o indirettamente, da uno o più soggetti residenti dell'altro Stato contraente. Tale disposizione fa riferimento soltanto all'imposizione sulle società e non anche sui soggetti che ne detengono il capitale. Il suo obiettivo è quello di garantire la parità di trattamento tra i contribuenti residenti nello stesso Stato, e non anche quello di assoggettare il capitale detenuto da soci esteri ad un regime identico a quello applicato al capitale detenuto da soci residenti.

Le modifiche al Commentario e la versione del 2008

Le modifiche al Commentario all'art. 24 riguardano principalmente:

- l'introduzione delle *Considerazioni generali*, non presenti nella versione del 2005 del Modello OCSE;
- la rinumerazione dei paragrafi del Commentario al paragrafo 1 dell'art. 24 e l'introduzione dei paragrafi 17 e seguenti, non contemplati dalla versione 2005 del Modello OCSE;
- la rinumerazione dei paragrafi del Commentario al paragrafo 3 dell'art. 24, l'eliminazione degli attuali paragrafi 40 - 43 e l'introduzione dei nuovi paragrafi 59 - 61;
- la rinumerazione dell'attuale unico paragrafo del Commentario al paragrafo 5 dell'art. 24 e l'introduzione dei nuovi paragrafi 77 - 79.

Considerazioni generali

Le nuove *Considerazioni generali* del Commentario all'art. 24 precisano che l'articolo in commento si ripropone di eliminare i fenomeni di discriminazione fiscale in determinate circostanze. Il campo di applicazione delle disposizioni dell'art. 24 non dovrebbe estendersi fino a ricomprendere i casi di cd. "*discriminazione indiretta*"⁶. Analogamente, l'ambito di applicazio-

⁶ La Corte di Giustizia delle Comunità europee ha qualificato le fattispecie discriminatorie fondate sulla residenza, e non sulla nazionalità, quali ipotesi integranti fenomeni di cd. "*discriminazione indiretta*" o "*dissimulata*", piuttosto che di discriminazione diretta (cfr. sentenza *Sotgiu*, C-152/73). Secondo la Corte comunitaria, "*il principio di parità di trattamento (...) vieta non soltanto le discrimina-*

ne dell'art. 24 non può essere esteso fino a far valere il cd. "*most-favoured-nation treatment*"⁷.

Commentario al paragrafo 1 dell'art. 24

Secondo quanto previsto dal nuovo paragrafo 17, "per soggetto avente la nazionalità di uno Stato contraente" si intende una persona giuridica "la quale deriva il suo status dalla legislazione in vigore in quello Stato contraente". Una società normalmente deriva il proprio status dalle leggi in vigore nello Stato in cui essa è stata costituita o registrata. Ai sensi della legislazione domestica di molti Paesi, il luogo di costituzione o di registrazione costituiscono il criterio, o uno dei criteri, per determinare la residenza delle società ai fini dell'art. 4. Dal momento che il paragrafo 1 dell'art. 24 ha l'obiettivo di escludere trattamenti diversi in ragione della nazionalità, ma solo con riferimento alle entità le quali si trovano "nella medesima situazione, in particolare rispetto alla residenza", è importante distinguere tra un trattamento diverso per effetto della nazionalità soltanto, da un trattamento diverso per effetto di altri fattori e, in particolare, della residenza.

Il paragrafo 1 dell'art. 24 vieta soltanto le discriminazioni basate sulla diversa nazionalità e ri-

zioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato"; ogni disposizione nazionale fondata "su altri criteri, come la residenza all'estero, la lingua, il luogo di nascita, la provenienza o l'adempimento degli obblighi militari nel paese può dissimulare, invero, una discriminazione basata sulla cittadinanza; questo è quanto accade ad esempio nell'ipotesi in cui all'applicazione di determinati criteri di differenziazione consegue il risultato che, in ogni caso o nella maggior parte di essi, vengono colpiti, senza un'obiettiva ragione, solo gli stranieri". Sulla cd. "discriminazione indiretta" nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, cfr. più ampiamente, Valente P. "Fiscalità sovranazionale", Milano, 2008, pagg. 347 e seguenti.

⁷ La clausola della nazione più favorita è una disposizione di diritto internazionale convenzionale in virtù della quale uno Stato (cd. Stato concedente) si obbliga a concedere ad un altro Stato (cd. Stato beneficiario), o a persona o cosa ad esso vincolata, tutti i benefici e i vantaggi e che ha concesso o concederà ad un qualsiasi Stato terzo, o a persona o cosa ad esso vincolata, salvo nei casi e nelle situazioni in cui il trattato o la prassi internazionale dispongano diversamente. Il Paese a favore del quale è stipulata la clausola della nazione più favorita viene così a beneficiare di un trattamento non meno favorevole di quello riservato a qualsiasi Paese terzo. La clausola della nazione più favorita è stata oggetto di pronuncia della Corte comunitaria nella sentenza D. del 5 giugno 2005, C-376/03. Sul caso D., cfr. più ampiamente Valente P. "Fiscalità sovranazionale", cit., pagg. 384 e seguenti.

chiede che tutti gli altri fattori rilevanti, tra cui la residenza, coincidano. Allorquando l'art. 24 venga applicato nel contesto di altre disposizioni convenzionali, la maggior parte dei quali contemplano un diverso trattamento sulla base della residenza, è evidente che due società le quali non sono residenti nello stesso Stato ai sensi dell'art. 4 non possono considerarsi nella medesima situazione ai fini del paragrafo 1.

Si riporta di seguito il testo integrale in lingua inglese del nuovo paragrafo 17 del Commentario al paragrafo 1 dell'art. 24⁸.

17. By virtue of that definition, in the case of a legal person such as a company, "national of a Contracting State" means a legal person "deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State". A company will usually derive its status as such from the laws in force in the State in which it has been incorporated or registered. Under the domestic law of many countries, however, incorporation or registration constitutes the criterion, or one of the criteria, to determine the residence of companies for the purposes of Article 4. Since paragraph 1 of Article 24 prevents different treatment based on nationality but only with respect to persons or entities "in the same circumstances, in particular with respect to residence", it is therefore important to distinguish, for purposes of that paragraph, a different treatment that is solely based on nationality from a different treatment that relates to other circumstances and, in particular, residence. As explained in paragraphs 7 and 8 above, paragraph 1 only prohibits discrimination based on a different nationality and requires that all other relevant factors, including the residence of the entity, be the same. The different treatment of residents and non-residents is a crucial feature of domestic tax systems and of tax treaties; when Article 24 is read in the context of the other Articles of the Convention, most of which provide for a different treatment of residents and non-residents, it is clear that two companies that are not residents of the same State for purposes of the Convention (under the rules of Article 4) are usually not in the same circumstances for purposes of paragraph 1.

Commentario al paragrafo 3 dell'art. 24

⁸ Ai sensi del nuovo paragrafo 18, mentre i residenti e i non-residenti non sono normalmente nella medesima situazione ai fini dell'applicazione del paragrafo 1, tale distinzione tuttavia non ha alcuna importanza quando la residenza non rileva con riferimento alla differenza di trattamento in questione.

Secondo quanto previsto dal nuovo paragrafo 59, dal momento che una stabile organizzazione, per sua natura, non distribuisce dividendi, il trattamento fiscale delle distribuzioni di utili da parte dell'impresa alla quale la stabile organizzazione appartiene è al di fuori dell'ambito di applicazione del paragrafo 3 dell'art. 24. Il paragrafo 3 riguarda la tassazione dei profitti provenienti dalle attività della stabile organizzazione in sé, e non si estende all'impresa nel suo complesso. Ciò trova conferma nel secondo periodo del paragrafo 3, dove si evidenzia che gli aspetti fiscali relativi al soggetto d'imposta che possiede la stabile organizzazione, quali i benefici fiscali e le deduzioni, non rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo stesso.

Sottolinea inoltre l'OCSE (nuovo paragrafo 60) che in alcuni Stati, i redditi di una stabile organizzazione di un'impresa di un altro Stato contraente sono tassati ad una aliquota più elevata rispetto a quella applicabile ai redditi delle imprese residenti. Tale aliquota addizionale, a volte denominata "*branch tax*", si giustifica alla luce del fatto che se una filiale di un'impresa straniera registrasse i medesimi redditi della stabile organizzazione e conseguentemente ne effettuasse la distribuzione quali dividendi, si applicherebbe su questi ultimi un'aliquota addizionale, ai sensi di quanto previsto dal paragrafo 2 dell'art. 10.

Commentario al paragrafo 5 dell'art. 24

Dal momento che il paragrafo in commento riguarda solo la tassazione delle società residenti e non quella degli azionisti, i benefici introdotti (i. e., norme relative al consolidamento o al trasferimento delle perdite) dalle disposizioni relative ai rapporti tra una società residente ed altre società residenti non sono suscettibili di applicazione analogica⁹.

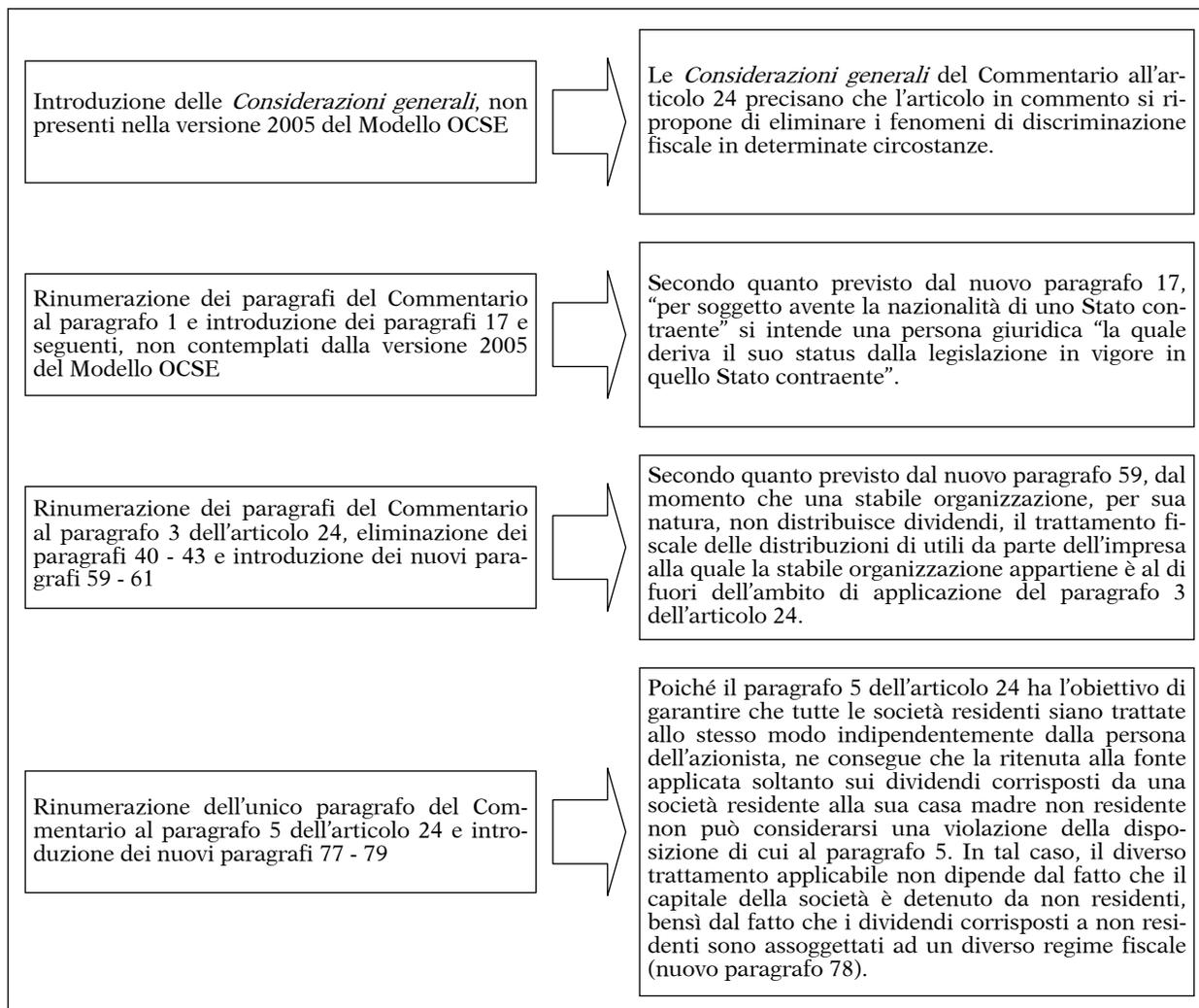
Poiché il paragrafo 5 dell'art. 24 ha l'obiettivo di garantire che tutte le società residenti siano trattate allo stesso modo indipendentemente dalla persona dell'azionista¹⁰, ne consegue che la ritenuta alla fonte applicata soltanto sui dividendi

corrisposti da una società residente alla sua casa madre non residente non può considerarsi una violazione della disposizione di cui al paragrafo 5. In tal caso, il diverso trattamento applicabile non dipende dal fatto che il capitale della società è detenuto da non residenti, bensì dal fatto che i dividendi corrisposti a non residenti sono assoggettati ad un diverso regime fiscale (nuovo paragrafo 78).

Dal momento che il paragrafo 5 dell'art. 24 prevede fenomeni di discriminazione nei confronti di una società residente in virtù soltanto della proprietà del capitale della società stessa, esso, in linea di principio, non dovrebbe rilevare con riferimento a quelle disposizioni che prevedono un trattamento differenziato sulla base del fatto che gli interessi siano corrisposti a creditori residenti ovvero non residenti (nuovo paragrafo 79).

⁹ Ad esempio, se la legislazione fiscale interna di uno Stato consente il consolidamento tra una società residente e la sua casa madre residente, il paragrafo 5 non può essere interpretato nel senso di indurre lo Stato a consentire tale consolidamento tra una società residente e la sua casa madre non residente (nuovo paragrafo 77).

¹⁰ Il paragrafo 5 dell'art. 24 non ha lo scopo di garantire che le distribuzioni di utili ai residenti e ai non residenti siano trattate nel medesimo modo.

Tavola 1 - Le modifiche al Commentario all'art. 24**2.2. Le modifiche all'art. 25****L'art. 25 e relativo Commentario nella versione del 2005**

L'art. 25 istituisce una procedura amichevole per la risoluzione delle controversie che insorgono dall'applicazione delle disposizioni convenzionali. Ai paragrafi 1 e 2, in particolare, si prevede che le autorità competenti debbano impegnarsi per regolare, in via di amichevole composizione, la posizione dei contribuenti soggetti ad imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali. Il paragrafo 3 invita e autorizza le autorità competenti degli Stati contraenti a risolvere, attraverso la procedura di composizione amichevole, le problematiche relative all'interpretazione o applicazione della rispettiva convenzione bilaterale e, ancora, a consultarsi per eliminare la

doppia imposizione nei casi non disciplinati dalla stessa. Infine, con riguardo alle modalità pratiche di attuazione della procedura amichevole, il paragrafo 4 dell'art. 25 autorizza le autorità competenti a comunicare direttamente tra loro e, quando opportuno, ad intraprendere uno scambio orale di opinioni attraverso una commissione congiunta appositamente nominata.

La procedura amichevole ha carattere speciale ed esorbita dal diritto interno. Essa può essere instaurata solo nei casi che ricadono nell'ambito di applicazione del paragrafo 1, vale a dire allorché un prelievo sia stato imposto, o sia in procinto di essere imposto, in contrasto con le disposizioni convenzionali. Pertanto, quando un prelievo sia stato imposto nel mancato rispetto sia di una disposizione convenzionale che del di-

ritto interno, il caso può essere oggetto di una procedura amichevole solo nella misura in cui entri in causa la disposizione convenzionale, a meno che non esista un legame tra le regole convenzionali e le regole di diritto interno le quali sono state applicate in modo non conforme¹¹.

La versione del 2008

Il “2008 Model” contiene considerevoli modifiche all’art. 25 e relativo Commentario, il cui obiettivo è di rendere effettiva la procedura di accordo reciproco, non oggetto di un obbligo specifico nella versione del 2005. Le modifiche al testo dell’art. 25 ne prevedono l’integrazione mediante l’inserimento del seguente paragrafo 5 (traduzione non ufficiale):

“5. Laddove,

- a) ai sensi del paragrafo 1, una persona abbia sottoposto un caso all’autorità competente di uno Stato Contraente, sulla base del fatto che le azioni di uno o entrambi gli Stati Contraenti siano state poste in essere, per questa persona, non in conformità, dal punto di vista fiscale, con questa Convenzione, e
- b) le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo per la risoluzione del caso ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all’autorità competente dell’altro Stato Contraente,

¹¹ Paragrafo 7 del Commentario al paragrafo 1 dell’art. 25. Tra le fattispecie più comuni alle quali si applicano le disposizioni di cui all’art. 25 del Modello OCSE, si menzionano le seguenti:

- le questioni relative all’attribuzione ad una stabile organizzazione di una quota delle spese di direzione e delle spese generali di amministrazione sostenute dall’impresa, ai sensi del paragrafo 3 dell’art. 7;
- l’imposizione nello Stato dell’obbligato – nel caso di particolari relazioni tra l’obbligato ed il beneficiario effettivo – della parte eccedente gli interessi ed i canoni, ai sensi delle disposizioni dell’art. 9; del paragrafo 6 dell’art. 11 ovvero del paragrafo 4 dell’art. 12;
- i casi di applicazione di una normativa riguardante la sottocapitalizzazione quando lo Stato della società debitrice ha riqualificato gli interessi come dividendi, nella misura in cui tale regime sia basato su delle clausole di una Convenzione che corrispondono, per esempio, all’art. 9 ovvero al paragrafo 6 dell’art. 11;
- i casi in cui la mancanza di informazioni riguardanti la effettiva situazione del contribuente hanno condotto ad un’erronea applicazione della Convenzione, specialmente in riferimento alla determinazione della residenza (paragrafo 2 dell’art. 4), l’esistenza di una stabile organizzazione (art. 5) ovvero la natura temporanea di un servizio svolto da un lavoratore dipendente (paragrafo 2 dell’art. 15). Sull’art. 25 del Modello OCSE, cfr. più ampiamente Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, cit., pagg. 869 e seguenti.

ogni questione irrisolta risultante dal caso sarà sottoposta a procedura arbitrale se la persona lo richiede. Tuttavia tali questioni irrisolte non saranno sottoposte a procedura arbitrale se una decisione sulle stesse è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati. A meno che una persona direttamente interessata dal caso non accetti l’accordo reciproco che attua la decisione arbitrale, tale decisione sarà vincolante per entrambi gli Stati Contraenti e sarà attuata a prescindere dai limiti temporali previsti dalle legislazioni nazionali di questi Stati. Le autorità competenti degli Stati contraenti regoleranno con un accordo reciproco le modalità d’applicazione di questo paragrafo¹²”.

Si riporta di seguito il testo integrale in lingua inglese del paragrafo 5 dell’art. 25.

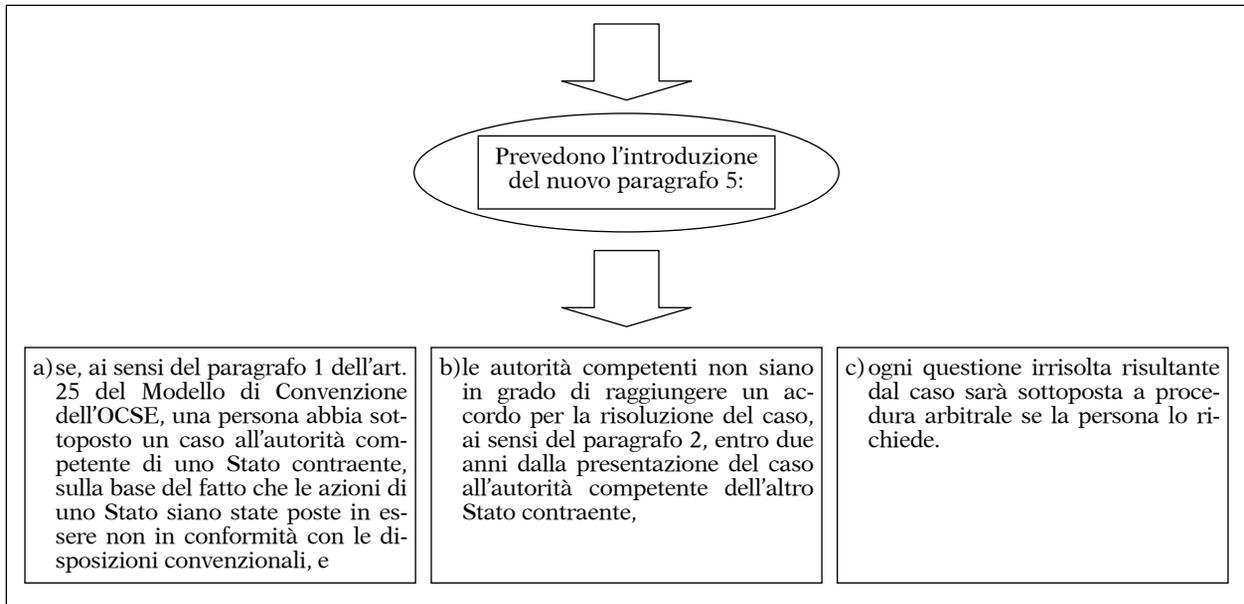
“5. Where,

- a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
 - b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,
- any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision

¹² “In alcuni Stati, la legislazione nazionale, i regolamenti o la prassi amministrativa potrebbero non consentire o giustificare le modalità di risoluzione delle controversie previste da questo paragrafo. Inoltre, alcuni Stati potrebbero ritenere di dover includere tale paragrafo nelle convenzioni concluse con alcuni Stati. Per tali ragioni, il paragrafo dovrebbe essere incluso nella Convenzione soltanto laddove ciascuno Stato lo ritenesse opportuno in virtù degli elementi descritti nel paragrafo 47 del Commentario a questo paragrafo. Come menzionato nel paragrafo 54 del Commentario, tuttavia, altri Stati potrebbero essere in grado di concordare la rimozione dal paragrafo della condizione in virtù della quale le questioni non possono essere sottoposte a procedura arbitrale se una decisione su tali questioni è stata già emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati”.

shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph¹³.

Tavola 2 - Le modifiche all'art. 25



2.3. Le modifiche al Commentario all'art. 25

Le modifiche al Commentario all'art. 25 hanno ampia portata. In estrema sintesi, esse prevedono che nel caso in cui le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo ai sensi del paragrafo 2¹⁴ entro due anni dalla sottopo-

sizione del caso all'autorità competente, la questione deve essere risolta mediante ricorso alla procedura arbitrale. Tale procedura, inoltre, prescinde da un'eventuale previa autorizzazione da parte delle autorità competenti: in presenza del requisito procedurale temporale, ogni questione non risolta, la quale impedisce il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti, deve essere sottoposta a procedura arbitrale.

Nel dettaglio, le modifiche al Commentario all'art. 25 riguardano principalmente:

- il Commentario ai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25, con riferimento all'introduzione di alcune disposizioni a carattere procedurale, non contemplate nella versione del 2005 del Modello OCSE;
- il Commentario al paragrafo 4 dell'art. 25, mediante l'eliminazione delle disposizioni, contemplate nella versione del 2005 del Modello OCSE, relative:
 - all'interazione tra la procedura di composizione amichevole e il meccanismo di riso-

¹³ *In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 47 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 54 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals.*

¹⁴ Il paragrafo 2 dell'art. 25 prevede:
 "L'autorità competente, se il ricorso appare fondato e se essa non è in grado di giungere ad una soddisfacente soluzione, farà del suo meglio per regolare il caso per via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato contraente, al fine di evitare una tassazione non conforme alla Convenzione.

Ogni accordo sarà applicato nonostante qualsiasi limitazione di tempo previsto dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti".

luzione delle controversie previsto dal *General Agreement on Trade in Services*¹⁵;

– alle *Osservazioni finali*;

- il Commentario al paragrafo 5 dell'art. 25, mediante l'introduzione dei paragrafi 63 e seguenti. Essendo il paragrafo 5 dell'art. 25 di nuova proposizione, tutte le disposizioni a suo commento non si ritrovano nella versione del 2005 del Modello OCSE;
- l'introduzione di un *Annex* contenente un *Modello di Accordo* relativo alle regole di svolgimento della procedura arbitrale.

Considerazioni preliminari

Le nuove *Considerazioni preliminari*, sostanzialmente invariate rispetto alla versione del 2005, prevedono l'introduzione di un nuovo paragrafo 5 il quale introduce un meccanismo che permette al contribuente di richiedere la procedura arbitrale per la risoluzione delle questioni che hanno impedito alle autorità competenti di raggiungere un accordo entro due anni dalla sottoposizione del caso. Mentre la procedura di accordo reciproco prevede un meccanismo di risoluzione delle controversie effettivo ed efficiente, vi possono essere casi in cui le autorità competenti non concordano sulla circostanza secondo cui l'imposizione, da parte di entrambi gli Stati, è conforme alle disposizioni convenzionali. La procedura arbitrale di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 consente alle autorità competenti di risolvere tali questioni mediante una decisione indipendente e preliminare al raggiungimento dell'accordo reciproco. Tale procedura è parte integrante della procedura di accordo reciproco e non costituisce meccanismo alternativo per la risoluzione delle controversie che insorgono ai sensi della convenzione.

Commentario ai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25

Il nuovo paragrafo 25 del Commentario ai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25 prevede che il periodo di tre anni per la presentazione dei reclami da par-

te del contribuente¹⁶ continua a decorrere in pendenza di un procedimento giurisdizionale interno. È tuttavia possibile che alcuni Stati dispungano per la sospensione del termine triennale per la presentazione del reclamo, in pendenza di un procedimento giurisdizionale interno¹⁷.

L'art. 25 nulla prevede in merito alla possibilità di una sospensione della procedura di accordo reciproco nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia provveduto al pagamento dell'imposta oggetto di disputa. In linea generale, il pagamento dell'imposta dovuta non dovrebbe costituire condizione per l'inizio della procedura di accordo reciproco (nuovo paragrafo 47).

Ai sensi del nuovo paragrafo 48, gli Stati dovrebbero adottare disposizioni le quali consentono la sospensione della riscossione delle imposte pendente la procedura di composizione amichevole. Inoltre, dal momento che è nello spirito della convenzione bilaterale stessa assicurare la più ampia applicazione della procedura in commento, gli Stati membri non dovrebbero subordinare l'accesso alla procedura di composizione amichevole alla condizione del pagamento dell'imposta in contestazione.

Commentario al paragrafo 5 dell'art. 25¹⁸

Come anticipato, i paragrafi 63 e seguenti sono di nuova introduzione e contengono il commento al nuovo paragrafo 5 dell'art. 25. Si riporta di seguito una sintesi delle disposizioni più significative.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 63, nell'ipotesi in cui le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presenta-

¹⁵ Il *General Agreement on Trade in Services* (GATS, "Accordo generale sul commercio di servizi") è un trattato dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (*World Trade Organization*, WTO), entrato in vigore nel 1995. Il trattato estende al settore dei servizi i principi stabiliti, per il settore commerciale, dal *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT, "Accordo generale su tariffe e commercio"). Tutti i membri del WTO hanno firmato il GATS. Come per il GATT, viene applicata dal GATS la clausola della nazione più favorita.

¹⁶ Il termine triennale è previsto dal secondo periodo del paragrafo 1 dell'art. 25.

¹⁷ Il nuovo paragrafo 26 individua i limiti dell'accesso alla procedura di composizione amichevole nei casi in cui la transazione oggetto della richiesta costituisca comportamento abusivo da parte del contribuente, ai sensi della legislazione nazionale. In linea generale, il fatto che l'imposizione derivi dall'applicazione di una disposizione antiabuso interna non costituisce valido motivo di diniego dell'accesso alla procedura in commento.

¹⁸ Le modifiche al Commentario al paragrafo 4 dell'art. 25 contemplano l'eliminazione dell'intero Capo III, relativo ai rapporti tra la procedura di accordo reciproco di cui all'art. 25 e il meccanismo di risoluzione delle dispute previsto dal *General Agreement on Trade in Services*, nonché dell'intero Capo IV contenente le *Osservazioni finali*.

zione del caso, la questione sarà, previa istanza del soggetto che l'ha inizialmente sottoposta, discussa e risolta mediante ricorso alla procedura arbitrale. Tale procedura, inoltre, prescinde da un'eventuale previa autorizzazione da parte delle autorità competenti: in presenza del requisito procedurale temporale, ogni questione non risolta, la quale impedisce il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti, deve essere sottoposta a procedura arbitrale.

La procedura arbitrale introdotta dal paragrafo 5 dell'art. 25 non rappresenta un meccanismo di risoluzione delle controversie alternativo né supplementare rispetto alla procedura di accordo reciproco: laddove le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo che non lascia alcuna questione irrisolta per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni convenzionali, non vi è motivo per ricorrere alla procedura arbitrale. Ciò, anche nel caso in cui il contribuente che ha fatto ricorso alla procedura di accordo reciproco ritenga non soddisfacente la soluzione raggiunta dalle autorità competenti coinvolte.

Il meccanismo introdotto dal paragrafo 5 è, quindi, estensione della procedura di accordo reciproco ed ha lo scopo di accrescerne l'effettività. Pertanto, mentre il caso principale è risolto nel contesto della procedura di accordo reciproco, solo quelle questioni specifiche dalla cui risoluzione dipende la definizione del caso stesso possono essere sottoposte alla procedura arbitrale. La procedura in commento si distingue così dalle altre forme di accordo o di arbitrato dove la giurisdizione del collegio arbitrale si estende all'esame e risoluzione del caso nel suo complesso (nuovo paragrafo 64).

Si riporta di seguito il testo integrale in lingua inglese del nuovo paragrafo 64 del Commentario al paragrafo 5 dell'art. 25.

64. The arbitration process provided for by the paragraph is not an alternative or additional recourse: where the competent authorities have reached an agreement that does not leave any unresolved issues as regards the application of the Convention, there are no unresolved issues that can be brought to arbitration even if the person who made the mutual agreement request does not consider that the agreement reached by the competent authorities provides a correct solution to the case. The paragraph is, therefore, an extension of the mutual agreement procedure that serves to enhance the effectiveness of that procedure by ensuring that where the competent

authorities cannot reach an agreement on one or more issues that prevent the resolution of a case, a resolution of the case will still be possible by submitting those issues to arbitration. Thus, under the paragraph, the resolution of the case continues to be reached through the mutual agreement procedure, whilst the resolution of a particular issue which is preventing agreement in the case is handled through an arbitration process. This distinguishes the process established in paragraph 5 from other forms of commercial or government-private party arbitration where the jurisdiction of the arbitral panel extends to resolving the whole case.

In alcuni Stati, la legislazione nazionale, i regolamenti e la prassi amministrativa non sempre consentono il ricorso alla procedura arbitrale prevista dal paragrafo 5. Altri Stati hanno la facoltà di inserire la disposizione in parola nelle convenzioni stipulate con alcuni Stati soltanto. Ancora, è consentito agli Stati di restringere l'ambito di applicazione della procedura arbitrale ad un numero limitato di casi, i quali coinvolgono, a titolo esemplificativo, questioni di *transfer pricing* o di stabile organizzazione. In materia di *transfer pricing*, in particolare, è necessario che gli Stati membri dell'OCSE i quali appartengono, a loro volta, all'Unione europea applichino le disposizioni di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 in coordinamento con quanto previsto dalla convenzione arbitrale del 1990¹⁹ (nuovo paragrafo 65).

¹⁹ La convenzione 90/436/CEE, firmata dagli Stati membri dell'UE nel luglio del 1990, prevede una procedura arbitrale diretta ad evitare le doppie imposizioni derivanti da rettifiche divergenti, effettuate dagli Stati membri, dei prezzi di trasferimento praticati tra imprese associate. Entrata in vigore nel 1995, la sua applicazione è rimasta sospesa dall'1.1.2000 al 31.10.2004. Nel 1999 è stato firmato il Protocollo di modifica che ne ha esteso l'efficacia per un altro quinquennio, prevedendo, altresì, una clausola di rinnovo automatico per gli anni successivi. L'ultimo Stato firmatario (il Portogallo) del Protocollo ha depositato gli strumenti di ratifica il 4.8.2004. La convenzione ha, pertanto, (ri)acquistato piena efficacia l'1.11.2004. I suoi effetti, tuttavia, si producono retroattivamente, a partire dalla data in cui l'applicazione era stata sospesa.

La risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* può avvenire mediante il ricorso alla giurisdizione nazionale, alla procedura prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni ovvero a quella definita nella convenzione arbitrale. Quest'ultima rappresenta un valido strumento, a disposizione delle imprese, per l'eliminazione della doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento. Ciò in considerazione, non solo della sua recente (ri)entrata in vigore, ma anche dell'approvazione, da parte del Consiglio dell'UE, di un Codice di condotta contenente una serie di regole procedurali che trovano applicazione

con riferimento alle disposizioni sulla risoluzione delle dispute previste dalla convenzione medesima.

Nel 2002, la Commissione europea ha istituito un Gruppo di lavoro (Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento - JTPF) allo scopo di far fronte ai problemi di carattere fiscale scaturiti dalla doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento. Nel corso del 2003, il JTPF ha analizzato principalmente questioni relative all'applicazione della convenzione arbitrale del 1990 ed alle procedure di accordo reciproco previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Nell'aprile 2004, la Commissione europea ha accolto le raccomandazioni del JTPF ed ha sottoposto all'approvazione del Consiglio una bozza di Codice di condotta per l'eliminazione della doppia imposizione societaria nei casi di transazioni infragruppo transfrontaliere. Il Codice, il quale è stato approvato a fine novembre 2004, trova applicazione nei casi di aumento del reddito imponibile da transazioni transfrontaliere come conseguenza dell'aggiustamento dei prezzi di trasferimento ed introduce norme per la risoluzione delle dispute tra Stati nei procedimenti per l'eliminazione della doppia imposizione. Si assicura, così, una più effettiva ed uniforme applicazione sia della convenzione arbitrale del 1990, sia delle procedure di accordo reciproco (*mutual agreement procedures*) previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Il Codice di condotta, la cui approvazione rappresenta un significativo passo in avanti nella strategia della Commissione europea di rimozione degli ostacoli fiscali alle attività transfrontaliere delle imprese comunitarie, ha come obiettivo la fissazione di norme procedurali comuni riguardanti:

- la determinazione del *dies a quo* del periodo di tre anni, vale a dire il termine entro il quale la società sottoposta a doppia imposizione per effetto dell'aggiustamento dei prezzi di trasferimento è tenuta a sottoporre il caso all'autorità competente. La decorrenza del periodo di tre anni coincide con la data della notifica del primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta o può comportare una doppia imposizione (art. 1);
- la determinazione del *dies a quo* del periodo di due anni durante il quale le amministrazioni fiscali degli Stati membri sono tenute ad effettuare un tentativo per il raggiungimento di un accordo reciproco sull'eliminazione della doppia imposizione oggetto di denuncia. Il caso può ritenersi sottoposto alle autorità competenti allorché il soggetto di imposta fornisca dati identificativi certi e completi, i dettagli sui fatti rilevanti del caso, una completa documentazione (art. 2);
- le regole da seguire durante la procedura amichevole, le disposizioni generali, lo svolgimento pratico, la trasparenza, lo scambio dei documenti e la partecipazione del soggetto d'imposta. Riguardo al funzionamento pratico e alla trasparenza, si invitano gli Stati ad utilizzare una comune lingua di lavoro al fine di abbreviare i tempi ed i costi della procedura ed a garantire la riservatezza delle informazioni qualora esista una convenzione fiscale o una normativa interna che lo preveda (art. 3);
- le regole da seguire nel caso in cui si renda necessario l'avvio della fase arbitrale, per effetto del mancato raggiungimento di un accordo reciproco entro il termine dei due anni (art. 4);
- la sospensione della riscossione dell'imposta in pendenza delle procedure previste dalla convenzione (art. 5).

Il Codice ha valore di impegno politico e non incide sui diritti ed obblighi degli Stati membri, né sulle rispettive

Ai sensi del nuovo paragrafo 69, laddove due Stati contraenti, i quali non hanno incluso il paragrafo 5 dell'art. 25 nella rispettiva convenzione bilaterale, intendano fare ricorso alla procedura arbitrale per la risoluzione di uno o più casi specifici, le rispettive autorità competenti hanno la facoltà di negoziare e concludere un accordo (sulla base del *Modello di Accordo* di seguito riportato) il quale dovrebbe includere la seguente disposizione (traduzione non ufficiale):

“1. Laddove,

a) ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 25 della Convenzione, un contribuente abbia sottoposto un caso all'autorità competente di uno Stato Contraente, sulla base del fatto che i provvedimenti di uno o entrambi gli Stati contraenti abbiano portato ad una tassazione non conforme alle disposizioni della Convenzione, e

b) le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo per la risoluzione del caso ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione dello stesso all'autorità competente dell'altro Stato Contraente,

ogni questione irrisolta sarà sottoposta a procedura arbitrale ai sensi dei paragrafi seguenti, in presenza di specifica richiesta da parte del contribuente. Eventuali questioni irrisolte, tuttavia, non potranno essere sottoposte a procedura arbitrale se una decisione sulle stesse è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati contraenti. A meno che un soggetto – direttamente interessato dal caso – non accetti l'accordo reciproco che attua la decisione arbitrale, tale decisione sarà vincolante per entrambi gli Stati contraenti i quali si impegnano a risolvere il caso loro sottoposto ai sensi del paragrafo 2 [i.e., procedura di accordo reciproco], ma sulla base della decisione arbitrale”.

Si riporta di seguito il testo integrale in lingua inglese della disposizione contenuta nel nuovo paragrafo 69 del Commentario al paragrafo 5 dell'art. 25.

“1. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to

sfere di competenza degli Stati e della Comunità. Valente P., “Fiscalità sovranazionale”, cit., pagg. 289 e seguenti.

paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, the competent authorities hereby agree to consider themselves bound by the arbitration decision and to resolve the case pursuant to paragraph 2 of Article 25 on the basis of that decision”.

Il Commentario al paragrafo 5 (nuovo paragrafo 76), inoltre, affronta il rapporto tra procedura arbitrale e rimedi previsti dalla legislazione interna. Con l’obiettivo di evitare decisioni contrastanti della medesima fattispecie, non dovrebbe essere consentito il ricorso alla procedura arbitrale di cui al paragrafo 5 dell’art. 25, se il caso è già stato sottoposto e deciso dagli organi giudiziari competenti interni di uno degli Stati contraenti. Il medesimo approccio è stato adottato dalla maggior parte degli Stati membri con riferimento alla procedura di accordo reciproco²⁰.

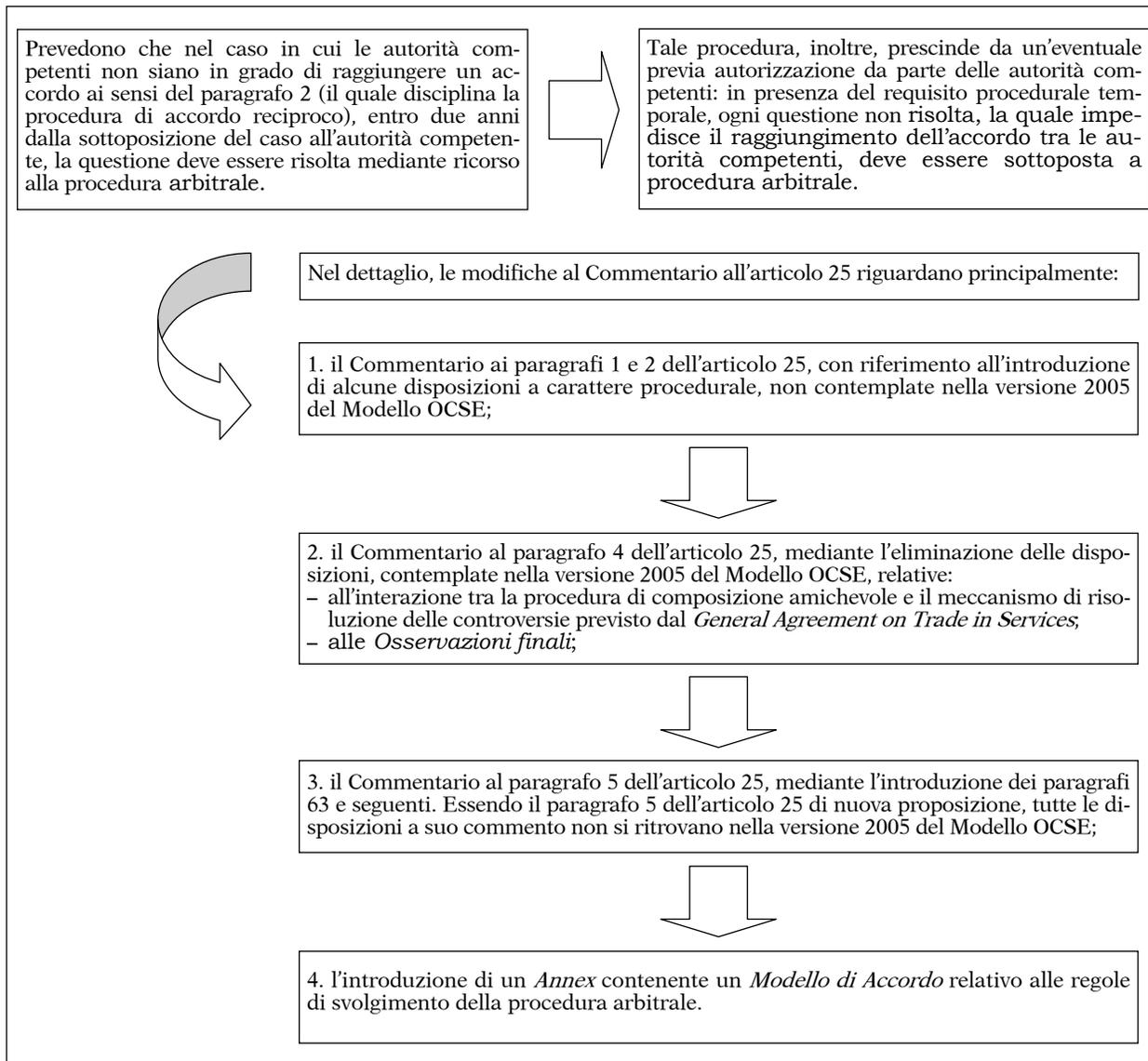
Infine, il “*2008 Model*” propone, in apposito *Annex*, un *Modello di Accordo* al quale le autorità competenti possono fare riferimento quale base per la conclusione di un accordo, al fine di rendere effettiva la procedura arbitrale introdotta dal nuovo paragrafo 5 dell’art. 25. Il Modello di Accordo disciplina, in apposite separate clausole, gli aspetti formali e procedurali della procedura arbitrale, dalla sottoposizione del caso

all’autorità competente fino alla decisione emessa dal Collegio arbitrale.

²⁰ In particolare:

- il caso non può essere sottoposto contemporaneamente alla procedura di accordo reciproco e alle autorità giudiziarie competenti interne. Laddove sia ancora possibile sottoporre il caso a queste ultime autorità, il ricorso alla procedura di accordo reciproco è ammesso, purché il contribuente si impegni a non sottoporre il medesimo caso alle autorità giudiziarie competenti interne;
- laddove il caso sia stato risolto in virtù della procedura di accordo reciproco, il contribuente ha la facoltà di rifiutare tale accordo e sottoporre il caso alle autorità giudiziarie competenti interne; se, al contrario, il contribuente intende beneficiare dell’accordo, non può più sottoporre il medesimo caso alle autorità giudiziarie interne;
- laddove il contribuente abbia esaurito le possibilità di sottoporre il caso alle autorità giudiziarie competenti interne, l’unico rimedio contro l’ipotesi di doppia imposizione è rappresentato dalla procedura di accordo reciproco di cui al paragrafo 2 dell’art. 25.

Tavola 3 - Le modifiche al Commentario all'art. 25



2.3.1 Modello di Accordo relativo alla procedura arbitrale

Si riporta di seguito il *Modello di Accordo* di cui le autorità competenti possono avvalersi come base per la conclusione di un accordo diretto a rendere effettiva la procedura arbitrale introdotta dal paragrafo 5 dell'articolo 25. Il *Modello di Accordo* illustra le clausole dell'accordo e, in alcuni casi, presenta delle alternative. Le autorità competenti hanno la facoltà di modificare, introdurre o eliminare qualsiasi clausola contenuta nel seguente *Modello*, al momento della conclusione della convenzione bilaterale.

Mutuo accordo sull'attuazione del paragrafo 5 dell'art. 25

Le autorità competenti di [Stato A] e [Stato B] stipulano il seguente accordo reciproco al fine di stabilire le modalità di applicazione della procedura arbitrale introdotta dal paragrafo 5 dell'articolo 25 del [titolo della Convenzione] che entra in vigore [data di entrata in vigore]. Le autorità competenti possono modificare o integrare il presente accordo attraverso il reciproco scambio di lettere.

1. Istanza di sottoposizione di un caso a procedura arbitrale

Un'istanza che, ai sensi del paragrafo 5 dell'articolo 25 della convenzione ("*istanza di arbitrato*"), ha ad oggetto questioni irrisolte sollevate nel corso della procedura di accordo reciproco, dovrà essere inoltrata per iscritto e inviata a una delle autorità competenti. L'istanza dovrà contenere le informazioni necessarie e sufficienti ad identificare i fatti. Essa dovrà essere altresì accompagnata da una dichiarazione scritta di ciascuno dei soggetti richiedenti o direttamente interessati dal caso, nella quale si dà atto che nessuna decisione sulle stesse questioni è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo interno degli Stati contraenti. Entro 10 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'autorità competente ricevente dovrà inviare una copia dell'istanza e della dichiarazione che l'accompagnano all'altra autorità competente.

2. Termini per la sottoposizione del caso

L'istanza di arbitrato può essere inoltrata soltanto dopo due anni dalla data in cui un caso - sottoposto alla competente autorità di uno degli Stati contraenti ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 25 - è stato a sua volta sottoposto anche alla competente autorità dell'altro Stato contraente. A tale proposito, si dovrebbe considerare l'opportunità di presentare un caso all'autorità competente dell'altro Stato solo se le seguenti informazioni siano state fornite [*le necessarie informazioni e i documenti saranno specificati nell'accordo*].

3. Termini di Riferimento

Entro tre mesi dall'avvenuta ricezione dell'istanza da parte di entrambe le autorità competenti, queste dovranno concordare le questioni che il collegio arbitrale dovrà risolvere. Esse saranno comunicate per iscritto al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato ("*Termini di Riferimento*"). Le autorità competenti potranno inoltre, nei Termini di Riferimento, stabilire regole procedurali supplementari o diverse da quelle previste dai presenti paragrafi.

4. Mancata comunicazione dei Termini di Riferimento

Se i Termini di Riferimento non sono comunicati al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato entro il periodo indicato nel paragrafo 3, il soggetto e ciascuna autorità competente potranno, entro un mese dalla fine di detto periodo, scambiarsi reciprocamente in forma scritta la li-

sta di questioni da risolvere da parte del collegio arbitrale. Le liste comunicate durante quel periodo costituiscono i Termini di Riferimento provvisori. Entro un mese dalla nomina degli arbitri, ai sensi dell'articolo 5 di seguito riportato, gli arbitri dovranno comunicare alle autorità competenti e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato una versione riveduta e corretta dei Termini di Riferimento provvisori, basata sulle liste precedentemente comunicate. Entro un mese dal ricevimento della versione riveduta e corretta, da parte di entrambe le parti, le competenti autorità avranno la possibilità di concordare differenti Termini di Riferimento che comunicheranno per iscritto agli arbitri e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato. Tali diversi Termini di Riferimento costituiranno i Termini di Riferimento del caso di specie. In assenza di altri Termini di Riferimento concordati tra le autorità competenti e comunicati per iscritto entro il suindicato periodo, la versione riveduta e corretta dei Termini di Riferimento provvisori predisposta dagli arbitri definirà i nuovi Termini di Riferimento del caso di specie.

5. Scelta degli arbitri

Entro tre mesi dalla ricezione dei Termini di Riferimento da parte del soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato o, laddove si applichi il paragrafo 4, entro quattro mesi dalla ricezione dell'istanza di arbitrato da parte di entrambe le autorità competenti, ciascuna di esse dovrà nominare un arbitro. Entro due mesi dall'ultima nomina, gli arbitri così nominati dovranno a loro volta nominare un terzo arbitro che rivestirà il ruolo di Presidente. Se nessuna nomina è effettuata entro il periodo richiesto, vi provvederà il Direttore del Centro dell'OCSE per le Politiche Fiscali e l'Amministrazione che procederà alla nomina entro 10 giorni dal ricevimento della relativa istanza da parte della persona che ha inoltrato l'istanza di arbitrato. La stessa procedura sarà applicata con gli opportuni adattamenti se, per qualsiasi ragione, si rendesse necessario sostituire un arbitro dopo l'avvio della procedura arbitrale. A meno che i Termini di Riferimento non si esprimano diversamente, la retribuzione di tutti gli arbitri... [*le modalità di remunerazione dovrebbero essere qui descritte; una possibilità potrebbe essere quella di fare riferimento al metodo usato nel Codice di Condotta relativo*

all'effettiva implementazione della Convenzione Arbitrale 90/436/CEE²¹].

6. Procedimento arbitrale semplificato

Se previsto dalle autorità competenti nei Termini di Riferimento (a patto che questi non siano stati concordati dopo la selezione degli arbitri conformemente a quanto previsto dall'articolo 4 sopra riportato), le seguenti regole dovranno trovare applicazione, nonostante quanto previsto dagli articoli 5, 11, 15, 16 e 17 del presente accordo:

- a) entro un mese dal ricevimento dei Termini di Riferimento da parte del soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato, le autorità competenti dovranno, di comune accordo, nominare un arbitro. Se, alla fine di tale periodo, l'arbitro non è stato ancora nominato, esso sarà nominato dal Direttore del Centro dell'OCSE per le Politiche Fiscali e l'Amministrazione entro 10 giorni dal ricevimento della relativa istanza da parte della persona che ha inoltrato l'istanza di cui all'articolo 1. La remunerazione dell'arbitro dovrà essere determinata come segue...*[Le modalità di remunerazione dovrebbero essere qui descritte; una possibilità potrebbe essere quella di fare riferimento al metodo usato nel Codice di Condotta relativo all'effettiva implementazione della Convenzione Arbitrale 90/436/CEE²²]*;
- b) entro due mesi dalla nomina dell'arbitro, ciascuna autorità competente presenterà per iscritto all'arbitro propria memoria di risposta alle questioni contenute nei Termini di Riferimento;
- c) entro un mese dal ricevimento dell'ultima delle memorie di risposta presentate dalle autorità competenti, l'arbitro si pronuncerà su cia-

scuna delle questioni contenute nei Termini di Riferimento e notificherà la decisione alle autorità competenti, unitamente alle motivazioni sottostanti. Tale decisione sarà attuata ai sensi del paragrafo 19.

7. Idoneità e nomina degli arbitri

Qualsiasi persona, inclusi i funzionari di uno Stato contraente, può essere nominata arbitro, a meno che non sia stata coinvolta in precedenti fasi del procedimento arbitrale. La nomina sarà considerata effettiva allorché la lettera di nomina sia stata sottoscritta sia dalla persona o dalle persone che hanno il potere di nominare l'arbitro sia dallo stesso arbitro.

8. Comunicazioni e confidenzialità

Al solo fine di applicare le disposizioni degli articoli 25 e 26 e delle legislazioni domestiche degli Stati contraenti, relativamente alle comunicazioni e alla confidenzialità connesse al caso sottoposto a procedimento arbitrale, ciascun arbitro è rappresentante legittimo dell'autorità competente che l'ha nominato o, se l'arbitro non è stato nominato da un'autorità competente soltanto, della competente autorità dello Stato contraente a cui il caso che ha dato origine alla procedura arbitrale è stato presentato inizialmente. Ai fini del presente accordo, laddove un caso sia presentato simultaneamente ad entrambe le autorità competenti, l'espressione "*la competente autorità dello Stato contraente a cui il caso che ha dato origine alla procedura arbitrale è stato inizialmente presentato*" dovrà essere interpretata secondo quanto stabilito nel paragrafo 1 dell'articolo 25.

9. Mancata comunicazione entro i termini stabiliti

Nonostante quanto previsto dai paragrafi 5 e 6, laddove entrambe le autorità competenti convenivano che la mancata risoluzione di una questione entro i due anni previsti dal paragrafo 5 dell'articolo 25 sia imputabile principalmente alla mancata comunicazione, da parte di una persona direttamente interessata dal caso, di informazioni rilevanti entro un termine congruo, le autorità competenti possono posticipare la nomina dell'arbitro di un periodo di tempo corrispondente al ritardo nel fornire le informazioni.

10. Regole procedurali e di istruttoria

Ai sensi di quanto previsto dal presente accordo e dai Termini di Riferimento, gli arbitri adotteranno le regole procedurali e di istruttoria che

²¹ L'art. 4.3 del Codice di Condotta prevede che:

"f) A meno che le autorità competenti degli Stati contraenti non decidano diversamente:

i) il rimborso delle spese delle personalità indipendenti è limitato al rimborso previsto solitamente per i funzionari di grado elevato dello Stato contraente che ha preso l'iniziativa di costituire la commissione consultiva;

ii) i compensi delle personalità indipendenti sono fissati a 1000 EUR a persona e per giorno di riunione della commissione consultiva; il presidente riceve un compenso superiore del 10% a quello previsto per le altre personalità indipendenti.

g) Il pagamento effettivo delle spese connesse ai lavori della commissione consultiva è effettuato dallo Stato contraente che ha preso l'iniziativa di costituire la commissione consultiva, a meno che le autorità competenti degli Stati contraenti non decidano diversamente".

²² Cfr. nota 21.

ritengono necessarie per la risoluzione delle questioni indicate nei Termini di Riferimento. Essi avranno accesso a tutte le informazioni necessarie a risolvere le questioni sottoposte ad arbitrato, incluse le informazioni confidenziali. A meno che le autorità competenti non prevedano diversamente, qualsiasi informazione non disponibile prima che l'istanza di arbitrato venga ricevuta da entrambe le autorità competenti non dovrà essere considerata ai fini della decisione.

11. Partecipazione del soggetto che ha inoltrato istanza di arbitrato

Il soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato può, direttamente o tramite i propri rappresentanti, presentare per iscritto le proprie osservazioni agli arbitri, nei limiti in cui ciò è consentito durante la procedura di accordo reciproco. Inoltre, col consenso degli arbitri, il soggetto può presentare oralmente le proprie osservazioni durante il procedimento arbitrale.

12. Organizzazione logistica

Salvo diverso accordo tra le autorità competenti, l'autorità competente a cui il caso che ha dato origine alla procedura arbitrale è stato inizialmente sottoposto sarà responsabile dell'organizzazione logistica delle udienze del collegio arbitrale e dovrà fornire il personale amministrativo necessario per la gestione del procedimento arbitrale. Il personale amministrativo riferirà unicamente al Presidente del collegio in merito a qualsiasi questione relativa al procedimento.

13. Spese

Salvo diverso accordo tra le competenti autorità:

- a) ciascuna autorità competente e il soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato sosterranno i costi relativi alla propria partecipazione al procedimento arbitrale (inclusi i costi di trasferimento e i costi relativi alla preparazione e presentazione delle proprie osservazioni);
- b) ciascuna autorità competente corrisponderà esclusivamente il compenso dell'arbitro da essa nominato, o di quello nominato dal Direttore del Centro dell'OCSE per le Politiche Fiscali e l'Amministrazione a seguito della mancata nomina dello stesso da parte dell'autorità in questione, unitamente alle spese di trasferta dell'arbitro e di telecomunicazione e segreteria;
- c) il compenso degli altri arbitri e le spese di trasferta, di telecomunicazione e di segreteria saranno sostenuti equamente dai due Stati contraenti;

- d) i costi relativi alle udienze del collegio arbitrale e del personale amministrativo per lo svolgimento del procedimento arbitrale saranno sostenuti dall'autorità competente a cui il caso che ha dato luogo alla procedura arbitrale è stato inizialmente sottoposto, o se sottoposto ad entrambi gli Stati, saranno suddivisi equamente; e
- e) tutte le altre spese (inclusi i costi di traduzione e di registrazione) che entrambe le autorità competenti hanno concordato di sostenere, saranno sostenute equamente dai due Stati contraenti.

14. Principi giuridici applicabili

Gli arbitri dovranno pronunciarsi sulle questioni oggetto di procedura arbitrale in conformità con le disposizioni applicabili del trattato, nonché con le legislazioni domestiche degli Stati contraenti. Le questioni relative all'interpretazione del trattato saranno decise dagli arbitri alla luce dei principi contenuti negli articoli 31-34 della Convenzione di Vienna relativa all'interpretazione dei Trattati²³, avendo riguardo alle *Linee Guida dell'OCSE sul Transfer Pricing per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*²⁴. Gli arbitri faranno altresì riferimento ad ogni al-

²³ L'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969 contiene la regola generale per l'interpretazione:

- “1. Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo.
2. Ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende, oltre al testo, preambolo e allegati inclusi:
 - a) ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto tra tutte le parti in occasione della sua conclusione;
 - b) ogni strumento disposto da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento relativo al trattato.
3. Verrà tenuto conto, oltre che del contesto:
 - a) di ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute;
 - b) di ogni ulteriore pratica seguita nell'applicazione del trattato con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato;
 - c) di ogni norma pertinente di diritto internazionale, applicabile alle relazioni fra le parti.
4. Si ritiene che un termine o un'espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti”.

²⁴ Le *Linee Guida dell'OCSE sul Transfer Pricing per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali* del 2000 contengono i principi – elaborati in sede OCSE ed universalmente accettati – applicabili alla determinazione dei prezzi di trasferimento di beni e servizi tra imprese consociate.

tra fonte individuata dalle autorità competenti nei Termini di Riferimento.

15. Decisione arbitrale

Laddove più di un arbitro sia stato nominato, la decisione arbitrale sarà adottata a maggioranza semplice degli arbitri. A meno che non sia previsto diversamente nei Termini di Riferimento, la decisione del collegio arbitrale avrà forma scritta e conterrà i riferimenti normativi e la motivazione alla base della stessa. Col consenso del soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato e di entrambe le autorità competenti, la decisione del collegio arbitrale sarà resa pubblica, previa redazione in forma anonima e con l'omissione di qualsiasi dettaglio che possa rivelare l'identità dei soggetti coinvolti e con l'indicazione che la decisione non ha valore di precedente vincolante.

16. Termine per la comunicazione della decisione arbitrale

La decisione arbitrale deve essere comunicata alle autorità competenti e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato entro sei mesi dalla data in cui il Presidente notifica per iscritto - alle competenti autorità e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato - di aver ricevuto tutte le informazioni necessarie ad iniziare la valutazione del caso. Nonostante quanto previsto dalla prima parte del presente articolo, se in qualsiasi momento - entro dieci mesi dalla data in cui l'ultimo arbitro è stato nominato - il Presidente, con il consenso di una delle autorità competenti, notifica per iscritto all'autorità competente e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato di non aver ricevuto tutte le informazioni necessarie per dare avvio alla valutazione del caso,

- a) se il Presidente riceve le necessarie informazioni entro due mesi dalla notifica, la decisione arbitrale deve essere comunicata alle autorità competenti e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato entro sei mesi dalla data in cui dette informazioni sono giunte al Presidente, e
- b) se il Presidente non ha ricevuto le necessarie informazioni entro due mesi dalla notifica, la decisione arbitrale deve, salvo diverso accordo tra le autorità competenti, essere adottata senza tener conto di quelle informazioni, anche se ricevute successivamente; la decisione deve essere comunicata alle autorità competenti e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato entro otto mesi dalla data della notifica.

17. Mancata comunicazione della decisione nei termini

Nell'eventualità in cui la decisione non sia comunicata alle autorità competenti nei termini previsti dagli articoli 6c o 16, le autorità competenti possono estendere tali termini di successivi sei mesi o, in mancanza, nomineranno un nuovo arbitro o nuovi arbitri conformemente a quanto previsto dagli articoli 5 o 6a.

18. Decisione finale

La decisione arbitrale deve considerarsi definitiva, a meno che sia ritenuta non suscettibile di esecuzione dagli organi giurisdizionali di uno degli Stati contraenti a causa della violazione delle disposizioni di cui al paragrafo 5 dell'articolo 25 o di norme procedurali, incluse nei Termini di Riferimento o nel presente accordo. Qualora la decisione sia considerata non suscettibile di esecuzione per una delle suindicate cause, l'istanza di arbitrato deve essere considerata nulla e il procedimento arbitrale deve considerarsi come mai avvenuto.

19. Esecuzione della decisione arbitrale

Le autorità competenti daranno esecuzione alla decisione arbitrale entro sei mesi dalla comunicazione della stessa, mediante il raggiungimento di un accordo reciproco sul caso che ha condotto alla procedura arbitrale.

20. Non adozione della decisione arbitrale

Nonostante quanto previsto dagli articoli 6, 15, 16 e 17, laddove, in qualsiasi momento successivo alla presentazione dell'istanza arbitrale e prima che gli arbitri abbiano comunicato la decisione alle autorità competenti e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato, le autorità competenti notifichino per iscritto agli arbitri e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato di aver risolto ogni questione pendente individuata nei Termini di Riferimento, il caso sarà considerato deciso e risolto ai sensi della procedura di accordo reciproco e nessuna decisione arbitrale dovrà essere adottata.

Il presente accordo si applica a qualsiasi istanza di arbitrato inoltrata in conformità al paragrafo 5 dell'articolo 25 della convenzione, una volta che tale disposizione abbia acquistato efficacia.

[Data di sottoscrizione dell'accordo]

[Firma dell'autorità competente di ciascuno Stato Contraente].