

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2011

Samuele Vorpe

**La clausola arbitrale secondo il Modello OCSE
e nelle convenzioni contro le doppie
imposizioni pattuite dalla Svizzera**

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedrolì, Presidente della Camera di diritto tributario
e-mail: andrea.pedrolì@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione, delle pari opportunità e della trasparenza,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Tipografia Mazzoni Moduli SA - 6595 Riazzino
e-mail: mazzoni-moduli@ticino.com

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3182-4 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-030-3 (Repubblica e Cantone Ticino)

La clausola arbitrale secondo il Modello OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dalla Svizzera

*Samuele Vorpe**

1. La svolta del 13 marzo 2009
 - 1.1. Le decisioni del Consiglio federale: estensione dell'assistenza amministrativa fiscale, ma non solo!
 - 1.2. La clausola arbitrale di pari passo con l'estensione dell'assistenza amministrativa fiscale
2. I lineamenti della procedura amichevole
 - 2.1. Seguire la via interna, quella convenzionale oppure entrambe per risolvere la controversia fiscale?
 - 2.2. L'avvio della procedura amichevole
 - 2.3. Le ipotesi che possono dar luogo all'avvio di una procedura amichevole
 - 2.4. Le riserve apposte dalla Svizzera al Modello OCSE
 - 2.5. I limiti della procedura amichevole
3. I lineamenti della clausola arbitrale
 - 3.1. La disposizione letterale dell'art. 25 par. 5 Modello OCSE
 - 3.2. La clausola arbitrale quale prolungamento della procedura amichevole
 - 3.3. Le finalità della clausola arbitrale
 - 3.4. La clausola arbitrale nelle convenzioni stipulate dalla Svizzera prima dell'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE
 - 3.5. La clausola arbitrale nelle convenzioni stipulate dalla Svizzera dopo l'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE
 - 3.6. La nozione di persona interessata
 - 3.7. La nozione di autorità competente
 - 3.8. Il campo di applicazione della procedura di arbitrato
 - 3.9. L'avvio della procedura arbitrale
 - 3.10. La clausola non automatica della nazione più favorita
 - 3.11. La clausola automatica
 - 3.12. Lo scambio di informazioni e il principio di riservatezza
 - 3.13. L'efficacia del lodo arbitrale

* Docente-ricercatore SUPSI, Centro di competenze tributarie della SUPSI.

4. La modalità di applicazione della procedura di arbitrato
 - 4.1. Le regole del gioco
 - 4.2. Lo svolgimento della procedura di arbitrato secondo il Modello di Accordo dell'OCSE
 - 4.3. Lo svolgimento della procedura di arbitrato secondo lo scambio di note tra Svizzera e Stati Uniti d'America del 23 settembre 2009
5. Conclusioni

1. La svolta del 13 marzo 2009

1.1. Le decisioni del Consiglio federale: estensione dell'assistenza amministrativa fiscale, ma non solo!

Il Consiglio federale, nella sua «storica» seduta del 13 marzo 2009, decise che era giunto finalmente il momento di eliminare la distinzione tra frode e contravvenzione fiscale nei confronti delle autorità fiscali estere. Le continue pressioni della comunità internazionale nei confronti di quegli Stati che tutelano il segreto bancario (cd. «paradisi fiscali») e le minacce di ritorsioni con evidenti risvolti negativi per l'economia¹, fecero sì che anche la Svizzera² dovette adeguarsi ai più comuni *standards* di trasparenza fiscale stabiliti dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (di seguito OCSE), vale a dire l'art. 26 Modello OCSE di Convenzione fiscale e l'art. 5 par. 5 dell'Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale dell'aprile 2002³. Tale decisione

¹ Si pensi p. es. alla denuncia delle esistenti convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, e sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche, oppure alla facoltà di limitare o addirittura sopprimere la deducibilità fiscale dei pagamenti o degli onorari a fornitori residenti in Stati non cooperativi, oppure ancora alla possibilità di rimettere in discussione i regimi di esenzione fiscale di dividendi, interessi e *royalties* versati da filiali straniere alle case madri (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio complementare CDI-FRA del 27 novembre 2009, n. 09.026, in: FF 2010 1375).

² Oltre alla Svizzera si segnalano in particolare l'Austria, il Belgio e il Lussemburgo, le cui riserve quanto all'applicazione dell'art. 26 Modello OCSE (punti da 23 a 26 del Commentario OCSE) sono state eliminate nel 2010.

³ Più comunemente conosciuto come «Tax Information Exchange Agreement» (TIEA). Il TIEA è un modello di accordo che stabilisce delle regole sullo scambio di infor-

sfociò, di fatto, in una rinuncia al segreto bancario nei confronti delle autorità fiscali estere di quegli Stati che, da lì in poi, avrebbero rinegoziato con la Svizzera la disposizione concernente l'assistenza amministrativa per conformarla agli *standards* dell'OCSE, concedendo uno scambio di informazioni fiscali, su richiesta, in caso di frode e contravvenzione fiscale, e, soprattutto, per permettere allo Stato contraente di applicare il suo diritto interno⁴.

Nella seduta del 13 marzo 2009 il Consiglio federale, oltre alla più importante decisione di politica fiscale internazionale riguardante la ripresa, da parte della Svizzera, degli *standards* OCSE nell'ambito dell'assistenza amministrativa, decise pure, seppur non comunicandolo ufficialmente⁵, che la Svizzera avrebbe richiesto l'introduzione di una clausola arbitrale, conformemente all'art. 25 par. 5 Modello OCSE, per dirimere tutti i casi di doppia imposizione che non si sarebbero potuti risolvere al termine della procedura amichevole avviata tra i due Stati contraenti. Sino a quel momento solo le convenzioni con gli Stati Uniti d'America (art. 25 par. 6 CDI-USA, RS 0.672.933.61), con il Kazakistan (art. 25 par. 5 CDI-KAZ, RS 0.672.947.01) e con il Sud Africa (art. 24 par. 5 CDI-RSA, RS 0.672.911.82) consentivano al contribuente di richiedere l'avvio di una procedura d'arbitrato per ovviare ad un'imposizione, da parte di uno dei due Stati contraenti, non conforme alle disposizioni convenzionali.

mazioni, unicamente su richiesta, tra due o più Stati. Viene sovente utilizzato da quegli Stati che, per loro diritto interno, non prelevano delle imposte sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, e sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche (cd. Stati «off-shore»). Siccome tali Stati non hanno una base impositiva non si rende necessaria la stipula di una convenzione specifica contro le doppie imposizioni.

⁴ Per un approfondimento si veda SAMUELE VORPE, La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza amministrativa, in: Samuele Vorpe [a cura di], Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, SUPSI, Manno 2011, pagg. 181-227.

⁵ Si potrebbe desumere che la procedura di arbitrato rappresenti quello strumento a tutela del contribuente nelle liti fiscali internazionali attraverso il quale la Svizzera voglia perseguire l'obiettivo annunciato della «salvaguardia della certezza del diritto» nell'ambito della sua futura politica in materia di assistenza amministrativa nelle questioni fiscali (si veda il primo punto degli obiettivi elencati nel comunicato del 13 marzo 2009 del Consiglio federale, in: DFF, La Svizzera intende riprendere lo *standard* OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale, Comunicato stampa del 13 marzo 2009).

1.2. *La clausola arbitrare di pari passo con l'estensione dell'assistenza amministrativa fiscale*

Il 2 aprile 2009 l'OCSE ha pubblicato una lista degli Stati fiscalmente trasparenti (cd. «lista bianca»), una lista degli Stati che hanno deciso di adeguare i loro *standards* di trasparenza fiscale (cd. «lista grigia») e una lista degli Stati non disposti a concedere un adeguato scambio di informazioni fiscali (cd. «lista nera»)⁶. Allora la Svizzera figurava nella lista grigia e per poter essere iscritta nella lista bianca la condizione necessaria era quella di sottoscrivere almeno dodici convenzioni contro le doppie imposizioni secondo gli *standards* dell'OCSE in materia di assistenza amministrativa. Tale soglia fu raggiunta dalla Svizzera alla fine del mese di settembre 2009 con la firma della Convenzione con il Qatar⁷ e, allo stato attuale, la Svizzera ha rinegoziato oltre 30 convenzioni contro le doppie imposizioni⁸. La Svizzera ha colto dunque l'occasione per includere nelle sue convenzioni bilaterali, oltre alla già citata disposizione sullo scambio di informazioni, la procedura di arbitrato che tutela il contribuente nelle possibili liti fiscali internazionali, recentemente approvata dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE prima con l'adozione del rapporto «Migliorare la risoluzione delle divergenze in materia di convenzioni fiscali»⁹ del 30 gennaio 2007, poi con l'aggiunta del nuovo pa-

⁶ OCSE, A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, Progress made as at 2nd April 2009.

⁷ Oltre al Qatar, la Svizzera firmò delle convenzioni secondo gli *standards* dell'OCSE con Danimarca, Lussemburgo, Francia, Norvegia, Austria, Gran Bretagna, Messico, Finlandia, Isole Far Oer e Stati Uniti d'America. Anche la Convenzione con la Spagna figurava tra quelle firmate, in quanto contempla una clausola automatica della nazione più favorita, che accorda alla Spagna lo stesso trattamento fiscale sullo scambio di informazioni convenuto con uno Stato membro dell'UE. Questa clausola fu attivata il 21 agosto 2009 con la sottoscrizione della Convenzione con la Danimarca (DFF, La Svizzera e il Qatar firmano la nuova Convenzione di doppia imposizione, Comunicato stampa del 24 settembre 2009).

⁸ DFF, Doppia imposizione internazionale, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/00642/index.html?lang=it> (pagina consultata il 13 settembre 2011).

⁹ Dall'inglese «Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes» e dal francese «Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales». Il rapporto

ragrafo 5 all'art. 25 Modello OCSE e del relativo commentario il 18 giugno 2008¹⁰.

L'inserimento di una clausola arbitrale nei diversi trattati contro le doppie imposizioni, conformemente all'art. 25 par. 5 Modello OCSE, ha colmato lo svantaggio competitivo della Svizzera nei confronti degli Stati membri dell'UE, i cui contribuenti residenti, già da diverso tempo, possono adire una commissione consultiva per eliminare la doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate sulla base della Convenzione arbitrale 90/436/CEE¹¹.

Lo scopo di questa Convenzione è quello di disciplinare in modo dettagliato fasi e tempi dei procedimenti di rettifica e un'apposita procedura arbitrale che vede coinvolte le autorità competenti degli Stati membri, al fine di evitare in concreto che si verifichi una doppia imposizione¹².

Ponendo a confronto la Convenzione arbitrale 90/436/CEE e la procedura amichevole prevista dal Modello OCSE dopo le modifiche intervenute

dell'OCSE è disponibile al seguente link: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf> (pagina consultata il 13 settembre 2011).

¹⁰ OCSE, *Mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale*, Parigi 18 giugno 2008. Il documento è disponibile al seguente link: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/46/41037685.pdf> (pagina consultata il 13 settembre 2011).

¹¹ La Convenzione arbitrale 90/436/CEE, firmata dagli Stati membri dell'UE nel luglio del 1990, prevede una procedura 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 dal 1° gennaio 2000 al 31 ottobre 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 agosto 2004. La Convenzione ha, pertanto, (ri)acquisito piena efficacia il 1° novembre 2004. I suoi effetti, tuttavia, si producono retroattivamente, a partire dalla data in cui l'applicazione era stata sospesa (PAOLO VALENTE, *Modello di Convenzione OCSE. Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario*, in: *il fisco*, fascicolo 1, n. 34/2008, pag. 5; PAOLO VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, 2ª ed., IPSOA, Milano 2010, pag. 480).

¹² CARLO GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, 1ª ed., IPSOA, Milano 2005, pag. 203.

nel 2008, ci si rende conto che la procedura del Modello OCSE risulta essere molto più vantaggiosa per i seguenti motivi¹³:

- se prima delle modifiche intervenute nel 2008 non vi erano garanzie quanto all'efficacia e all'idoneità a tutelare gli interessi dei contribuenti, a causa della mancanza di un obbligo di risultato per le autorità competenti, ora, come nella Convenzione arbitrale 90/436/CEE, la procedura arbitrale è destinata a sfociare in un parere idoneo a divenire una decisione vincolante resa da un'autorità indipendente;
- oltre a ciò, la procedura del Modello OCSE non limita il suo ambito applicativo alle fattispecie di doppia imposizione derivanti da una rettifica degli utili di imprese associate, ma esplica effetto nei confronti di ogni forma di doppia imposizione derivante dalla produzione transfrontaliera di un reddito imponibile.

2. I lineamenti della procedura amichevole

2.1. Seguire la via interna, quella convenzionale oppure entrambe per risolvere la controversia fiscale?

Le convenzioni bilaterali che si ispirano al Modello OCSE si preoccupano di dettare alcune disposizioni sulla risoluzione delle controversie di natura fiscale che possono nascere in merito all'interpretazione ed applicazione delle disposizioni convenzionali. L'art. 25 Modello OCSE contempla, appunto, lo strumento dell'accordo amichevole tra le autorità competenti dei due Stati contraenti¹⁴.

La procedura amichevole ha carattere speciale ed esorbita dal diritto interno¹⁵. Per risolvere le controversie fiscali internazionali concernenti i

¹³ GARBARINO, 2005, pag. 205. L'autore pone un confronto di limiti e di benefici tra la procedura amichevole del Modello OCSE prima delle modifiche del 2008 e la Convenzione arbitrale 90/436/CEE.

¹⁴ CHRISTIAN ATTARDI, Il ruolo della corte europea nel processo tributario, IPSOA, Milano 2008, pag. 304 seg.

¹⁵ GARBARINO, 2005, pag. 199; VALENTE, 2008, pag. 5. Secondo il punto 7 del Commentario OCSE la procedura amichevole ha natura speciale poiché la stessa non è prevista dall'ordinamento interno. Essa ha un campo di applicazione oggettivo ri-

casi di doppia imposizione il contribuente interessato può scegliere se far uso dei rimedi giuridici previsti dai rispettivi ordinamenti nazionali oppure, qualora esista una convenzione bilaterale, può richiedere l'avvio di un negoziato amichevole tra i due Stati mediante il quale le rispettive autorità amministrative fiscali sono tenute a consultarsi, senza passare per i canali diplomatici, per addivenire ad una soluzione soddisfacente per il contribuente¹⁶. Questa seconda ipotesi non preclude ad ogni modo al contribuente la possibilità di far uso degli ordinari rimedi giuridici disponibili¹⁷. Infatti la presentazione del caso all'autorità competente alla quale si richiede l'avvio di una procedura amichevole non ha effetto sospensivo per i termini previsti dal diritto interno, i quali, a loro volta, non hanno influenza su quelli stabiliti dalla procedura amichevole¹⁸.

2.2. *L'avvio della procedura amichevole*

La procedura amichevole può essere avviata nei due seguenti casi:

- 1) quando una persona ritiene che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione (art. 25 par. 1 Modello OCSE). In questo caso, indipendentemente dai ricorsi al giudice nazionale, essa può sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente, oppure a quello dello Stato di cui possiede la nazionalità. Questa procedura amichevole viene denominata «procedura in senso stretto»¹⁹;
- 2) quando le autorità competenti riscontrano delle difficoltà o dei dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della convenzione oppure ancora desiderano eliminare la doppia imposizione nei casi non

stretto, giacché può essere attivata esclusivamente in caso di controversie riguardanti le ipotesi espresse dai paragrafi 1 e 3 dell'art. 25 Modello OCSE (ATTARDI, 2009, pag. 305, nota a piè di pagina n. 7).

¹⁶ ATTARDI, 2008, pag. 301.

¹⁷ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 7.

¹⁸ DTF 93 I 192, 82 I 4. Si veda anche OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 34 e 35.

¹⁹ GARBARINO, 2005, pag. 198.

previsti dalla convenzione (art. 25 par. 3 Modello OCSE). Questa procedura amichevole *ex officio* viene denominata anche «procedura in senso lato»²⁰.

Quanto alle modalità operative del negoziato amichevole, le autorità competenti degli Stati contraenti possono comunicare direttamente tra loro anche attraverso una Commissione congiunta formata dalle autorità stesse o da loro rappresentanti, al fine di giungere ad un accordo (art. 25 par. 4 Modello OCSE).

Nella prima eventualità suesposta, il caso deve essere sottoposto entro tre anni da quando il contribuente ritiene che vi sia stata un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione nei suoi confronti, ma anche nel caso in cui le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comporteranno una tale imposizione e questa appaia come un rischio non solo possibile ma anche probabile²¹. Affinché questo avvenga è necessario che la misura adottata da uno o da entrambi gli Stati contraenti rientri nel campo di applicazione della convenzione; ciò non sarà p. es. il caso delle imposte riscosse alla fonte sui proventi da lotterie e da manifestazioni analoghe che sono espressamente escluse dal campo di applicazione delle convenzioni concluse dalla Svizzera²².

²⁰ ATTARDI, 2008, pag. 307. Questa procedura può essere a sua volta suddivisa nella «procedura di consultazione» che attiene all'interpretazione ed all'applicazione della convenzione, e nella «procedura integrativa» atta a prevenire o ad eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla convenzione (GARBARINO, 2005, pag. 200).

²¹ Per tali misure si intendono tutti gli atti o decisioni, di natura legislativa o regolamentare, di portata generale o individuale (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 14). Il Commentario OCSE propone inoltre di interpretare il termine dei tre anni nel senso più favorevole al contribuente (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 21).

²² DANIEL LÜTHI, Das Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Ernst Höhn [a cura di], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2^a ed., Verlag Paul Haupt, Berna/Stoccarda/Vienna 1993, pag. 432; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, Stämpfli Editions SA, Berna 2009, pag. 289, n. 917. Benché il punto 2) sopra indicato consenta alle autorità competenti di risolvere i casi di doppia imposizione non previsti dalla convenzione, la fattispecie concernente i proventi da lotterie e manifestazioni analoghe non rientra nell'ambito di applicazione del punto 2) poiché viene espressamente indicata nella Convenzione l'esclusione – dalle imposte considerate nella Convenzione – dell'imposta preventiva

2.3. *Le ipotesi che possono dar luogo all'avvio di una procedura amichevole*

Il costante aumento del commercio e degli investimenti internazionali ha moltiplicato le situazioni che possono dar luogo a controversie fiscali tra contribuenti e autorità fiscali, risp. tra le diverse autorità fiscali. Quali ipotesi più frequenti che portano all'avvio della procedura amichevole si possono indicare²³:

- una diversa qualificazione del reddito da parte dello Stato della fonte e di quello di residenza;
- una diversa valutazione della situazione di fatto in relazione all'esistenza di uno stabilimento d'impresa nello Stato della fonte;
- una diversa interpretazione di determinate disposizioni della convenzione da parte dello Stato di residenza e dello Stato della fonte.

La procedura amichevole consente inoltre alle autorità competenti di consultarsi al fine di risolvere, nel contesto dei prezzi di trasferimento tra società appartenenti allo stesso gruppo, non solo i problemi di doppia

prelevata alla fonte sulle vincite alle lotterie e alle manifestazioni analoghe (p. es. la Convenzione tra Svizzera ed Italia è una di queste [art. 2 par. 5 CDI-ITA]).

²³ GARBARINO, 2005, pag. 199. Il Commentario OCSE fa un elenco dei casi più frequenti che potrebbero dar luogo ad una procedura amichevole, più precisamente (cfr. OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 9):

- le questioni relative all'attribuzione ad uno stabilimento d'impresa di una quota delle spese di direzione e di quelle generali di amministrazione sostenute dall'impresa (art. 7 par. 2 Modello OCSE);
- l'imposizione nello Stato del debitore, nel caso di particolari relazioni tra il debitore e il beneficiario effettivo, della parte eccedente gli interessi ed i canoni di licenza (artt. 9, 11 par. 6 e 12 par. 4 Modello OCSE);
- 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 è basato su delle clausole di una convenzione che corrispondono, p. es., all'art. 9 oppure all'art. 11 par. 6 Modello OCSE;
- i casi in cui la mancanza di informazioni riguardanti l'effettiva situazione del contribuente hanno condotto ad un'errata applicazione della convenzione, in particolare con riferimento alla determinazione della residenza (art. 4 par. 2 Modello OCSE), dell'esistenza di uno stabilimento d'impresa (art. 5 Modello OCSE) oppure la natura temporanea di un servizio svolto da un lavoratore dipendente (art. 15 par. 2 Modello OCSE).

imposizione giuridica, ma anche quelli di doppia imposizione economica dovuti dall'inclusione degli utili di imprese collegate in base all'art. 9 par. 1 Modello OCSE (cd. «aggiustamento primario»). Questa disposizione prevede infatti la possibilità per le autorità fiscali di rettificare la contabilità delle imprese qualora il vero ammontare degli utili imponibili prodotti nel loro Stato non sia ritenuto congruo. Tale decisione è data dal fatto che le operazioni intercorse tra le imprese associate non sono avvenute in normali condizioni di libero mercato (cd. «arm's length principle»).

Le rettifiche degli utili stabilite dall'art. 9 par. 2 Modello OCSE (cd. «aggiustamento secondario» o «aggiustamento corrispondente»), che avvengono unicamente se uno dei due Stati considera giustificata la correzione effettuata dall'altro Stato contraente, ricadono nell'ambito di applicazione della procedura amichevole, sia per quel che riguarda la loro fondatezza sia per la determinazione del loro ammontare²⁴. Siccome nella maggior parte delle convenzioni stipulate dalla Svizzera viene a mancare una disposizione secondo l'art. 9 par. 2 Modello OCSE²⁵, l'avvio di una vera e propria procedura amichevole rappresenta l'unica possibilità per richiedere un aggiustamento secondario²⁶.

La procedura amichevole si applica pure quando, in assenza di un qualsiasi fenomeno di doppia imposizione, l'imposizione contravvenga ad una regola stabilita dalla convenzione. Si possono p. es. menzionare²⁷:

- il caso in cui uno Stato assoggetta ad imposizione una particolare categoria di reddito in relazione alla quale la convenzione attribuisce all'altro Stato contraente una potestà impositiva esclusiva, sebbene quest'ultimo Stato contraente non sia in grado di esercitarla in ragione di una lacuna nel proprio diritto interno (cd. «doppia imposizione virtuale»);

²⁴ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 10.

²⁵ La Svizzera ha infatti apposto nel passato un'esplicita riserva a questa disposizione (si veda p. es. il Modello OCSE del 2003 che, al punto 16 dell'art. 9 contiene una simile riserva) che, tuttavia, non figura nell'attuale Modello OCSE.

²⁶ LÜTHI, 1993, pag. 427; OBERSON, 2009, pag. 290, n. 917; MARKUS REICH/WALTER H. BLOSS, *The Mutual Agreement Procedure under the Swiss Double Taxation Treaties*, in: ASA 65 1996/97, pag. 279 seg.

²⁷ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 13.

- il caso in cui una persona che, avendo la nazionalità di uno Stato contraente ma la residenza nell'altro Stato, sia assoggettata in quest'ultimo Stato ad un regime fiscale discriminatorio ai sensi dell'art. 24 par. 1 Modello OCSE (cd. «divieto di discriminazione»).

2.4. *Le riserve apposte dalla Svizzera al Modello OCSE*

Nell'ambito della procedura amichevole, le convenzioni pattuite dalla Svizzera, comprese quelle in materia di successioni, si ispirano alle disposizioni contenute nel Modello OCSE, ad eccezione dei due aspetti seguenti²⁸:

- 1) l'ultima frase dell'art. 25 par. 2 Modello OCSE secondo la quale «L'accordo raggiunto sarà applicato quali che siano i termini previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti». In tal caso la Svizzera ha apposto una riserva a questa disposizione²⁹ (ad eccezione della Convenzione con l'Italia [art. 26 par. 2 CDI-ITA, RS 0.672.945.41]³⁰ e di quella con il Canada [art. 24 par. 2 CDI-CAN, RS 0.672.923.21]³¹);

²⁸ PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Stämpfli Verlag, Berna 2000, pag. 566; OBERSON, 2009, pag. 288, n. 914; LÜTHI, 1993, pag. 427; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 277.

²⁹ Ne consegue che sarà necessario osservare i termini previsti dal diritto interno svizzero per inoltrare una domanda di revisione della tassazione cresciuta in giudicato («La domanda di revisione dev'essere presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza» [artt. 148 LIFD e 51 cpv. 3 LAID]). Dal 1° gennaio 1995 i termini di prescrizione sono raddoppiati, passando da cinque a dieci anni. La riserva apposta dalla Svizzera ha dunque progressivamente perso di valore.

³⁰ La lett. e del Protocollo aggiuntivo stabilisce «che, in relazione al paragrafo 1 dell'articolo 26, all'espressione "indipendente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale" si attribuisce il significato secondo cui l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata, laddove la controversia concerne una applicazione non conforme alla Convenzione delle imposte italiane».

³¹ Art. X par. 2 Protocollo CDI-CAN del 22 ottobre 2009, non ancora in vigore. Questa disposizione si applica nei confronti degli affari oggetto di un esame da parte delle autorità competenti alla data dell'entrata in vigore del presente Protocollo e nei confronti degli affari il cui esame comincia dopo tale data (art. XIII par. 2 Protocollo CDI-CAN del 22 ottobre 2009).

³² OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 98. Gli altri Stati che hanno apposto una riserva alla disposizione sono il Cile, la Grecia, l'Italia, il Messico, la Polonia, il Portogallo e la Slovacchia.

- 2) l'ultima frase dell'art. 25 par. 3 Modello OCSE, secondo la quale le autorità competenti «potranno altresì consultarsi per eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione», non figura in tutte le Convenzioni (in particolare in quelle con l'Australia, il Belgio e il Messico³³).

2.5. I limiti della procedura amichevole

Fino alla metà del 2008 le disposizioni contenute all'art. 25 Modello OCSE costituivano per le autorità fiscali di due Stati contraenti una semplice procedura di composizione amichevole considerata come l'attuazione di un *pactum de contrahendo*, che richiedeva loro unicamente un obbligo di negoziare, ma non quello di trovare un accordo³⁴. Siccome l'art. 25 par. 2 Modello OCSE stabilisce che l'autorità competente «farà del suo meglio» per risolvere il caso, il fine ultimo di una convenzione contro le doppie imposizioni, in pratica non può essere sempre raggiunto³⁵.

Un secondo inconveniente della procedura amichevole è la partecipazione del contribuente interessato al processo decisionale. Infatti, nonostante il contribuente abbia il diritto di dar vita alla procedura amichevole, successivamente esso si trova poco coinvolto poiché la controversia viene affrontata esclusivamente dalle due autorità competenti. Al contribuente è data la possibilità di ottenere unicamente un resoconto sullo stato dei lavori da parte dell'autorità competente presso la quale ha dato avvio alla procedura amichevole³⁶.

Unitamente al ruolo passivo del contribuente, il processo decisionale a livello di autorità competenti dei due Stati contraenti può definirsi piuttosto «opaco» poiché spesso al contribuente non vengono specificate le

³³ Con il Regno Unito questa possibilità è stata di recente inserita mediante l'art. I del Protocollo CDI-UK del 3 settembre 2009 (RU 2011 53).

³⁴ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 36.

³⁵ MARCUS DESAX/MARC VEIT; *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, in: *Arbitration International*, vol. 23, n. 3, LCIA, 2007, pag. 409.

³⁶ DESAX/VEIT, 2007, pag. 410.

motivazioni delle autorità competenti alla base della decisione positiva o negativa³⁷.

Un ultimo rimprovero contro la procedura amichevole consiste nella sua durata: le autorità competenti non hanno alcun obbligo di raggiungere un accordo e tanto meno di raggiungerlo entro un determinato periodo di tempo. Il risultato di procedure amichevoli «prolungate» non è senz'altro soddisfacente per il contribuente poiché deve attendere una decisione nell'incertezza³⁸.

A seguito dell'aggiunta del paragrafo 5 all'art. 25 Modello OCSE, avvenuta con l'approvazione da parte del Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE, del 18 luglio 2008, la procedura amichevole è stata completata da una clausola d'arbitrato che prevede un meccanismo volto ad ottenere un accordo favorevole per il contribuente colpito da un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione mediante l'istituzione di un tribunale arbitrale. Ciò avviene in un secondo momento, ovvero nell'istante in cui le due autorità non siano riuscite a risolvere la controversia di comune accordo entro due anni dalla presentazione del caso. Di conseguenza, laddove le convenzioni contengano al loro interno una simile clausola, l'efficacia della procedura amichevole ne uscirà certamente rafforzata³⁹.

³⁷ DESAX/VEIT, 2007, pag. 410.

³⁸ DESAX/VEIT, 2007, pag. 410.

³⁹ Molto particolare la soluzione convenuta nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra Germania ed Austria, la quale all'art. 25 stabilisce che, se la controversia non può essere risolta mediante un accordo amichevole entro tre anni, occorre deferire il caso alla Corte di giustizia delle Comunità europee in veste arbitrale. Il contribuente può instaurare l'arbitrato mediante apposita richiesta alle autorità competenti (ATTARDI, 2008, pag. 324, con riferimento a MARIO ZÜGER, *The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty*, in: *European Taxation*, 2000, pag. 101).

3. I lineamenti della clausola arbitrale

3.1. *La disposizione letterale dell'art. 25 par. 5 Modello OCSE*

Il tenore letterale del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE, introdotto dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE il 18 luglio 2008, dispone quanto segue⁴⁰:

5. Laddove

- a) in applicazione del paragrafo 1, una persona ha sottoposto un caso all'autorità competente di uno Stato contraente adducendo che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti hanno comportato per questa persona un'imposizione non conforme alle disposizioni della presente Convenzione, e
- b) le autorità competenti non sono in grado di risolvere il caso in via di amichevole composizione ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente,

le controversie irrisolte di questo caso devono essere sottoposte ad un arbitrato se la persona lo richiede. Queste controversie irrisolte non possono tuttavia essere sottoposte ad una procedura di arbitrato se una decisione su queste questioni è già stata emessa da un tribunale giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati. A meno che una persona direttamente interessata da questo caso rifiuti l'accordo amichevole che dà attuazione al lodo arbitrale, tale lodo è vincolante per entrambi gli Stati contraenti ed è da attuare indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti. Le autorità degli Stati contraenti disciplinano, di comune intesa, le modalità di applicazione di questo paragrafo⁴¹.

⁴⁰ Libera traduzione dell'autore sulla base della versione italiana sulla clausola arbitrale inserita di recente nelle convenzioni rinegoziate dalla Svizzera con gli Stati esteri.

⁴¹ Il paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE prevede, con una nota a piè di pagina, che: «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 65 del Commentario a questo paragrafo. Come menzionato nel paragrafo 74 del Commentario, tuttavia, altri Stati potrebbero essere in grado di concordare la rimozione del paragrafo della condizione in virtù della quale le questioni non possono essere sottoposte a

3.2. *La clausola arbitrale quale prolungamento della procedura amichevole*

La procedura arbitrale non costituisce un meccanismo di risoluzione delle controversie alternativo né supplementare rispetto alla procedura amichevole, bensì costituisce una sua estensione per l'eliminazione di una tassazione che, in un caso specifico, non è conforme alle disposizioni della convenzione. L'attivazione della procedura di arbitrato è ammissibile solamente nei casi in cui le autorità competenti non riescano a raggiungere un accordo ai sensi del par. 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente⁴². Tale procedura prescinde quindi 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, su richiesta del contribuente, ad una procedura arbitrale⁴³. Laddove però le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo che non lascia alcuna questione irrisolta sul piano dell'applicazione della convenzione, non vi è motivo di ricorrere alla procedura arbitrale. Ciò anche quando il contribuente, che ha fatto ricorso alla procedura amichevole, ritenga non soddisfacente la soluzione raggiunta dalle autorità competenti coinvolte⁴⁴.

Gli Stati contraenti si impegnano dunque a sottoporre la lite ad un giudizio arbitrale nonché ad accettare il lodo che verrà reso. Non vi è dunque spazio per tentennamenti ed indecisioni, rallentamenti ed incertezze: la lite deve essere decisa senz'altro dagli arbitri. Le parti hanno dunque la

procedura arbitrale se una decisione su tali questioni è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati». (traduzione in italiano a cura di VALENTE, 2008, pag. 6, nota a piè di pagina n. 12; VALENTE, 2010, pag. 479, nota a piè di pagina n. 33).

⁴² Il paragrafo 2 riguarda l'avvio concreto della procedura amichevole poiché l'autorità competente, se il reclamo le appare fondato e se essa non è in grado di giungere a una soluzione soddisfacente, si adopera per regolare il caso in via di conciliazione con l'autorità competente dell'altro Stato contraente, al fine di evitare un'imposizione non conforme alla convenzione.

⁴³ VALENTE, 2008, pag. 7; VALENTE, 2010, pag. 480.

⁴⁴ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 81-82; VALENTE, 2008, pag. 9; VALENTE, 2010, pag. 480.

certezza che un'eventuale controversia sull'interpretazione della convenzione verrà decisa da un'autorità terza ed imparziale⁴⁵.

3.3. *Le finalità della clausola arbitrale*

L'inserimento di una clausola di arbitrato in una convenzione assolve essenzialmente le due seguenti funzioni:

- in primo luogo costituisce un mezzo di pressione atto ad indurre le autorità competenti degli Stati contraenti a trovare una soluzione amichevole, sottraendosi così al rischio che il tribunale arbitrale pronunci un lodo ancor più sfavorevole⁴⁶;
- in secondo luogo ha lo scopo di garantire la salvaguardia della certezza del diritto qualora le autorità non riescano a risolvere la disputa fiscale⁴⁷.

3.4. *La clausola arbitrale nelle convenzioni stipulate dalla Svizzera prima dell'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE*

Prima dell'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE da parte del Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, la Svizzera aveva pattuito verso la fine degli anni novanta con il Kazakistan (art. 25 par. 5 CDI-KAZ) e con gli Stati Uniti d'America (art. 25 par. 6 CDI-USA) una clausola arbitrale poiché già allora si era constatato che la procedura amichevole poteva portare a delle situazioni insoddisfacenti per quanto concerne la sicurezza giuridica. In entrambi i casi è data infatti la possibilità, quando le autorità competenti non riescono a trovare un accordo amichevole, di

⁴⁵ ATTARDI, 2008, pag. 324. Sulla questione dell'imparzialità si veda il capitolo 4.2.4.

⁴⁶ Si veda p. es. CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-RSA del 5 settembre 2007, n. 07.068, in: FF 2007 5995; Messaggio CDI-FRA del 6 marzo 2009, n. 09.026, in: FF 2009 1331; DESAX/VEIT, 2007, pag. 414.

⁴⁷ Ci si riferisce in particolare alle dichiarazioni del Consiglio federale del 13 marzo 2009 (DFF, La Svizzera intende riprendere lo *standard* OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale, Comunicato stampa del 13 marzo 2009) e alle sue considerazioni secondo le quali l'assenza di una clausola arbitrale in una convenzione non è soddisfacente dal punto di vista della certezza del diritto (si veda p. es. CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-RSA del 5 settembre 2007, n. 07.068, in: FF 2007 5995; Messaggio CDI-FRA del 6 marzo 2009, n. 09.026, in: FF 2009 1331).

ricorrere con il consenso di tutti gli interessati ad un tribunale arbitrale la cui decisione è vincolante⁴⁸.

3.5. La clausola arbitrale nelle convenzioni stipulate dalla Svizzera dopo l'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE

Nella tabella che segue viene proposta una panoramica sulla politica fiscale della Svizzera nell'ambito della procedura di arbitrato convenzionale. Il primo Stato con cui la Svizzera ha ripreso, a grandi linee, la normativa secondo l'art. 25 par. 5 Modello OCSE è stato il Sud Africa; in seguito, complice anche la necessità di rivedere in tempi piuttosto brevi la normativa sullo scambio di informazioni fiscali per adeguarla allo *standard* di cui all'art. 26 Modello OCSE, la Svizzera è riuscita nel suo intento di inserire, con grossomodo una ventina di Stati, la procedura arbitrale. Per contro, con sei Stati, la Svizzera ha pattuito delle disposizioni che prevedono quanto segue:

⁴⁸ Più precisamente il testo dell'art. 25 par. 6 CDI-USA prevede che «Qualora sorgano difficoltà o dubbi nell'interpretazione o nell'applicazione della presente Convenzione che non possano essere eliminati dalle autorità competenti nel corso della procedura amichevole, il caso può essere, se le due autorità competenti e tutti i contribuenti interessati l'accettano, deferito a un tribunale arbitrale a condizione che tutti gli interessati si impegnino per scritto ad accettare come vincolante la decisione dell'istanza d'arbitrato. La decisione del tribunale arbitrale su un caso specifico è vincolante per entrambi gli Stati contraenti in relazione a questo singolo caso. Le disposizioni di procedura sono regolate attraverso uno scambio di note fra gli Stati contraenti. Le disposizioni del presente paragrafo si applicano dopo che gli Stati contraenti le hanno concordate attraverso uno scambio di note per via diplomatica».

Di analogo tenore quello di cui all'art. 25 par. 5 CDI-KAZ secondo il quale «Se dovessero sorgere difficoltà o dubbi in merito all'interpretazione o all'applicazione della presente Convenzione e se le autorità competenti non fossero in grado di risolverli sulla base dei paragrafi precedenti del presente articolo, il caso può essere sottoposto ad un arbitrato, se le autorità competenti e il contribuente o i contribuenti sono d'accordo e premesso che il contribuente o i contribuenti accettino per scritto di rispettare la decisione dell'arbitrato. La decisione dell'arbitrato in merito ad un caso particolare sarà vincolante per i due Stati contraenti. La procedura fra i due Stati sarà aperta attraverso uno scambio di note per via diplomatica. Alla fine di un periodo di tre anni dopo l'entrata in vigore della presente Convenzione, le autorità competenti si consulteranno per stabilire se è opportuno lo scambio di note diplomatiche. Le disposizioni del presente paragrafo entreranno in vigore dopo che gli Stati contraenti le avranno accettate attraverso uno scambio di note diplomatiche».

- l'introduzione automatica della clausola arbitrale oppure, alternativamente,
- l'obbligo di avviare dei negoziati, non appena lo Stato contraente pattuirà con uno Stato terzo una clausola arbitrale in un accordo o in una convenzione.

La tabella (stato al 26 settembre 2011), oltre ad indicare con quali Stati la Svizzera si è munita di una clausola arbitrale, mette in risalto le principali particolarità convenzionali pattuite con ciascun Stato contraente sulla procedura di arbitrato, vale a dire:

- le modalità con la quale essa viene avviata (dal contribuente su richiesta oppure dalle autorità competenti?),
- i termini per richiederne l'avvio (due oppure tre anni dall'avvio della procedura amichevole?),
- il campo di applicazione del lodo arbitrale (a tutte le fattispecie previste dalla convenzione oppure solo a specifici casi?),
- l'efficacia del lodo arbitrale (vincolante per gli Stati oppure no?).

Stato	Avvio della procedura	Entro quando si avvia la procedura	Campo di applicazione	Efficacia della decisione arbitrale
Austria, Grecia, Kazakistan, Hong Kong, Lussemburgo, Paesi Bassi, Polonia, Regno Unito, Spagna, Uruguay	Su richiesta del contribuente	Tre anni	Tutta la CDI	Vincolante per gli Stati, salvo rifiuto del contribuente
Canada	Automatica	Tre anni	Artt. 5, 7 e 9 CDI	Vincolante per gli Stati, salvo rifiuto del contribuente
Danimarca, Slovacchia	Su richiesta del contribuente	Tre anni	Tutta la CDI	Vincolante per gli Stati, salvo rifiuto del contribuente oppure salvo altro accordo tra le autorità entro sei mesi dalla decisione
Francia	Su richiesta del contribuente a determinate condizioni	Tre anni	Artt. 5, 7 e 9 CDI	Vincolante per gli Stati
Germania, Stati Uniti d'America	Su richiesta del contribuente a determinate condizioni	Tre anni (Germania) risp. due anni (Stati Uniti d'America) oppure quando è stata ricevuta l'autorizzazione a non divulgare le informazioni	Tutta la CDI	Vincolante per gli Stati, salvo rifiuto del contribuente
Sud Africa	Su richiesta dell'autorità competente con consenso scritto del contribuente	Tre anni con obbligo di una decisione entro l'anno successivo	Tutta la CDI	Vincolante per gli Stati

Nella tabella che segue viene invece presentata la situazione (stato al 26 settembre 2011) riguardante la possibilità futura, per la Svizzera, di recepire una clausola arbitrale con alcuni Stati, nel momento in cui pattuiranno una disposizione simile con uno Stato terzo.

Stato	Clausola	Particolarità
Corea del Sud, Messico, Norvegia, Russia	Clausola non automatica della nazione più favorita	Avvio negoziazioni con la Svizzera quando sarà stata stipulata una disposizione sull'arbitrato con un altro Stato
Malta, Romania, Svezia	Clausola automatica	Disposizione già pattuita che entrerà in vigore quando sarà stata stipulata una disposizione sull'arbitrato con un altro Stato

3.6. *La nozione di persona interessata*

Tutte le persone residenti, siano esse persone fisiche o giuridiche, di uno o di entrambi gli Stati contraenti hanno la possibilità di richiedere l'avvio di una procedura di arbitrato⁴⁹. La persona interessata dall'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione è colei che ha sottoposto la controversia all'autorità competente per l'apertura di una procedura di amichevole composizione nonché, se del caso, qualsiasi altra persona il cui obbligo fiscale viene direttamente toccato in uno degli Stati contraenti dalla soluzione amichevole scaturita da tale decisione (cfr. p. es. artt. 25 par. 6 lett. *a* CDI-D [RS 0.672.913.62]⁵⁰ e 25 par. 7 lett. *a* CDI-USA⁵¹)⁵².

Per contro le persone residenti in uno Stato terzo non possono, di principio, avviare una procedura amichevole, anche se dispongono in entrambi gli Stati contraenti di uno stabilimento d'impresa oppure di un immobile. Può infatti accadere che una persona residente in uno Stato contraente, che dispone di fattori di collegamento economico situati al di fuori del suo Stato di residenza, sia confrontata con delle pretese fiscali concorrenti di diversi Stati sullo stesso elemento reddituale e/o patrimoniale. In un ipotetico conflitto tra due Stati che sul loro territorio presentano un collegamento economico, la persona interessata non può risolvere la controversia fiscale poiché difetta del criterio della residenza, requisito fondamentale per chiedere i benefici convenzionali⁵³. Nonostante ciò è

⁴⁹ LÜTHI, 1993, pag. 428; OBERSON, 2009, pag. 291, n. 922; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 280, con riferimento all'avvio della procedura amichevole.

⁵⁰ Art. 3 Protocollo CDI-D del 27 ottobre 2010.

⁵¹ Art. 2 Protocollo CDI-USA del 23 settembre 2009.

⁵² Più problematica la questione a sapere se una società di persone abbia la qualifica per richiedere l'avvio di una procedura amichevole e quindi, qualora sia richiesta, una procedura di arbitrato. Infatti non sempre le società di persone sono, in quanto tali, legittimate ad invocare i benefici convenzionali. In queste ipotesi conviene riferirsi alle regole stabilite dalla specifica convenzione (LÜTHI, 1993, pag. 428; OBERSON, 2009, pag. 291, n. 922).

⁵³ Ammettiamo per ipotesi che una persona, residente nello Stato A, sia proprietaria di un immobile nello Stato B ed eserciti un'attività lucrativa indipendente nello Stato C. Se lo Stato B intende colpire una parte del reddito dell'attività lucrativa indipendente, supponendo che proviene dall'immobile situato nel suo territorio, si configura un

auspicabile che le autorità competenti avviino d'ufficio una procedura amichevole in base all'art. 25 par. 3 Modello OCSE in modo da eliminare una doppia imposizione che esula dal campo di applicazione della stessa convenzione⁵⁴.

3.7. *La nozione di autorità competente*

Per «autorità competente» si intende quella dello Stato in cui è residente la persona interessata⁵⁵. In Svizzera tale autorità è rappresentata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC)⁵⁶. Questa competenza è compatibile con le disposizioni del diritto interno (artt. 7a e 48a della Legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione [LOGA, RS 172.010]). Conformemente ad un principio generale del diritto amministrativo, che discende dalla struttura gerarchica dell'amministrazione federale ed è codificato agli artt. 47 cpv. 4 e 38 LOGA, le unità amministrative superiori e il Consiglio federale possono in ogni tempo avocare a sé la decisione su singole questioni, per le quali sarebbe competente un ufficio subordinato⁵⁷.

Laddove anche le imposte di competenza cantonale siano oggetto del caso, l'AFC può consultare le autorità fiscali cantionali⁵⁸.

Nel caso in cui il contribuente avesse invece trasferito la sua residenza

conflitto di assoggettamento limitato tra B e C. Non è tuttavia possibile utilizzare un'eventuale Convenzione tra B e C per risolvere il problema poiché la persona non ha una residenza fiscale né in B né in C (OBERSON, 2009, pag. 5, n. 13).

⁵⁴ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 55. Si veda anche LÜTHI, 1993, pag. 428; OBERSON, 2009, pag. 291, n. 923; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 280.

⁵⁵ Ad ogni modo se il caso ricade nell'ambito dell'art. 24 par. 1 Modello OCSE («Non discriminazione»), per autorità competente si intende quella dello Stato di cui è cittadina la persona interessata (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 18).

⁵⁶ LÜTHI, 1993, pag. 429; OBERSON, 2009, pag. 291, n. 924; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 280. L'autorità competente viene, di regola, definita sulla base dell'art. 3 par. 1 Modello OCSE che spiega le «definizioni generali»; per la Svizzera il direttore dell'AFC o il suo rappresentante autorizzato.

⁵⁷ DTAf 2010/7 = StE 2010 A 31.4 n. 11 consid. 3.7.2.

⁵⁸ OBERSON, 2009, pag. 291, n. 927; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 283.

fiscale nell'altro Stato contraente solo dopo che l'imposizione non conforme alla convenzione è avvenuta, egli è tenuto a presentare il caso all'autorità competente dello Stato in cui era residente durante l'anno in relazione al quale tale imposizione è avvenuta o sta per avvenire⁵⁹.

Infine, nei casi di rettifiche degli utili tra imprese consociate, la prassi svizzera ritiene che l'avvio di una procedura amichevole debba normalmente avvenire dinanzi l'autorità competente dello Stato di sede della società madre⁶⁰.

3.8. Il campo di applicazione della procedura di arbitrato

3.8.1. La regola generale

A meno che gli Stati contraenti non decidano diversamente, il lodo arbitrale consente di eliminare una tassazione non conforme alle normative convenzionali, in base all'art. 25 par. 1 Modello OCSE. Ne consegue che il campo di applicazione del lodo arbitrale si indirizza a tutti quei casi passibili di un'imposizione non conforme alla convenzione e non solo, p. es., a problematiche di *transfer pricing*.

Il suo campo di applicazione è dunque molto più ampio di quello previsto dalla Convenzione arbitrale 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate che permette di avviare una procedura di arbitrato, dove sono coinvolte le autorità competenti degli Stati membri, per risolvere dei conflitti nell'ambito dei prezzi di trasferimento risp. nell'attribuzione dell'utile tra la casa madre e gli stabilimenti di impresa⁶¹.

È ad ogni modo esclusa la possibilità dell'utilizzo della procedura arbitrale per assicurare la corretta interpretazione o applicazione della con-

⁵⁹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 17; VALENTE, 2010, pag. 475.

⁶⁰ LOCHER, 2000, pag. 567; LÜTHI, 1993, pag. 428; OBERSON, 2009, pag. 291, n. 924.

⁶¹ In materia di *transfer pricing*, in particolare, è necessario che gli Stati membri dell'OCSE i quali appartengono, a loro volta, all'UE applichino le disposizioni di cui all'art. 25 par. 5 Modello OCSE in coordinamento con quanto previsto dalla Convenzione arbitrale del 1990 (VALENTE, 2010, pag. 481, nota a piè di pagina n. 34).

venzione o per eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla convenzione in conformità dell'art. 25 par. 3 Modello OCSE⁶².

3.8.2. *I casi particolari con la Francia e il Canada*

Il campo di applicazione della procedura arbitrale tra la Svizzera e la Francia, risp. tra la Svizzera e il Canada, è stato tuttavia ristretto ad un numero limitato di casi, i quali coinvolgono questioni di *transfer pricing* o stabilimento d'impresa⁶³.

Nei rapporti con questi due Stati, gli artt. 27 par. 5 CDI-FRA (RS 0.672.934.91)⁶⁴ e 24 par. 7 CDI-CAN (RS 0.672.923.21)⁶⁵ escludono dal campo di applicazione le persone fisiche, consentendo invece l'avvio di una procedura arbitrale per:

- le imprese nel caso dei prezzi di trasferimento (artt. 9 CDI-FRA e 9 CDI-CAN);
- la determinazione della chiave di riparto tra uno stabilimento d'impresa e la sede dell'impresa (artt. 7 CDI-FRA e 7 CDI-CAN);
- l'esistenza o meno di uno stabilimento d'impresa secondo la convenzione (artt. 5 CDI-FRA e 5 CDI-CAN).

L'art. 24 par. 7 CDI-CAN limita, almeno a priori, la procedura di arbitrato per le questioni sopra indicate. Tuttavia è data facoltà alle autorità competenti di convenire in futuro qualsiasi altra fattispecie da sottoporre ad una decisione arbitrale.

⁶² OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 73.

⁶³ Il Commentario OCSE ammette, tra l'altro, che gli Stati possano restringere il campo di applicazione della procedura di arbitrato (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 66; si veda anche DESAX/VEIT, 2007, pag. 413).

⁶⁴ Art. 6 Accordo aggiuntivo CDI-FRA del 27 agosto 2009, in vigore dal 4 novembre 2010 (RU 2010 5683).

⁶⁵ Art. X par. 4 Protocollo CDI-CAN del 22 ottobre 2010.

3.9. L'avvio della procedura arbitrale

3.9.1. La regola generale

La procedura arbitrale non viene attivata in modo automatico dalle autorità competenti, ma è la persona interessata a doverla richiedere qualora, entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente, le autorità competenti non siano riuscite a risolvere la questione in via di amichevole composizione (art. 25 par. 5 lett. *b* Modello OCSE). La Svizzera, dal canto suo, ha deciso di aumentare sino a tre anni questo termine poiché la sua prassi ha dimostrato che spesso la procedura di amichevole composizione non può concludersi entro i due anni stabiliti dal Modello OCSE⁶⁶.

Il Commentario OCSE rileva che l'esatta individuazione del termine iniziale di decorrenza per avviare una procedura di arbitrato corrisponde con la presentazione del caso in forma esaustiva ai fini della procedura amichevole all'autorità competente dell'altro Stato contraente⁶⁷. Ciò avviene quando l'autorità competente, dopo aver ritenuto fondato il ricorso del contribuente ai sensi dell'art. 25 par. 1 Modello OCSE, avvia la vera e propria procedura di arbitrato sottoponendo il caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente⁶⁸.

Al contribuente non viene per contro assegnata una scadenza temporale entro la quale formulare la richiesta di avvio di una procedura di arbitrato⁶⁹.

⁶⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-D del 3 dicembre 2010, n. 10.102, in: FF 2011 460. Si osserva inoltre che sulla base delle statistiche dell'OCSE, dall'anno 2006 al 2008, in Svizzera sono stati avviati 88 casi di procedura amichevole, di cui 49 per questioni concernenti il *transfer pricing* e 39 per altre questioni (cfr. <http://www.oecd.org/dataoecd/23/13/46466091.pdf>, pagina consultata il 13 settembre 2011).

⁶⁷ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 75.

⁶⁸ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 33.

⁶⁹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 70.

3.9.2. *La relazione tra la procedura di arbitrato e il diritto ai rimedi giuridici previsti dal diritto interno*

L'art. 25 par. 5 Modello OCSE affronta il rapporto tra procedura arbitrale e rimedi giuridici previsti dal diritto interno. Affinché la procedura di arbitrato sia efficace e per evitare che sulla medesima questione possano venirsi a creare decisioni contrastanti, non dovrebbe essere consentito il ricorso alla procedura arbitrale se il caso è già stato sottoposto e deciso dagli organi giudiziari competenti interni di uno degli Stati contraenti⁷⁰. Secondo il Commentario OCSE questa disposizione è coerente con l'approccio adottato dalla maggior parte degli Stati membri dell'OCSE per quanto concerne la procedura amichevole. In particolare si prevede che⁷¹:

- a) il caso non può essere sottoposto contemporaneamente alla procedura arbitrale e alle autorità giudiziarie interne. Laddove sia ancora possibile sottoporre il caso a quest'ultime autorità, il ricorso alla procedura arbitrale è ammesso, purché il contribuente si impegni formalmente a non presentare il medesimo caso dinanzi alle autorità giudiziarie competenti interne;
- b) laddove il caso sia stato risolto in virtù della procedura arbitrale, il contribuente ha la facoltà di rifiutare la soluzione contenuta nell'accordo e sottoporre il caso alle autorità giudiziarie competenti interne; se, al contrario, il contribuente intende beneficiarne, non può più sottoporre il medesimo caso alle autorità giudiziarie interne;
- c) 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 amichevole di cui al paragrafo 2 dell'art. 25 Modello OCSE⁷².

⁷⁰ La procedura di arbitrato non dovrebbe essere inoltre consentita quando il contribuente è passibile di sanzioni gravi nell'ambito di procedimento giudiziario o amministrativo (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 26 e 68; DESAX/VEIT, 2007, pag. 415). L'art. 8 Convenzione arbitrale 90/436/CEE prevede una simile disposizione.

⁷¹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 76; VALENTE, 2008, pag. 11; VALENTE, 2010, pag. 482.

⁷² Qualora il contribuente dovesse esaurire i ricorsi dinanzi alle autorità giudiziarie in-

Un secondo punto riguarda inoltre la relazione tra le norme ricorsuali previste dal diritto interno e la procedura di arbitrato qualora il contribuente non abbia ancora iniziato, oppure non abbia ancora esaurito, i ricorsi dinanzi ai tribunali. In tal caso, rileva il Commentario OCSE, l'approccio più coerente rispetto alla struttura fondamentale della procedura amichevole sarebbe quello di applicare all'arbitrato questi stessi principi generali. La procedura di ricorso interno si vedrebbe allora sospesa nell'attesa dei risultati della procedura amichevole che include l'arbitrato delle questioni che le autorità competenti non sono state in grado di risolvere; un accordo amichevole provvisorio sarebbe allora concluso in funzione di questa decisione. Come negli altri casi di procedura amichevole, quest'accordo sarebbe allora presentato al contribuente che potrebbe sia accettarlo, rinunciando così a qualsiasi altra forma di ricorso dinanzi ai tribunali, sia respingerlo in modo da poter continuare questi ricorsi⁷³.

3.9.3. I casi particolari con la Germania e gli Stati Uniti d'America

Nei casi con la Germania (art. 26 par. 6 lett. c CDI-D) e gli USA (art. 25 par. 7 lett. c CDI-USA), l'avvio di una procedura di arbitrato inizia a seconda di quale di queste due date subentri per ultima:

- a) due anni con la Germania risp. tre anni con gli USA dopo la data d'inizio della controversia fiscale, purché le autorità competenti non si siano previamente accordate su un'altra data, *oppure*
- b) appena entrambe le autorità competenti hanno ricevuto l'approvazione da parte delle persone interessate e dei loro rappresentanti autorizzati a non rivelare a terze persone, fatta eccezione per il lodo arbi-

terne del primo Stato, potrebbe proseguire la procedura amichevole soltanto per chiedere l'eliminazione della doppia imposizione nel secondo Stato. Infatti, una volta ottenuta una decisione da un tribunale, la maggior parte dei Paesi considera inammissibile non rispettare la decisione giudiziaria nell'ambito della procedura amichevole.

⁷³ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 77. L'OCSE sottolinea tuttavia che l'esperienza insegna che sono molto rari i casi in cui il contribuente respinge un accordo amichevole preferendo un ricorso davanti ai tribunali (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 79; si veda anche DESAX/VEIT, 2007, pag. 416).

trale, le informazioni ottenute da uno degli Stati contraenti nel corso della procedura arbitrale o dal tribunale arbitrale.

Su richiesta del contribuente la procedura arbitrale è inoltre avviata unicamente se sono riunite cumulativamente le tre seguenti condizioni (artt. 26 par. 5 CDI-D e 27 par. 6 CDI-USA)⁷⁴:

- la presentazione di una dichiarazione d'imposta per l'anno oggetto della procedura arbitrale in uno Stato contraente⁷⁵,
- l'intesa tra le autorità competenti degli Stati contraenti che non si tratta di un caso inadatto per un lodo arbitrale,
- l'impegno di tutti gli interessati espresso prima dell'inizio della procedura arbitrale a non divulgare a terzi le informazioni ottenute in quest'ambito.

3.9.4. I casi particolari con il Canada, il Sud Africa e la Francia

La procedura di arbitrato stabilita tra la Svizzera e il Canada (art. 24 par. 6 CDI-CAN) viene avviata automaticamente dalle autorità competenti qualora non riuscissero, attraverso la procedura amichevole, a giungere ad un accordo entro i tre anni dalla presentazione del caso da parte del contribuente all'autorità competente ai sensi dell'art. 24 par. 1 CDI-CAN⁷⁶. In questo caso il contribuente interessato non è dunque tenuto a richiedere l'avvio della procedura o a dare il suo consenso, ma sono entrambe le autorità competenti a dover sottoporre, di comune intesa, l'istanza ad un tribunale arbitrale⁷⁷.

Nei rapporti tra Svizzera e Sud Africa la procedura arbitrale viene invece avviata su richiesta di uno degli Stati contraenti con il consenso scritto

⁷⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-USA del 27 novembre 2009, n. 09.094, in: FF 2010 221; Messaggio CDI-D del 3 dicembre 2010, n. 10.102, in: FF 2011 460.

⁷⁵ L'art. 26 par. 5 lett. a CDI-D prevede alternativamente all'inoltro di una dichiarazione d'imposta, l'esistenza di una deduzione fiscale in almeno uno degli Stati contraenti.

⁷⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-CAN del 3 dicembre 2010, n. 10.104, in: FF 2011 145.

⁷⁷ In effetti all'art. 24 par. 6 CDI-CAN viene a mancare l'inciso «se la persona lo richiede» (art. X par. 4 Protocollo CDI-CAN dell'11 febbraio 2010).

del contribuente interessato, qualora le due autorità non abbiano potuto accordarsi amichevolmente entro tre anni dall'inizio della procedura amichevole (art. 24 par. 5 CDI-RSA)⁷⁸.

Particolare la situazione con la Francia poiché le questioni irrisolte non possono essere sottoposte per una decisione arbitrale «se una persona direttamente interessata da questo caso ha il diritto, secondo la legislazione interna di uno degli Stati contraenti, di ottenere una decisione giurisdizionale di questo Stato contraente sulle stesse questioni o se questa decisione giurisdizionale è già stata emessa» (art. 27 par. 6 CDI-FRA)⁷⁹.

3.10. La clausola non automatica della nazione più favorita

Siccome diversi Stati membri dell'OCSE sono piuttosto restii – per motivi di diritto o di politica interna – ad introdurre una clausola arbitrale secondo l'impostazione dell'art. 25 par. 5 Modello OCSE nelle relative convenzioni bilaterali, la Svizzera è comunque riuscita ad ottenere con Corea del Sud⁸⁰, Messico⁸¹, Norvegia⁸² e Russia⁸³ la clausola della nazione più favorita in questo contesto. Se uno di questi tre Stati dovesse accordare ad un altro Stato una regolamentazione più vantaggiosa nell'ambito di una procedura di arbitrato, verrebbero avviati negoziati per riprendere tale regolamentazione nella convenzione con la Svizzera. L'attivazione di questa clausola non è automatica, ma necessita dell'avvio di negoziati tra la delegazione svizzera e quella appartenente ad ognuno di questi Stati, in modo da poter introdurre una disposizione sulla clausola arbitrale dello stesso tenore di quella convenuta da uno di questi Stati con uno Stato terzo.

⁷⁸ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-RSA del 5 settembre 2007, n. 07.068, in: FF 2007 5995.

⁷⁹ Art. 6 Accordo aggiuntivo CDI-FRA del 27 agosto 2009 (RU 2010 5683 5681).

⁸⁰ Art. XIV par. 1 Protocollo CDI-KOR del 28 dicembre 2010.

⁸¹ Art. XIII par. 10 Protocollo CDI-MEX del 18 settembre 2009, entrato in vigore il 23 dicembre 2010 (RU 2010 6369).

⁸² Art. IV Protocollo CDI-NOR del 31 agosto 2009, entrato in vigore il 22 dicembre 2010 (RU 2011 197).

⁸³ Art. 6 Protocollo annesso CDI-RUS del 24 settembre 2011.

3.11. La clausola automatica

Nelle convenzioni rinegoziate dalla Svizzera con Malta⁸⁴, Romania⁸⁵ e Svezia⁸⁶ è viceversa inclusa una clausola automatica di attivazione. Qualora uno di questi tre Stati membri dell'OCSE dovesse convenire una clausola arbitrale in una convenzione con uno Stato terzo, la normativa sulla procedura amichevole (di regola indicata all'art. 25 della rispettiva convenzione) sarà completata automaticamente da una clausola di arbitrato già stabilita nei protocolli annessi alla convenzione, la quale entrerà in vigore il medesimo giorno di quella pattuita nella convenzione tra uno di questi Stati e lo Stato terzo⁸⁷.

3.12. Lo scambio di informazioni e il principio di riservatezza

Gli Stati contraenti possono mettere a disposizione del tribunale arbitrale costituito le informazioni necessarie per l'esecuzione della procedura arbitrale. I membri del tribunale arbitrale sono però vincolati alle prescrizioni del segreto d'ufficio ai sensi dell'art. 26 par. 2 Modello OCSE⁸⁸ che dispone quanto segue:

Le informazioni ottenute in virtù del paragrafo 1 da uno Stato contraente sono tenute segrete allo stesso modo di quelle ottenute in applicazione della legislazione di questo Stato e sono accessibili soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative) che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte di cui al paragrafo 1, dell'esecuzione o del perseguimento penale oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici inerenti a queste imposte. Tali persone o autorità possono utilizzare le informazioni unicamente per questi fini. Possono rivelarle nell'ambito di una procedura giudiziaria pubblica o in una decisione giudiziaria.

⁸⁴ Art. 4 Protocollo CDI-MAL del 25 febbraio 2011.

⁸⁵ Art. IX par. 3 punto 7 Protocollo CDI-ROM del 28 febbraio 2011.

⁸⁶ Art. XIV par. 3 Protocollo CDI-SVE del 28 febbraio 2011.

⁸⁷ La normativa conclusa tra Svizzera e Romania stabilisce inoltre che la procedura arbitrale sarà applicabile a quei casi che saranno stati trattati dalle autorità competenti nei tre anni precedenti l'entrata in vigore, nonché a quelli che saranno sottoposti dopo tale data (art. IX par. 3 punto 7 Protocollo CDI-ROM del 28 febbraio 2011).

⁸⁸ Nei protocolli che modificano le convenzioni concluse dalla Svizzera con Austria, Danimarca, Germania, Grecia, Kazakistan, Lussemburgo, Paesi Bassi, Polonia, Slovacchia, Spagna, Svezia, Uruguay e Stati Uniti d'America è stata inclusa una disposizione specifica sullo scambio di informazioni e sul segreto d'ufficio.

Tra i soggetti idonei a ricevere e trattenere le informazioni scambiate figurano quindi anche i membri del tribunale arbitrale (e i loro collaboratori) che sono da considerare come «persone o autorità» a cui devono essere accessibili le informazioni secondo il paragrafo 2⁸⁹. Esse devono attenersi ai principi di riservatezza e non divulgare a terze persone le informazioni ottenute⁹⁰. Il requisito che deve essere inderogabilmente rispettato è che sussista un nesso funzionale tra la raccolta delle informazioni e il loro utilizzo per finalità stabilite dal paragrafo 2⁹¹.

Nei casi con la Germania e gli Stati Uniti d'America il contribuente che chiede l'avvio di una procedura arbitrale è inoltre tenuto a dichiarare per iscritto che esso, o il suo rappresentante autorizzato, non divulgherà a terze persone le informazioni ricevute nel corso della procedura da uno degli Stati contraenti o dal tribunale arbitrale (artt. 26 par. 6 lett. *d* CDI-D e 25 par. 7 lett. *d* CDI-USA).

3.13. L'efficacia del lodo arbitrale

3.13.1. La regola generale

A meno che la persona direttamente interessata dal caso non rifiuti l'accordo amichevole che dà attuazione al lodo arbitrale, questa decisione vincola giuridicamente i due Stati. Laddove la persona interessata non abbia ancora esaurito i ricorsi dinanzi ai tribunali⁹², le autorità competenti esigono, quale condizione imprescindibile per poter applicare l'accordo, la rinuncia ai rimedi giuridici previsti dal diritto nazionale da

⁸⁹ Si vedano anche gli artt. 26 par. 6 lett. *f* CDI-D e 25 par. 7 lett. *f* CDI-USA.

⁹⁰ In Svizzera il segreto fiscale è stabilito agli artt. 110 LIFD e 39 cpv. 1 LAID e stabilisce che le persone incaricate dell'esecuzione della legge o di quelle chiamate a collaborarvi sono tenute al segreto sui fatti di cui vengono a conoscenza nell'esercizio della loro funzione e sulle deliberazioni dell'autorità e a negare a terzi l'esame degli atti ufficiali.

⁹¹ CARLO GARBARINO, L'articolo 26 nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, in: Samuele Vorpe [a cura di], *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, SUPSI, Manno 2011, pag. 34.

⁹² Se invece i tribunali nazionali hanno già emesso una decisione in merito non sarà nemmeno possibile dare avvio ad una procedura arbitrale.

parte della persona interessata⁹³ così da scongiurare il rischio che sullo stesso caso possano venirsi a creare decisioni discordanti.

Il lodo arbitrale vincola gli Stati soltanto per quanto concerne le questioni specifiche sottoposte alla procedura di arbitrato. Il Commentario OCSE non impedisce alle autorità competenti di regolare dei casi simili fondandosi su un lodo arbitrale⁹⁴, tuttavia tale decisione non deve in alcun modo costituire un obbligo ed ogni Stato ha il diritto di adottare approcci diversi per regolare altri casi simili.

3.13.2. La regola dei sei mesi con la Danimarca e la Slovacchia

Diversamente da quanto previsto sopra, alcuni Stati possono permettere alle autorità competenti di non seguire la decisione arbitrale a condizione che si accordino per una soluzione diversa entro sei mesi dalla notificazione del lodo arbitrale. In caso contrario la decisione degli arbitri è vincolante per entrambi gli Stati contraenti ed è da applicare indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali⁹⁵. Questa possibilità di permettere alle autorità competenti di scostarsi dalla decisione arbitrale è già contemplata all'art. 12 par. 1 Convenzione arbitrale 90/436/CEE. Il tribunale arbitrale assume in questo caso il ruolo di un organo indipendente, o meglio di mediatore, al quale le autorità competenti si rivolgono per richiedere un parere per eliminare l'imposizione non conforme alla convenzione⁹⁶. Le autorità competenti devono decidere entro sei mesi dalla data in cui la commissione consultiva ha emesso il parere. In prima battuta, il parere della commissione non è vincolante: le autorità possono assumere una decisione non conforme ad esso. Il parere diviene vincolante invece se le autorità non raggiungono un accordo entro, come indicato, i sei mesi successivi⁹⁷.

⁹³ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 81-82.

⁹⁴ Ciò può essere p. es. il caso che coinvolge lo stesso contribuente ma che riguarda periodi fiscali differenti.

⁹⁵ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 84.

⁹⁶ PETER BAUMGARTNER/CHRISTOPH SCHELLING, *Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität*, in: IFF Forum für Steuerrecht 3/2008, pag. 167.

⁹⁷ ATTARDI, 2008, pag. 318; BAUMGARTNER/SCHELLING, 2008, pag. 167.

Anche nei rapporti con la Danimarca (art. 25 par. 5 CDI-DAN⁹⁸) e la Slovacchia (art. 25 par. 5 CDI-SLO⁹⁹) la Svizzera ha stabilito che il lodo arbitrale è vincolante a condizione che nessuno dei contribuenti interessati si opponga oppure che le autorità competenti, di comune intesa con i contribuenti interessati, non trovino un'altra soluzione entro sei mesi dalla decisione arbitrale. Questa disposizione si discosta dall'art. 12 par. 1 Convenzione arbitrale 90/436/CEE¹⁰⁰ e da quella concernente il possibile accordo delle autorità competenti prima dell'inizio della procedura arbitrale¹⁰¹ e che, quindi, mette la parola fine alla procedura amichevole, poiché necessita del consenso della persona interessata per attuare una diversa soluzione da quella prospettata dal tribunale arbitrale. Infatti l'inciso «le autorità competenti e le persone direttamente interessate si accordino su una soluzione diversa entro sei mesi dalla notificazione del lodo arbitrale» presuppone un'intesa tra tutte le parti coinvolte. Ne consegue che il contribuente interessato viene messo nella condizione di scegliere, sempre che le autorità competenti decidano diversamente da quanto convenuto dal tribunale arbitrale, tra due diverse soluzioni: da una parte quella enunciata dal tribunale arbitrale, da un'altra parte quella prospettata dalle autorità competenti. Ad ogni modo è evidente che, al di là delle possibilità offerte al contribuente interessato, quel che conta è che lo stesso non debba trovarsi confrontato con un'imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali.

3.13.3. I casi particolari con il Sud Africa e la Francia

Nei rapporti con il Sud Africa (art. 24 par. 5 CDI-RSA) e la Francia (art. 27 par. 5 CDI-FRA), la decisione del tribunale arbitrale che vincola le autorità competenti è applicabile senza che al contribuente interessato sia

⁹⁸ Art. VII Protocollo CDI-DAN del 21 agosto 2009 (RU 2010 5939).

⁹⁹ Art. 7 Protocollo CDI-SLO dell'8 febbraio 2011.

¹⁰⁰ La disposizione prescrive che entro sei mesi dalla data in cui la commissione consultiva ha reso il suo parere «Le autorità competenti possono prendere una decisione non conforme al parere della commissione consultiva». Non è qui richiesta l'approvazione del contribuente interessato (cfr. OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 81-82).

¹⁰¹ Infatti il contribuente è tenuto ad accettare l'accordo anche qualora non ritenga soddisfacente la soluzione raggiunta dalle autorità competenti coinvolte.

richiesto di accettarla. Infatti, rispetto a quanto indicato nel Modello OCSE e a quanto pattuito dalla Svizzera con gli altri Stati, in queste due convenzioni il contribuente è obbligato ad accettare il lodo arbitrale, qualunque sia la decisione, per i seguenti motivi¹⁰²:

- con il Sud Africa poiché il contribuente, prima di iniziare la procedura arbitrale, è tenuto a dichiarare per iscritto di riconoscere vincolante la decisione della commissione arbitrale. Si è dunque di fronte ad un'accettazione da parte del contribuente prima che il lodo arbitrale sia emesso, anziché, come tra l'altro stabilito dal Modello OCSE, dopo che il lodo sia emesso;
- con la Francia, invece, la clausola arbitrale è applicabile unicamente nel caso in cui il contribuente non possa più utilizzare i rimedi giudici nazionali. In tal caso ad esso, che ha iniziato la procedura arbitrale, non resta che accettare la decisione degli arbitri.

3.13.4. *L'esecuzione del lodo arbitrale*

Il Commentario OCSE non prende in considerazione l'eventualità in cui uno Stato o entrambi gli Stati contraenti decidano di non dar seguito, parzialmente o completamente, alla decisione arbitrale¹⁰³. Ad ogni modo, siccome la procedura di arbitrato altro non è che un prolungamento di una procedura amichevole, caratterizzata dal fatto che la controversia fiscale non viene risolta per mezzo di un accordo comune tra le autorità competenti, bensì da un lodo arbitrale, la decisione finale rappresenta pur sempre un accordo internazionale di diritto federale che vincola non solo le rispettive autorità competenti, ma anche le autorità fiscali della Confederazione e dei Cantoni¹⁰⁴. Vi è unanimità da parte della dottrina svizzera nel qualificare l'accordo amichevole quale trattato internazionale¹⁰⁵. Per-

¹⁰² Si veda anche OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 80.

¹⁰³ BAUMGARTNER/SHELLING, 2008, pag. 167.

¹⁰⁴ LÜTHI, 1993, pag. 434; OBERSON, 2009, pag. 294, n. 935; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 286.

¹⁰⁵ DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 n. 11 consid. 3.7.3, con dottrina citata.

tanto le autorità competenti non possono decidere unilateralmente per la risoluzione o la modifica dell'accordo.

L'esecuzione dell'accordo è in ogni caso subordinata all'accettazione e alla conseguente rinuncia all'impugnativa da parte del contribuente interessato¹⁰⁶. Non si pone invece la questione a sapere se l'autorità giudiziaria debba essere vincolata da una decisione emessa da un collegio arbitrale poiché il contribuente che accetta il lodo deve rinunciare alle vie ricorsuali previste dal diritto nazionale.

L'AFC e le autorità fiscali cantonali devono poter applicare il lodo arbitrale. Nella misura in cui la tassazione contestata non dovesse ancora essere cresciuta in giudicato, la messa in pratica del lodo arbitrale non porrà problemi pratici. Diversa invece la situazione qualora fossero già trascorsi trenta giorni dalla notifica di tassazione (art. 132 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD, RS 642.11] e 48 cpv. 1 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID, RS 642.14]). Infatti, se da un lato la Svizzera ha apposto una riserva all'ultima frase dell'art. 25 par. 2 Modello OCSE secondo la quale la decisione delle due autorità competenti è applicabile esclusivamente laddove il diritto interno svizzero ne permetta l'applicazione («L'accordo raggiunto sarà applicato quali che siano i termini previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti»), da un altro lato la Svizzera consente l'applicazione del lodo arbitrale indipendentemente dai termini previsti dal suo diritto interno conformemente all'art. 25 par. 5 Modello OCSE («tale lodo è vincolante per entrambi gli Stati contraenti ed è da attuare indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti»).

Il mantenimento della riserva apposta dalla Svizzera al paragrafo 2 dell'art. 25 Modello OCSE per la decisione amichevole raggiunta dalle due autorità competenti è tuttavia in contraddizione con la disposizione del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE riguardante la decisione del lodo arbitrale. Infatti succede frequentemente che la tassazione contestata sia

¹⁰⁶ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 45.

già cresciuta in giudicato ancorché non sia stata ancora emessa una decisione delle due autorità competenti, tanto meno di un lodo arbitrale, che nella migliore delle ipotesi interviene tre anni dopo che le due autorità competenti non sono addvenute ad una decisione favorevole per la persona interessata.

Le conseguenze a dipendenza del fatto che la procedura amichevole termini con l'accordo tra le due autorità competenti oppure con un lodo arbitrale sono diverse a causa della riserva apposta dalla Svizzera all'art. 25 par. 2 Modello OCSE:

- 1) nel primo caso, quando le autorità competenti raggiungono un accordo senza dover coinvolgere un tribunale arbitrale, è necessario attenersi ai termini stabiliti dal diritto interno svizzero per poter applicare l'accordo. Questa situazione è dovuta al fatto che la Svizzera ha apposto una specifica riserva all'art. 25 par. 2 Modello OCSE in base alla quale l'accordo raggiunto tra le due autorità competenti viene attuato indipendentemente dai termini previsti dal diritto interno degli Stati contraenti. È dunque necessario sapere quali sono i termini stabiliti dal diritto interno svizzero. Secondo prassi costante, un accordo amichevole costituisce un motivo di revisione (artt. 147 LIFD e 51 cpv. 1 LAID)¹⁰⁷. La domanda di revisione è tuttavia limitata nel tempo. Di principio, la domanda di revisione deve essere presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione del lodo arbitrale (artt. 148 LIFD e 51 cpv. 3 LAID), il cui termine viene interrotto dall'avvio della procedura di amichevole composizione;
- 2) nel secondo caso, quando il tribunale arbitrale viene chiamato in causa poiché le autorità competenti non sono riuscite a trovare un accordo, il lodo arbitrale è applicabile indipendentemente dai termini sopra indicati in conformità della disposizione convenzionale che neutraliz-

¹⁰⁷ L'art. 232 lett. d della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (RL 10.2.1.1) ammette la revisione «se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre».

za gli effetti del diritto interno svizzero. In tal caso non è prevista alcuna riserva specifica apposta dalla Svizzera; la prassi convenzionale svizzera prevede espressamente, sulla base dell'art. 25 par. 5 Modello OCSE, che il lodo è da attuare indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti.

Si rileva quindi un'evidente discordanza nella prassi convenzionale seguita dalla Svizzera per quanto attiene la prescrizione dei termini. Infatti:

- se la decisione verrà presa mediante un accordo amichevole raggiunto tra i due Stati contraenti, questa sarà da attuare avuto riguardo dei termini stabiliti dal diritto interno (punto 1);
- se la decisione verrà presa mediante un lodo arbitrale, questa sarà da attuare senza osservare i termini previsti dal diritto interno (punto 2).

4. La modalità di applicazione della procedura di arbitrato

4.1. *Le regole del gioco*

Le modalità di applicazione di una procedura di arbitrato devono essere stabilite di comune intesa tra le autorità competenti. Secondo il Commentario OCSE tali modalità possono essere disciplinate nell'articolo stesso, in un protocollo oppure mediante uno scambio di note diplomatiche ma, indipendentemente dalla forma, si rileva la necessità di definire delle precise regole strutturali e procedurali che devono venir poi seguite dagli Stati contraenti¹⁰⁸.

Il Commentario OCSE propone a questo riguardo un Modello di Accordo relativo alla procedura arbitrale concernente l'applicazione pratica del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE e inteso a stabilire quali regole gli Stati contraenti devono seguire nella procedura di arbitrato (di seguito «Modello di Accordo»)¹⁰⁹. Il Modello di Accordo disciplina, in apposite separate clausole, i relativi aspetti formali e procedurali, dalla sottoposizione del caso all'autorità competente fino alla decisione emessa dal

¹⁰⁸ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 85.

¹⁰⁹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, allegato.

collegio arbitrale¹¹⁰ e, in taluni casi, presenta delle alternative. Ad ogni modo gli Stati sono liberi di concertare di comune intesa le modalità del procedimento arbitrale e hanno quindi la facoltà di modificare, introdurre o eliminare qualsiasi clausola contenuta nel Modello di Accordo, al momento della conclusione della convenzione bilaterale¹¹¹.

Delle convenzioni rinegoziate dalla Svizzera dopo il 13 marzo 2009, solo quella con gli Stati Uniti d'America stabilisce, con lo scambio di note del 23 settembre 2009 incluso nel Protocollo che modifica la CDI-USA, delle precise regole concernenti lo svolgimento della procedura arbitrale. Simili regole sono applicabili anche nella procedura di arbitrato con la Germania¹¹². Contrariamente alle indicazioni del Commentario OCSE, con gli altri Paesi, con i quali è già stata conclusa una normativa sulla procedura (si veda la tabella precedente) devono essere ancora stabilite delle modalità operative per lo svolgimento della procedura arbitrale.

4.2. Lo svolgimento della procedura di arbitrato secondo il Modello di Accordo dell'OCSE

4.2.1. L'approccio dell'opinione indipendente

Si propone di seguito una sintesi degli aspetti principali delle clausole contenute nel Modello di Accordo. In primo luogo si rileva che lo svolgimento della procedura di arbitrato stabilito dal Modello di Accordo si basa sull'approccio dell'«opinione indipendente»; in altre parole le autorità competenti presentano i fatti e le argomentazioni, conformemente al diritto applicabile, al tribunale arbitrale, il quale sarà poi tenuto a prendere una decisione indipendente, in forma scritta e fondata su un'analisi ragionata dei fatti facendo riferimento alle fonti giuridiche pertinenti¹¹³.

¹¹⁰ VALENTE, 2010, pag. 483.

¹¹¹ BAUMGARTNER/SHELLING, 2008, pag. 168; VALENTE, 2010, pag. 483.

¹¹² CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI-D del 3 dicembre 2010, n. 10.102, in: FF 2011 460. Il Consiglio federale evidenzia infatti come «le delegazioni erano d'accordo sul fatto che la procedura amichevole debba essere effettuata in modo analogo a quella convenuta tra la Svizzera e gli Stati Uniti».

¹¹³ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 2 dell'Approccio generale al Modello di Accordo.

4.2.2. *La richiesta di avvio della procedura*

Il Modello di Accordo stabilisce che la richiesta di avvio della procedura di arbitrato deve essere formulata per iscritto dalla persona interessata – o dalle persone interessate nei casi in cui la controversia coinvolge più soggetti (p. es. nei conflitti in ambito di *transfer pricing*) – ed essere trasmessa ad una delle autorità competenti (punto 1 Modello di Accordo). Benché il Modello di Accordo non lo indichi esplicitamente, la richiesta di sottoporre il caso di arbitrato dovrebbe essere indirizzata all'autorità competente alla quale è stato presentato il caso che ha comportato un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione.

La domanda di avvio può essere sottoposta soltanto dopo due anni dalla data in cui il caso – una volta che è stato presentato dalla persona interessata all'autorità competente di uno dei due Stati contraenti ai sensi dell'art. 25 par. 1 Modello OCSE – è stato a sua volta presentato anche all'autorità competente dell'altro Stato contraente (punto 2 Modello di Accordo).

L'istanza deve contenere sufficienti informazioni per descrivere il caso. Essa deve anche essere accompagnata da una dichiarazione scritta, di ciascuno dei soggetti richiedenti o direttamente interessati dal caso, nella quale si attesta che nessuna decisione sulle stesse questioni è già stata emessa da un tribunale giudiziario o amministrativo di uno degli Stati contraenti. L'autorità competente che ha ricevuto questa domanda è tenuta ad inviare una copia dell'istanza e della dichiarazione all'altra autorità competente entro 10 giorni dalla ricezione dell'istanza (punto 1 Modello di Accordo).

4.2.3. *La definizione del mandato da assegnare al tribunale arbitrale*

Il Modello di Accordo dispone che entro tre mesi dall'avvenuta ricezione dell'istanza da parte di entrambe le autorità competenti, queste saranno tenute a concordare le questioni che il tribunale arbitrale dovrà risolvere e dovranno comunicarle per iscritto al soggetto che ha inoltrato l'istanza (cd. «Termini di Riferimento, Terms of Reference»). Le autorità competenti potranno stabilire nei Termini di Riferimento, che costituiscono il mandato da assegnare al tribunale arbitrale, delle regole procedurali supplementari o diverse da quelle previste dal Modello di Accordo (punto 3

Modello di Accordo). Se alla persona interessata non viene trasmessa alcuna comunicazione in merito, quest'ultima e ciascuna autorità competente potranno, entro un mese dalla fine di detto periodo, scambiarsi reciprocamente in forma scritta un elenco di questioni da risolvere da parte del tribunale arbitrale, che costituiranno i Termini di Riferimento Provvisori. Entro un mese dalla nomina degli arbitri, questi 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. Entrambe le autorità competenti avranno la possibilità, entro un mese dal ricevimento della versione riveduta e corretta, di concordare differenti Termini di Riferimento che comunicheranno per iscritto agli arbitri e al soggetto che ha inoltrato l'istanza di arbitrato. In assenza di una comunicazione concordata delle autorità competenti, i Termini di Riferimento predisposti dagli arbitri costituiranno la versione applicabile al caso di specie (punto 4 Modello di Accordo).

4.2.4. La nomina dei membri del tribunale arbitrale

Entro tre mesi dalla ricezione dei Termini di Riferimento da parte della persona interessata che ha inoltrato l'istanza di arbitrato (cfr. punto 3 Modello di Accordo) o, in assenza di una comunicazione al riguardo, entro quattro mesi dalla ricezione dell'istanza di arbitrato da parte di entrambe le autorità competenti (cfr. punto 4 Modello di Accordo), ciascuna di esse dovrà eleggere un arbitro. Entro due mesi dall'ultima nomina, gli arbitri dovranno a loro volta nominare un terzo arbitro che rivestirà il ruolo di Presidente. Se nessuna nomina è effettuata entro il periodo richiesto, il Direttore del Centro per le Politiche e l'Amministrazione Fiscali dell'OCSE procederà alla nomina entro 10 giorni dal ricevimento della relativa istanza da parte della persona interessata. La medesima procedura, con gli opportuni adattamenti, è applicabile qualora si rendesse necessario sostituire un arbitro dopo l'avvio della procedura di arbitrato (punto 5 Modello di Accordo).

Tuttavia nel caso in cui le autorità competenti convengano che la causa di un mancato accordo amichevole entro i due anni dall'avvio della procedura sia imputabile principalmente alla mancata comunicazione delle informazioni rilevanti da parte della persona interessata, le stesse potran-

no convenire di posticipare la nomina dell'arbitro per un periodo di tempo corrispondente al ritardo con il quale la persona interessata ha fornito le informazioni (punto 9 Modello di Accordo).

Per quanto riguarda le modalità di remunerazione degli arbitri il Modello di Accordo rimanda alla possibilità di utilizzare il metodo stabilito nel Codice di Condotta relativo all'effettiva implementazione della Convenzione arbitrale 90/436/CEE (punto 5 Modello di Accordo), che dispone all'art. 4.3 (*Funzionamento della commissione consultiva*), quanto segue¹¹⁴:

- 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) le retribuzioni delle personalità indipendenti sono fissate a 1000 euro a persona e per giorno di riunione della commissione consultiva, e il presidente riceve una retribuzione superiore del 10% a quella prevista 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.

Le autorità competenti hanno la possibilità di nominare qualsiasi persona, inclusi i funzionari, a patto che quest'ultimi non siano stati coinvolti nelle fasi che hanno preceduto l'istanza di arbitrato. La nomina è da considerarsi effettiva nel momento in cui la lettera di nomina è stata sottoscritta sia dalla persona alla quale compete il potere di nomina sia dallo stesso arbitro (punto 7 Modello di Accordo). È inutile che l'accordo preveda quali qualifiche debbano essere richieste per eleggere un arbitro; è infatti nell'interesse delle autorità competenti che gli arbitri scelti dispongano di qualifiche e competenze necessarie come è nell'interesse degli arbitri avere alla loro testa un Presidente qualificato¹¹⁵.

¹¹⁴ Si veda anche VALENTE, 2008, pag. 14; VALENTE, 2010, pag. 485. In particolare l'autore evidenzia i motivi per cui trova applicazione il Codice di condotta, approvato a fine novembre 2004.

¹¹⁵ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 15 Modello di Accordo.

Data la natura del lodo arbitrale quale procedura per risolvere delle controversie fiscali tra due Stati contraenti a beneficio della persona interessata, la scelta di lasciare alle autorità competenti la possibilità di nominare gli arbitri è senz'altro poco oggettiva, considerando inoltre che la persona interessata non ha voce in capitolo¹¹⁶.

Nel corso della consultazione aperta al pubblico concernente l'inserimento del paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE, la possibilità che un'autorità competente potesse nominare un suo funzionario di governo fu molto criticata poiché avrebbe potuto costituire una violazione del principio universalmente accettato dell'arbitrato internazionale secondo il quale gli arbitri dovrebbero essere neutrali ed indipendenti dalle parti che li hanno nominati. Il timore che fu espresso era che, con degli arbitri provenienti direttamente dalle amministrazioni fiscali, il tribunale arbitrale sarebbe stato, almeno nella sostanza, composto da un solo arbitro, e cioè dal Presidente, nominato dagli arbitri eletti ciascuno dai loro Stati contraenti. Queste preoccupazioni non hanno tuttavia portato ad un cambiamento nel rapporto dell'OCSE del 30 gennaio 2007¹¹⁷.

Il concetto di indipendenza, come inteso nell'arbitrato moderno, tuttavia, non permetterebbe che dei funzionari, degli impiegati o dei consulenti di uno Stato contraente possano fungere da arbitri. Nel processo di nomina degli arbitri sarebbe stato quindi utile specificare nel Modello di Accordo dei criteri di imparzialità e di indipendenza degli arbitri dai governi degli Stati contraenti, risp. dal contribuente¹¹⁸.

¹¹⁶ DESAX/VEIT, 2007, pag. 420.

¹¹⁷ DESAX/VEIT, 2007, pag. 420. Gli autori criticano apertamente la decisione dell'OCSE che non ha garantito l'indipendenza degli arbitri. Essi sono dell'idea che l'indipendenza implica un'assenza di collegamenti personali o finanziari con la parte che li ha nominati; per contro non significa che gli arbitri devono essere privi di conoscenze dottrinali, anzi secondo gli autori le autorità competenti potrebbero selezionare gli arbitri (stranieri) con una funzione pubblica oppure esperti privati riconosciuti, grazie anche a delle pubblicazioni, che conoscono molto bene il tema oggetto della controversia fiscale.

¹¹⁸ DESAX/VEIT, 2007, pag. 420.

4.2.5. *L'accesso alle informazioni e la confidenzialità*

Gli arbitri nominati hanno il diritto di accesso a tutte le informazioni necessarie per risolvere le questioni sottoposte all'arbitrato, incluse le informazioni confidenziali (art. 26 Modello OCSE). Per questo motivo ogni arbitro è da considerarsi un rappresentante legittimo dell'autorità competente che l'ha nominato (punto 8 Modello di Accordo). A meno che le autorità non convengano diversamente, qualsiasi informazione non disponibile prima del ricevimento dell'istanza di arbitrato non può essere considerata ai fini della decisione (punto 10 Modello di Accordo).

4.2.6. *La partecipazione del contribuente interessato alla procedura di arbitrato*

Occorre in primo luogo osservare che l'avvio della vera e propria procedura di amichevole composizione avviene esclusivamente tra le autorità competenti dei due Stati contraenti, senza la presenza del contribuente interessato¹¹⁹. Infatti, la presenza del contribuente interviene esclusivamente nella prima fase, vale a dire con la presentazione del caso all'autorità competente. Nella seconda fase all'autorità competente – se ritiene che l'imposizione lamentata è dovuta in tutto o in parte a misure prese nell'altro Stato contraente – incombe l'obbligo di instaurare la vera e propria procedura amichevole che avviene, appunto, esclusivamente tra le autorità competenti dei due Stati contraenti. Nondimeno, nell'ambito dei negoziati, al contribuente deve essere almeno garantito il diritto¹²⁰:

- di presentare delle osservazioni, per iscritto, oralmente, personalmente o tramite un rappresentante;
- di essere assistito da un consulente legale.

¹¹⁹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 36. Anche i Cantoni, le cui imposte di loro competenza sono oggetto di una procedura amichevole, non sono parte attiva della procedura (REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 286, nota a piè di pagina n. 52).

¹²⁰ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 60.

L'AFC, per prassi, informa il contribuente sull'avanzamento della procedura e gli concede la facoltà di pronunciarsi sullo stato dei fatti, oralmente o per iscritto¹²¹.

Il Modello di Accordo dispone delle medesime regole procedurali, sicché al contribuente interessato (o ai suoi rappresentanti) è consentito presentare per iscritto e/o oralmente le proprie osservazioni agli arbitri durante la procedura arbitrale (punto 11 Modello di Accordo).

4.2.7. *L'organizzazione logistica*

A meno che le autorità competenti non decidano diversamente, l'organizzazione logistica delle udienze del collegio arbitrale e la predisposizione del personale amministrativo necessario per la gestione del procedimento arbitrale sarà compito dell'autorità competente presso la quale è stata inizialmente sottoposta la procedura di arbitrato (punto 12 Modello di Accordo).

4.2.8. *La ripartizione delle spese*

Salvo diverso accordo tra le autorità competenti, le spese vengono ripartite nel modo seguente (punto 13 Modello di Accordo):

- a) ciascuna autorità competente e il contribuente interessato sosterranno i costi relativi alla propria partecipazione al procedimento arbitrale (inclusi i costi di trasferimento e i costi relativi alla preparazione delle proprie osservazioni);
- b) ciascuna autorità competente corrisponderà esclusivamente il compenso dell'arbitro da essa nominato oppure di quello nominato dal Direttore del Centro per le Politiche e l'Amministrazione Fiscali dell'OCSE nel caso in cui non ne avesse nominato uno. Oltre al compenso, l'autorità competente si assumerà le spese di trasferta, di telecomunicazione e di segreteria dell'arbitro;
- c) il compenso degli altri arbitri, nonché le spese di trasferta, di teleco-

¹²¹ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punti 30 segg.; LOCHER, 2000, pag. 568; LÜTHI, 1993, pag. 432; OBERSON, 2009, pag. 293, n. 933; REICH/BLOSS, 1996/97, pag. 286.

municazione e di segreteria saranno sostenuti in egual misura da ciascuno Stato contraente;

- d) i costi delle udienze del tribunale arbitrale e del personale amministrativo per lo svolgimento del procedimento arbitrale saranno sostenuti dall'autorità competente alla quale compete l'organizzazione logistica (cfr. punto 12 Modello di Accordo)¹²²;
- e) tutte le altre spese (inclusi i costi di traduzione e di registrazione) saranno suddivise equamente tra gli Stati contraenti.

4.2.9. I principi giuridici applicabili

Gli arbitri sono chiamati a pronunciarsi sulle questioni oggetto della procedura di arbitrato in conformità alle disposizioni convenzionali, a quelle stabilite dal diritto interno di ciascuno Stato contraente, nonché ad ogni altra fonte normativa individuata dalle autorità competenti nei Termini di Riferimento (punto 14 Modello di Accordo).

Le questioni concernenti l'interpretazione della convenzione sono esaminate sulla base degli artt. 31-34 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (RS 0.111)¹²³, tenuto conto delle Linee Guida dell'OCSE per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali («Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations»), le quali, a loro volta, forniscono indicazioni per l'applicazione

¹²² Il punto 12 lett. d Modello di Accordo stabilisce inoltre che qualora il caso fosse stato sottoposto ad entrambe le autorità competenti, le spese dovrebbero essere suddivise in parti uguali. Tale affermazione è, a parere di chi scrive, in contraddizione sia con la disposizione convenzionale secondo la quale il caso deve essere sottoposto all'autorità competente di uno Stato contraente (art. 25 par. 5 lett. a Modello OCSE) sia con la disposizione del Modello di Accordo riguardante l'organizzazione logistica che attribuisce i costi unicamente allo Stato presso il quale è iniziata la procedura di arbitrato. Lo stesso punto 1 Modello di Accordo dispone che la richiesta di avvio della procedura di arbitrato deve essere trasmessa ad una delle autorità competenti.

¹²³ Siccome l'art. 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati consente un ampio accesso ai mezzi complementari d'interpretazione, agli arbitri è concesso un ampio margine di discrezione nella valutazione delle fonti pertinenti volte ad interpretare le disposizioni delle convenzioni (OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 33 Modello di Accordo).

del principio «arm's length» nella valutazione, ai fini fiscali, delle transazioni transfrontaliere tra imprese collegate¹²⁴.

4.2.10. *La comunicazione della decisione arbitrale*

La decisione arbitrale, che viene adottata a maggioranza semplice, deve essere comunicata nella forma scritta e contenere i riferimenti normativi e la motivazione alla base della stessa. Con il consenso della persona interessata e delle autorità competenti la decisione del tribunale arbitrale può essere resa pubblica, previa redazione in forma anonima e mediante l'omissione di qualsiasi dettaglio che possa rivelare l'identità della persona interessata e, infine, con l'indicazione che la decisione non ha valore di precedente vincolante (punto 15 Modello di Accordo).

La decisione del collegio arbitrale deve quindi essere comunicata alle autorità competenti e alla persona interessata entro sei mesi dalla data in cui il Presidente notifica per iscritto – alle parti coinvolte nella procedura di arbitrato – di aver ricevuto tutte le informazioni necessarie per poter iniziare la valutazione del caso.

Se, tuttavia, in un qualsiasi momento nei dieci mesi successivi la data in cui l'ultimo arbitro è stato nominato, il Presidente, previo consenso di una delle autorità competenti, notifica per iscritto alle parti coinvolte di non aver ricevuto tutte le informazioni necessarie per avviare il caso, si dispone quanto segue:

- a) se il Presidente riceve le informazioni necessarie entro due mesi dalla notifica, la decisione arbitrale deve essere comunicata alle parti coinvolte entro sei mesi dalla data in cui queste informazioni sono giunte al Presidente, mentre
- b) se il Presidente non ha ricevuto le informazioni necessarie entro due mesi dalla notifica, la decisione arbitrale deve, salvo diverso accordo tra le autorità competenti, essere adottata senza considerare quelle informazioni, anche se ricevute successivamente. In tal caso la decisio-

¹²⁴ Si veda per un approfondimento il seguente link: http://www.oecd.org/document/34/0,3746,fr_2649_33753_43762008_1_1_1_1,00.html (pagina consultata il 13 settembre 2011).

ne deve essere comunicata alle parti coinvolte entro otto mesi dalla data della notifica (punto 16 Modello di Accordo).

Laddove la decisione non venga comunicata nei termini sopra indicati, le autorità competenti possono estendere tali termini di successivi sei mesi oppure potranno convenire di nominare uno o più nuovi arbitri in conformità al punto 5 Modello di Accordo (punto 17 Modello di Accordo).

4.2.11. La decisione arbitrale finale

La decisione arbitrale deve considerarsi definitiva, a meno che un organo giurisdizionale di uno degli Stati contraenti non decida che la stessa non può essere applicata a causa di una violazione delle disposizioni di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE o di norme procedurali, incluse nei Termini di Riferimento o nel Modello di Accordo. In tal caso la decisione deve considerarsi nulla e il procedimento arbitrale come mai avvenuto (punto 18 Modello di Accordo).

Le autorità competenti sono in seguito tenute a dare esecuzione alla decisione arbitrale entro sei mesi dalla comunicazione della stessa (punto 19 Modello di Accordo).

Qualora le autorità competenti riescano ad addivenire ad una soluzione amichevole in un momento compreso tra la presentazione dell'istanza e la decisione arbitrale, devono notificare per iscritto agli arbitri e al contribuente interessato l'avvenuto accordo. In tal caso nessuna decisione arbitrale dovrà essere adottata (punto 20 Modello di Accordo).

4.2.12. Il procedimento arbitrale semplificato

Il Modello di Accordo consente inoltre alle parti di instaurare un «procedimento arbitrale semplificato» («Streamlined Arbitration»), in particolare per quelle questioni la cui decisione potrebbe consistere in un semplice enunciato della conclusione, p. es. con l'indicazione dell'importo dell'adeguamento del reddito e delle deduzioni. Questa situazione si potrebbe presentare nel caso di una controversia nell'ambito di problematiche di *transfer pricing*, oppure, per decidere quanto all'esistenza di uno stabilimento d'impresa; in altri casi, la decisione potrebbe consistere in

un semplice enunciato dei fatti ai quali le autorità competenti applicheranno in seguito i principi giuridici adeguati¹²⁵.

Siccome alle autorità competenti è data facoltà di definire nei Termini di Riferimento un procedimento arbitrale semplificato, le stesse possono disporre quanto segue (punto 6 Modello di Accordo)¹²⁶:

- a) entro un mese dal ricevimento dei Termini di Riferimento da parte della persona interessata, le autorità competenti dovranno, di comune accordo, nominare un solo arbitro. Se entro tale periodo lo stesso non è stato ancora nominato, il Direttore del Centro per le Politiche e l'Amministrazione Fiscali dell'OCSE procederà alla nomina entro 10 giorni dal ricevimento della relativa istanza da parte del contribuente interessato. La remunerazione dell'arbitro verrà stabilita in base al metodo previsto dal Codice di Condotta relativo all'effettiva implementazione della Convenzione arbitrale 90/436/CEE;
- b) entro due mesi dalla nomina dell'arbitro, ciascuna autorità competente presenterà per iscritto una 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 ciascuna delle questioni presentate e notificherà la sua decisione alle autorità competenti, unitamente alle motivazioni.

Le autorità competenti sono poi tenute a dare esecuzione alla decisione arbitrale entro sei mesi dalla comunicazione della stessa (punto 19 Modello di Accordo).

¹²⁵ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 13 Modello di Accordo.

¹²⁶ La procedura semplificata di arbitrato non prevede in particolare l'applicazione delle disposizioni dei punti 5, 11, 15, 16 e 17 Modello di Accordo.

4.3. Lo svolgimento della procedura di arbitrato secondo lo scambio di note tra Svizzera e Stati Uniti d'America del 23 settembre 2009

4.3.1. L'approccio dell'ultima migliore offerta oppure ultima offerta di arbitrato

Lo svolgimento della procedura di arbitrato concluso tra Svizzera e Stati Uniti d'America sulla base dello scambio di note del 23 settembre 2009¹²⁷ si basa sull'approccio «ultima migliore offerta» oppure «ultima offerta di arbitrato». Ogni autorità competente deve presentare al tribunale arbitrale una proposta di soluzione della controversia fiscale. Al tribunale arbitrale poi il compito di scegliere una delle due proposte formulate¹²⁸.

4.3.2. Le modalità previste dallo scambio di note

Le modalità concertate tra Svizzera e Stati Uniti d'America attraverso lo scambio di note del 23 settembre 2009 sono meno articolate di quelle stabilite nel Modello di Accordo dell'OCSE e si ispirano, a grandi linee, al procedimento arbitrale semplificato (punto 6 Modello di Accordo). In particolare lo scambio di note prevede quanto segue:

- a) le autorità competenti devono riferirsi alle disposizioni convenzionali descritte nei paragrafi 6 e 7 dell'art. 25 CDI-USA;
- b) la decisione del tribunale arbitrale deve limitarsi alla determinazione dell'ammontare del reddito e delle spese, nonché delle imposte dovute in entrambi gli Stati contraenti;
- c) anche dopo l'avvio della procedura d'arbitrato alle autorità competenti è consentito giungere ad una soluzione della controversia tramite un protocollo d'accordo e concludere così la procedura. Allo stesso tempo la persona interessata può ritirare la sua domanda di avvio di una procedura amichevole, mettendo fine alla controversia fiscale;

¹²⁷ Si veda il Protocollo CDI-USA del 23 settembre 2009.

¹²⁸ OCSE, Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, Parigi 2010, punto 3 dell'Approccio generale al Modello di Accordo. Gli Stati Uniti d'America utilizzano questo approccio p. es. già con il Belgio, il Canada e la Germania (MARLIES DE REUITER, Supplementary Dispute Resolution, in: European Taxation, settembre 2008, pag. 494).

- d) le autorità competenti ricevono una dichiarazione nella quale si attesta che la persona interessata (nonché l'eventuale rappresentante contrattuale) non comunicherà a terze persone, fatta eccezione per il lodo arbitrale, le informazioni ricevute dagli Stati contraenti o dal tribunale arbitrale durante la procedura di arbitrato;
- e) dal giorno dell'inizio della procedura di arbitrato ogni Stato contraente ha 90 giorni di tempo per comunicare per iscritto all'altro Stato contraente la nomina di un membro del tribunale arbitrale, il quale non deve essere un funzionario fiscale¹²⁹. Entro 60 giorni dalla ricezione della seconda di queste comunicazioni iscritte, i due membri nominati eleggono un terzo membro che assume la presidenza del tribunale arbitrale. Il Presidente non deve essere né cittadino né residente di uno degli Stati contraenti. Qualora ci sia discordanza sulla designazione del terzo membro, i due membri nominati vengono destituiti e ogni Stato contraente è tenuto a nominare un nuovo membro entro 30 giorni dalla destituzione;
- f) il tribunale arbitrale può stabilire le necessarie disposizioni procedurali per adempiere al suo compito nel rispetto delle disposizioni concernenti l'art. 25 CDI-USA;
- g) entro 60 giorni dalla nomina del Presidente ogni Stato contraente può trasmettere al tribunale arbitrale una sua proposta di soluzione per la ripartizione dell'ammontare dei redditi, delle spese o dell'imposta nel presente caso nonché una sua memoria¹³⁰. Il giorno in cui l'ultima di queste due richieste è presentata al tribunale arbitrale, a quest'ultimo compete il compito di consegnare le copie delle rispettive proposte di soluzione e delle rispettive memorie ad ogni Stato contraente.
- In questa prima fase si possono presentare le seguenti situazioni:
- se solo uno dei due Stati contraenti ha presentato una proposta di soluzione nei termini indicati, questa vale come lodo arbitrale e la procedura si conclude;

¹²⁹ Anche in questo caso, come già indicato nel Modello di Accordo dell'OCSE, si pone il grosso problema della neutralità e dell'indipendenza degli arbitri, seppur gli stessi non debbano essere funzionari fiscali.

¹³⁰ Lo scambio di note parla di «documento di base» («mémoire» in francese e «Grundlagenpapier» in tedesco).

- se entrambi gli Stati contraenti hanno presentato una proposta di soluzione nei termini indicati, ognuno può presentare al tribunale arbitrale una risposta alla proposta di soluzione presentata dall'altro Stato contraente oppure prendere posizione sui punti formulati nella memoria. Al tribunale arbitrale incombe l'obbligo di comunicare le osservazioni ricevute agli Stati contraenti nel giorno in cui esse sono state presentate. Ulteriori informazioni possono essere depositate solo su richiesta del tribunale arbitrale. Tutte le comunicazioni avvengono nella forma scritta tra autorità competenti e il Presidente del tribunale arbitrale;
- h) alla persona che ha sottoposto la controversia alle autorità competenti di uno Stato contraente è data facoltà di presentare al tribunale arbitrale le sue memorie entro 90 giorni dalla nomina del Presidente del tribunale arbitrale. Quest'ultimo consegna una copia del documento inoltrato dal contribuente ad entrambi gli Stati contraenti il giorno in cui l'ultima delle domande presentate dagli Stati contraenti perviene al tribunale arbitrale;
 - i) entro sei mesi dalla nomina del Presidente, il tribunale arbitrale trasmette per iscritto il lodo arbitrale agli Stati contraenti. La decisione deve riprendere una delle due proposte di soluzione presentate dagli Stati contraenti come lodo arbitrale;
 - j) il lodo arbitrale concerne l'applicazione della convenzione nel singolo caso ed è vincolante per gli Stati contraenti. Non deve essere motivato e non ha valore di precedente;
 - k) il lodo arbitrale costituisce una soluzione amichevole. Il contribuente deve comunicare entro 30 giorni all'autorità competente dalla quale ha ricevuto il lodo arbitrale ed alla quale ha presentato per prima la controversia, se accetta il lodo arbitrale. Se la controversia è pendente davanti ad un tribunale nazionale, ogni contribuente che partecipa quale parte in giudizio deve comunicare entro lo stesso termine al tribunale nazionale se riconosce il lodo arbitrale quale soluzione amichevole e revoca i punti controversi dalla valutazione giudiziaria risolti durante la procedura. Se il contribuente omette questa comunicazione alle autorità competenti e al tribunale nazionale entro il termine indicato, il lodo arbitrale è considerato non accettato. Se il lodo

arbitrale viene rifiutato, la controversia non può essere più sottoposta a nuova procedura d'arbitrato;

- l) le riunioni del tribunale arbitrale avvengono in strutture messe a disposizione dello Stato contraente le cui autorità competenti hanno avviato la procedura amichevole;
- m) il trattamento di eventuali interessi o multe non rientra nel campo di applicazione della procedura di arbitrato e deve essere disciplinato conformemente al diritto interno dello Stato contraente interessato;
- n) a meno che non siano autorizzati dalla convenzione o dal diritto interno degli Stati contraenti, i membri del tribunale arbitrale o i loro collaboratori o le autorità competenti non devono pubblicare informazioni in relazione alla procedura di arbitrato, compreso il lodo arbitrale. I membri del tribunale arbitrale nonché i loro collaboratori devono presentare una dichiarazione agli Stati contraenti con la quale si attesta che si attengono ai principi di confidenzialità e segretezza ai sensi della normativa sullo scambio di informazioni nonché alle leggi applicabili degli Stati contraenti. In caso di divergenza si applicano le disposizioni più restrittive;
- o) entrambi gli Stati contraenti assumono compensi e spese in ugual misura. I compensi per i membri del tribunale arbitrale ammontano, con riserva di eventuali modifiche da parte delle autorità competenti, a 2000 dollari americani al giorno o l'equivalente in franchi svizzeri. Le spese per i membri del tribunale arbitrale, con riserva di eventuali modifiche da parte delle autorità competenti, sono stabilite in conformità alle disposizioni concernenti gli onorari per gli arbitri edite dal «Centro internazionale per la risoluzione delle controversie relative agli investimenti» («International Centre for Settlement of Investment Disputes» [ICSID])¹³¹ ed entrano in vigore il giorno in cui la procedura di arbitrato inizia.

I costi di traduzione vengono assunti in ugual misura dagli Stati contraenti. Lo Stato contraente le cui autorità hanno avviato la procedura

¹³¹ Si veda <http://icsid.worldbank.org/ICSID/Index.jsp> (pagina consultata il 13 settembre 2011).

amichevole nella fattispecie, sostiene i costi logistici (strutture per le sedute, mezzi ivi connessi, amministrazione delle uscite, coordinazione amministrativa). Tutti gli altri costi sono a carico dello Stato contraente che li ha causati;

- p) ogni autorità competente confermerà per iscritto all'altra autorità competente nonché alle persone interessate la data di ricezione delle informazioni necessarie per le considerazioni materiali di un protocollo d'accordo. Le informazioni sono considerate ricevute quando entrambe le autorità competenti hanno accusato ricezione di tutto il materiale, in relazione con la procedura amichevole, trasmesso loro dalle persone interessate;
- q) le autorità competenti possono completare secondo bisogno le suddette regole nella misura in cui sia necessario eliminare la doppia imposizione.

5. Conclusioni

Se da un lato la decisione del Consiglio federale del 13 marzo 2009 ha comportato un allentamento del segreto bancario nei confronti delle autorità fiscali estere, con ripercussioni negative per la piazza finanziaria elvetica, da un altro lato, questa decisione, ha giovato alla piazza economica per due motivi: in primo luogo ha evitato che la Svizzera venisse inclusa in una *black list* dell'OCSE, le cui conseguenze sarebbero state senz'altro catastrofiche per un Paese come il nostro che non vive di sola finanza. In secondo luogo, almeno da un punto di vista fiscale, tale decisione ha aumentato l'attrattiva per le imprese multinazionali che operano anche in Svizzera, poiché attraverso l'introduzione di una clausola arbitratale, esse non correranno più il rischio di sottostare ad una doppia imposizione a causa di problemi di *transfer pricing*.

La possibilità di adire un collegio arbitrale sovranazionale che potesse concretizzare il fine ultimo di una convenzione fiscale tra Stati, ovvero quello di evitare la doppia imposizione, era auspicata da diverso tempo dagli ambienti economici, anche in considerazione del fatto che le imprese con sede o stabilimenti d'impresa negli Stati membri già potevano

ovviare a questo problema attraverso la Convenzione arbitrale 90/436/CEE. Inoltre l'introduzione di una clausola arbitrale nelle convenzioni bilaterali ha ampliato quello che è il campo di applicazione delle decisioni arbitrali a tutte le fattispecie di doppia imposizione previste dalla convenzione.

Seppur la clausola arbitrale presenti l'inconveniente di prevaricare la sovranità fiscale della Svizzera, la stessa ha il pregio, oltre quello di accrescere la certezza del diritto, di costituire anche un mezzo di pressione verso le autorità competenti degli Stati contraenti per trovare una soluzione amichevole in modo da evitare di sottoporsi al giudizio di un terzo. Resta tuttavia qualche dubbio sulla neutralità e l'indipendenza degli arbitri, nominati dai loro stessi Stati.

La ripresa dell'art. 25 par. 5 Modello OCSE nelle convenzioni bilaterali della Svizzera offre quindi ai contribuenti uno strumento efficace, dato che alla procedura amichevole si accompagna una procedura arbitrale, che consente loro di avere finalmente la certezza di risolvere i contenziosi fiscali internazionali.

