

opportunità e rischi fiscali per le multinazionali: Procedure amichevoli

Udine 7 novembre 2017

Mauro Faggion

Capo team

***Ufficio accordi preventivi
e controversie internazionali***



Procedura amichevole - Definizione

Strumento di consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, che dialogano attraverso le rispettive “autorità competenti”, nelle forme ritenute più idonee, al fine di pervenire ad un accordo sull’oggetto della procedura.

Costituisce il meccanismo per la risoluzione delle controversie internazionali, nelle situazioni in cui un soggetto residente in uno dei due Stati contraenti ritiene che le misure adottate da una o entrambe le Amministrazioni finanziarie comportano o comporteranno nei suoi confronti un’imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale.

Procedura amichevole – Attori istituzionali - Italia

Fino al 31 dicembre 2016, l'autorità competente era il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze. L'Agenzia delle entrate forniva un supporto tecnico all'autorità competente italiana, sia nella fase iniziale mediante la formulazione di un parere (non vincolante) sull'ammissibilità alla procedura; sia nella fase amichevole con la predisposizione del documento di posizione (*position paper*).

A partire dal 1 gennaio 2017, l'Agenzia delle entrate è l'autorità competente italiana alla trattazione delle MAP. La competenza riguarda le attività concernenti la fase istruttoria relativa all'ammissibilità delle istanze, nonché per le attività di negoziazione, definizione, stipula e implementazione degli accordi con le competenti Autorità estere, inclusa la gestione della fase arbitrale.

Il Dipartimento delle Finanze rimane competente per tutte le questioni interpretative e di applicazione dei Trattati.

Fonti giuridiche di attivazione

1. **Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni Procedura amichevole (*Mutual Agreement Procedure* o **MAP**)** ex art. 25 Modello OCSE e art. 25 Modello UN
1. **Convenzione CEE n. 436/1990** ratificata con legge 22 marzo 1993, n. 99

Riferimenti internazionali - OCSE

- ✓ Modello di Convenzione contro le doppie imposizione (artt.5, 7, 9 e 25) e Commentario
- ✓ Manual on Effective Mutual Agreements Procedures (MEMAP)
- ✓ Modello di convenzione UN contro la doppia imposizione (art. 9, 25)
- ✓ Progetto BEPS: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – Final Report

Riferimenti internazionali - OCSE

- ✓ Rapporto OCSE del 1979 (*“Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration”*)
- ✓ Rapporto OCSE del 27 giugno 1995 e aggiornamento del 1997
- ✓ Rapporto OCSE del 22 luglio 2010 (nuovi Capitoli I, II, III e IX delle Linee Guida)
- ✓ Progetto BEPS – Actions 8-10: (nuovi) Capitoli I, VI, VII, VIII delle Linee Guida OCSE 2017

Procedura amichevole – Art. 25 Modello OCSE e Modello UN

L'Articolo 25 della Modello di Convenzione OCSE (e anche art. 25 del Modello UN) fornisce un meccanismo, indipendente dagli ordinari rimedi legali disponibili secondo la normativa locale, attraverso cui le Autorità competenti dei Paesi contraenti possono risolvere le differenze o le difficoltà riguardanti l'interpretazione o l'applicazione della Convenzione su una base condivisa.

Il meccanismo è di fondamentale importanza per la corretta applicazione ed interpretazione delle Convenzioni bilaterali, specialmente al fine di assicurare che i contribuenti aventi diritto ai benefici presenti nei differenti rispettivi trattati non siano soggetti a tassazione da alcuno dei Paesi contraenti qualora non sia previsto dai termini del trattato.

Procedure amichevoli – Prassi

Circolare dell'Agenzia delle entrate N. 21/E del 5 giugno 2012

- intende assicurare coerenza dell'azione amministrativa con i principi delle fonti internazionali di riferimento
- fornisce indicazioni procedurali su:
 - MAP prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (Art. 25 Modello OCSE)
 - MAP di derivazione arbitrale (Convenzione 90/436/CEE)
- illustra le interazioni tra MAP, contenzioso interno, istituti deflativi

Procedura amichevole – Ambito soggettivo

La procedura amichevole può essere attivata da qualsiasi “persona” che reputa che si sia realizzata, o si possa realizzare, nei suoi confronti una imposizione non conforme alla Convenzione bilaterale.

La procedura deve essere attivata presso l'autorità competente dello Stato di residenza.

Il termine «persona» ricomprende le persone fisiche, le persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che siano dotati di soggettività tributaria.

Procedura amichevole – Ambito oggettivo

Tutte le fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica.

Con riferimento alle persone fisiche, può trattarsi di ipotesi di doppia residenza fiscale, di non corretta applicazione di ritenute su dividendi, interessi e *royalties*, di qualificazione del reddito di lavoro percepito.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche può trattarsi di questioni relative all'esistenza di una stabile organizzazione o alla corretta attribuzione degli utili alle imprese associate di un gruppo multinazionale.

Procedura amichevole – Procedura

La procedura si compone di 2 **fasi**:

- la **prima** si instaura tra il contribuente e l'amministrazione di uno Stato contraente e si conclude con l'accoglimento o il rigetto dell'istanza
- la **seconda** consiste nel rapporto tra le due amministrazioni finanziarie, instaurata in seguito all'accoglimento dell'istanza



si conclude con
un atto denominato
mutuo accordo

Procedura amichevole – Rapporti con contenzioso interno

L'apertura della MAP può essere richiesta dal contribuente *“indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”*.

la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia, contengono nel Protocollo di accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'articolo sulle MAP in base alla quale la locuzione *“indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”*, va intesa nel senso che *“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 un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione”* (o equivalente).

Procedura amichevole – Rapporti con contenzioso interno

In generale, alle MAP attivate ai sensi di una Convenzione bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi della legislazione interna.

Situazioni:

- qualora le autorità competenti addivengano a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, presupposto necessario per l'esecuzione dell'accordo amichevole è l'accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale.
- qualora un giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale.

Procedura amichevole – Rapporti con contenzioso interno

Nell'ambito della riforma del processo tributario (d.lgs. 156/2015), è stato introdotto l'art. 39 comma 1-ter del d.lgs. 546/1992.

Possibilità di richiedere la sospensione del processo tributario nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia (o della Convenzione arbitrale 90/436/CEE).

Procedura amichevole – Limiti

Nel suo complesso la MAP è stata ritenuta in ambito OCSE non del tutto soddisfacente, soprattutto dal punto di vista del contribuente, in quanto le autorità competenti sono tenute solo **a cercare una soluzione** ma non a trovarne necessariamente una



in caso di discordanza di vedute tra le autorità fiscali, è sempre aperta l'ipotesi di doppia imposizione.

Procedura amichevole – Limiti

- Durata: i tempi necessari possono essere molto lunghi
- Decorrenza dei termini: stabiliti dalla normativa interna o dai trattati
- Mancanza di obbligo in capo alle autorità competenti di raggiungere l'accordo
- Obbligo di diligenza: impone alle amministrazioni fiscali di fare del loro meglio ("*shall endeavour*") al fine di eliminare la doppia imposizione (cfr. Commentario OCSE all'art. 25, par. 37)

Convenzione arbitrale - Premessa

In ambito UE, con l'intento di supplire alle carenze della MAP prevista nel modello OCSE di Convenzione, è stato definito uno **strumento di risoluzione** delle controversie in materia di fiscalità internazionale relativa ai **prezzi di trasferimento**, la **Convenzione 90/436/CEE** relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (c.d. **Convenzione Arbitrale**), ratificata dall'Italia nel 1993 ed entrata in vigore il 1 gennaio 1995.

Convenzione Arbitrale – Riferimenti normativi e di prassi

- Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate (Gazzetta ufficiale CEE, L 225 del 20 agosto 1990)
- Legge 22 marzo 1993, n. 99, recante ratifica ed esecuzione della Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990 (G.U. del 7 aprile 1993, n.81)
- Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (Adottato nel 2006 dal Consiglio dell'Unione Europea e rivisto in data 22 dicembre 2009 – Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, C322/1 del 30 dicembre 2009)
- Circolare dell'Agenzia delle entrate N. 21/E del 5 giugno 2012

Procedura di derivazione arbitrale – Tratti distintivi

- ✓ Rettifica da *transfer pricing* (o relativa a stabile organizzazione) da cui deriva doppia imposizione economica non conforme all'*arm's length principle*
- ✓ Eliminazione della doppia imposizione attraverso due fasi: amichevole e arbitrale (eventuale)
- ✓ attivazione della fase arbitrale allo scadere del termine dei 2 anni dalla data in cui il caso viene sottoposto (se è in corso contenzioso interno, dalla data di rinuncia)
- ✓ decisione entro 6 mesi dal parere della commissione consultiva idonea a eliminare la doppia imposizione
- ✓ l'accordo amichevole si applica a prescindere dalle scadenze interne

Convenzione Arbitrale – Ambito oggettivo

Trattazione delle rettifiche di *transfer pricing*

“si applica quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi negli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente, non essendo osservati i principi enunciati all'articolo 4 e applicati direttamente o in disposizioni corrispondenti della normativa dello Stato interessato “

- normativa interna di riferimento: art. 110, comma 7 del TUIR

Convenzione arbitrale – Conclusione della procedura

La procedura si conclude con:

- accordo fra le autorità competenti entro 2 anni dall'attivazione (ovvero entro termine più ampio concordato)
- accordo fra autorità competenti entro 6 mesi dall'emissione del parere della commissione consultiva.

Convenzione Arbitrale – Vantaggi

A differenza della MAP, la Convenzione consente:

1. un **maggior coinvolgimento del contribuente**;
2. la **possibilità di ricorrere ad una procedura arbitrale** qualora fenomeni di doppia imposizione originati da approcci differenti delle singole Amministrazioni finanziarie interessate non siano risolti mediante un accordo tra le stesse;
3. la **certezza della risoluzione** della controversia.

Convenzione Arbitrale – Ruolo del contribuente

- ✓ non prende parte al confronto tra le Autorità competenti
- ✓ deve assicurare una descrizione puntuale e veritiera del caso
- ✓ ha l'impegno a fornire ulteriori informazioni richieste
- ✓ può presentare in qualsiasi momento della procedura fatti e argomenti sul caso
- ✓ ha diritto all'informazione sugli sviluppi significativi della procedura

Convenzione Arbitrale – Sospensione della riscossione

Articolo 3, comma 2, L. 22 marzo 1993, n. 99 di ratifica della Convenzione europea 90/436/CEE

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento del Direttore, può concedere la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi sino alla conclusione della procedura (fase amichevole + fase arbitrale).

Possibilità di richiedere idonea garanzia a copertura del credito erariale.

Convenzione Arbitrale – Rapporto con istituti deflativi del contenzioso

ACCERTAMENTO CON ADESIONE – CONCILIAZIONE GIUDIZIALE - MEDIAZIONE

Definisce la posizione italiana sulla base della volontà transattiva del contribuente; effetti premiali dell'istituto (riduzione delle sanzioni, non punibilità dei reati, limitazione all'ulteriore azione accertatrice)

- l'imposta diventa definitiva (art. 2, comma 3, del D.Lgs. 218 del 1997)
- impossibilità di una rideterminazione dell'imposta nell'ambito della procedura

Preclude la possibilità di accedere alla procedura arbitrale (Circolare n.21/E del 2012, par. 7.2) .

Recenti sviluppi- OCSE- Azione 14 BEPS

In ambito OCSE, l'Azione 14 del Progetto BEPS ha previsto, da un lato l'eliminazione delle possibilità di evasione fiscale mediante accordi transnazionali, dall'altro la prevenzione della doppia imposizione.

I Paesi OCSE e non OCSE hanno concordato che l'introduzione delle misure sviluppate per affrontare i problemi elusivi a seguito del Piano BEPS, non deve provocare inutile incertezza agli effetti della *compliance* dei contribuenti, ovvero un'involontaria doppia tassazione.

Il Rapporto finale dell'Azione 14 ha sviluppato misure che mirano a rafforzare l'efficacia e l'efficienza del processo delle MAP. I Paesi hanno concordato su importanti modifiche ai loro approcci per la risoluzione delle controversie. In particolare, attraverso la predisposizione di uno standard minimo con riferimento alla risoluzione delle controversie riguardo ai trattati, si sono impegnati alla loro implementazione nel minor tempo possibile, e hanno concordato di predisporre un consistente meccanismo di monitoraggio tra pari (*peer-based*), per il suo efficace inserimento, che sarà regolarmente pubblicato tramite la Commissione sugli Affari Fiscali al G20.

Lo standard minimo assicurerà:

- che gli obblighi previsti dai trattati riguardo alle MAP abbiano effettiva implementazione, e siano attuati in buona fede, e che i casi MAP siano risolti in maniera tempestiva;
- l'implementazione delle procedure amministrative che promuovono la prevenzione e la rapida risoluzione delle controversie tra Stati;
- L'accesso agevole da parte dei contribuenti alle procedure di composizione delle controversie.

Lo standard minimo è inoltre completato da una serie di buone norme (*best practices*).

Recenti sviluppi- OCSE- Azione 14 BEPS

Il processo di revisione e di monitoraggio delle procedure amichevoli nell'ambito dell'azione 14 del Beps è stato avviato a dicembre 2016 con le prime revisioni degli accordi in corso in Belgio, Canada, Paesi Bassi, Svizzera, Regno Unito e Stati Uniti. Il processo di revisione si svolge in due fasi: la prima si propone di valutare l'attuazione degli standard minimi dell'azione 14 per i membri inclusi nell'accordo quadro e la seconda fase si concentra sul monitoraggio delle risposte dei Paesi alle raccomandazioni risultanti dalla prima fase. L'Ocse ha raccolto ora raccogliendo input per le revisioni della Fase 1 di Austria, Francia, Germania, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo e Svezia.

Recenti sviluppi- OCSE- Azione 14 BEPS

Alcuni Paesi (Australia, Austria, Belgio, Canada, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Giappone, Lussemburgo, Olanda, Nuova Zelanda, Norvegia, Polonia, Slovenia, Spagna, Svezia, Svizzera, Regno Unito, e Stati Uniti) hanno inoltre dichiarato il loro impegno a fornire l'arbitrato MAP obbligatorio (*mandatory binding MAP arbitration*) nei loro Trattati Bilaterali, come meccanismo per garantire che le dispute sui trattati siano risolte entro uno specifico lasso temporale.

Recenti sviluppi – OCSE- Azione 15 BEPS (MLI)

Il 7 giugno 2017 è stata firmata la Convenzione Multilaterale per l'attuazione delle misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile o lo spostamento dei profitti (*Multilateral Instrument*) che ha previsto l'adozione per tutti i Paesi sottoscrittori di uno standard minimo per una efficace e celere risoluzione delle procedure amichevoli.

Recenti sviluppi - UE

Il 23 maggio 2017 il Consiglio dell'Unione europea ha raggiunto un accordo riguardo una proposta di direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale.

La direttiva sarà adottata nella sua versione finale a seguito del parere del Parlamento europeo e si applicherà a qualsiasi richiesta presentata dal 1 luglio 2019 su questioni controverse che hanno inizio il 1 gennaio 2018.

Recenti sviluppi - UE

La Direttiva sviluppa le disposizioni vigenti nel settore (in particolare la Convenzione n. 90/436/CEE) riproponendone la struttura generale:

- i. presentazione dell'istanza da parte del contribuente;
- ii. valutazione delle Autorità competente sull'ammissibilità dell'istanza;
- iii. raggiungimento entro 2 anni dell'accordo amichevole;
- iv. in mancanza di accordo, previsione di un arbitrato obbligatorio attraverso l'istituzione di una commissione consultiva.

Recenti sviluppi - UE

La Direttiva, rispetto all'impianto convenzionale, introduce alcune modifiche:

- ampliamento del campo di applicazione oggettivo (non più limitato ai prezzi di trasferimento);
- ampliamento del campo di applicazione soggettivo (tutti i contribuenti, incluse stabili organizzazioni situate negli Stati membri, indipendentemente dalla sede della casa madre);

- **Mauro Faggion**
- *Agenzia delle entrate*
- *Direzione Centrale Accertamento*
- *Settore Internazionale*
- *Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali*
- *Via C. Colombo, 426 c/d Roma – Via D. Manin 27 Milano*
- e-mail: mauro.faggion@agenziaentrate.it
- dc.acc.accordi@agenziaentrate.it