



FISCO

Liti sulla doppia imposizione, l'Europa detta nuove regole

Una recente direttiva Ue introduce uno strumento di risoluzione delle controversie che dovrà essere recepito dagli stati membri entro giugno 2019. Secondo i fiscalisti italiani servirà a limitare un contenzioso che ha già raggiunto quota 10,5 miliardi. Anche se le criticità non mancano

DI GABRIELE VENTURA

Un nuovo strumento di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione fiscale nei paesi europei. Che mira a ridurre le liti tra due o più stati Ue con una procedura unitaria che ha l'obiettivo di superare le distorsioni dovute all'interpretazione e applicazione disomogenea delle disposizioni contenute negli accordi e nelle convenzioni fiscali bilaterali. Lo introduce la direttiva Ue n. 2017/1852, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale Ue L265 del 14 ottobre scorso, che dovrà essere recepita dai vari stati membri con una serie di atti normativi e regolamenti entro il 30 giugno 2019. Secondo gli ultimi dati Ue, infatti, sono ben 900 le controversie pendenti in materia di doppia imposizione nell'Unione europea, che am-

monta oggi a un controvalore pari a 10,5 miliardi di euro.

Abbiamo chiesto ad alcuni dei principali fiscalisti italiani quali saranno gli effetti del recepimento della nuova direttiva e le criticità ancora aperte.

«L'effetto auspicabile», spiega **Paolo Besio**, partner di Bernoni Grant Thornton, «è la certezza di eliminare la doppia imposizione in tempi compatibili con le esigenze delle imprese. L'Italia è pronta a impegnarsi in questa direzione, lo ha già dichiarato anche ai fini dello strumento multilaterale e l'Action 14 del pacchetto Beps». «Gli aspetti positivi», continua Besio, «sono, in primo luogo, l'introduzione di meccanismi automatici, in ciascuna fase della procedura, finalizzati



a dare garanzia di celerità della procedura e di certezza di risultato. In secondo luogo l'ampliamento del campo di applicazione a molteplici ipotesi di doppia imposizione e non più limitato ai prezzi di trasferimento. Le criticità sono legate all'effettivo e tempestivo funzionamento dei suddetti meccanismi, considerato che sono affidati ai tribunali, in caso di inadempimento da parte delle amministrazioni finanziarie. È auspicabile l'impegno a rivedere i meccanismi periodicamente per assicurare una sempre maggiore efficacia ed efficienza della direttiva». Inoltre, a parere di Besio, le criticità che rendono così lunghe e incerte le Map in Italia sono in realtà «comuni a quasi tutte le competent authority. Il primo problema riguarda l'or-

ganico, assolutamente insufficiente rispetto alle procedure attuali ma, soprattutto, a quelle future, che certamente aumenteranno per effetto dei BEPS (Base erosion and profit shifting, ndr) e, più in generale, della sempre crescente attività di verifica delle amministrazioni finanziarie». «L'Italia, con la legge di bilancio 2018», afferma Besio, «ha dato una risposta importante: l'assunzione di centinaia di funzionari per smaltire lo stock esistente in 5 anni e poter essere più tempestiva nella gestione di quello che si formerà. Il secondo problema riguarda le procedure adottate ad oggi dalla maggior parte delle amministrazioni: scambio di position papers e incontri, quando va bene due volte l'anno, per discutere e risolvere i casi». «Se si vuole davvero smaltire l'arretrato e gestire il futuro», conclude Besio, «è necessario un flusso più continuo e concludere accordi con strumenti alternativi di comunicazione. Non si può tuttavia, prescindere dal coinvolgimento del contribuente in tutte le fasi della procedura».

Secondo Domenico Ponticelli, partner di Di Tanno e Associati, la direttiva «mira al raggiungimento di una soluzione concordata tra gli stati membri coinvolti: l'accoglimento di tale reclamo comporterà, infatti, l'apertura di una procedura amichevole volta alla formazione, nel termine massimo di tre anni, di un accordo vincolante tra le parti e immediatamente applicabile ai soggetti interessati in ciascun ordinamento nazionale. In caso di criticità nel raggiungimento di detto accordo, è prevista altresì l'istituzione di apposite commissioni, sia su richiesta del contribuente che su iniziativa delle autorità fiscali degli stati membri, per la formulazione di un parere terzo sul caso controverso. Occorre sottolineare che, a seguito del recepimento della Direttiva, le decisioni assunte in esito alla procedura amichevole sono vincolati per tutti gli Stati membri coinvolti, ancorché non costituiscono dei precedenti». «Nel caso in cui le stesse non venissero spontaneamente applicate», continua Ponticelli, «i contribuenti potranno imporre l'attuazione mediante ricorso alle autorità giurisdiziona-

li nazionali. Certamente quelli menzionati sono effetti di cui tenere conto sia nell'attuazione nazionale delle norme comunitarie in materia di doppia imposizione sia nell'ottica della formazione di accordi futuri». A parere di Ponticelli, inoltre, se da un lato «non vi sono dubbi sul fatto che un adeguato recepimento della direttiva negli ordinamenti nazionali avrebbe risvolti positivi in termini di rafforzamento della collaborazione degli stati membri dell'Ue», dall'altro lato «proprio in quanto la procedura introdotta dalla direttiva sarà incentrata sulla collaborazione degli stati membri, sorgono taluni dubbi sulla concreta capacità degli stessi di raggiungere di volta in volta un accordo unanime, anche in considerazione del fatto che in tale ottica saranno costretti a rinunciare ad una porzione della rispettiva potestà impositiva. Ulteriori dubbi sorgono altresì in relazione alla garanzia di certezza del diritto: invero, ai sensi dell'art. 16 della direttiva, la procedura amichevole è esperibile anche in presenza di una "azione interna" che sia divenuto definitivo, con il rischio che i soggetti interessati potrebbero utilizzare lo strumento del reclamo per aggirare i termini di decadenza previsti dalla normativa nazionale per l'impugnazione dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria. Infine, nell'ottica del recepimento interno sarebbe certamente auspicabile, come peraltro precisato nella stessa direttiva, l'attribuzione di specifici poteri alla Commissione in relazione alla vigilanza sull'esecuzione delle decisioni assunte in esito alla procedura amichevole». Riguardo le criticità attuali che alimentano il contenzioso in materia di doppia imposizione, Ponticelli sottolinea che «la disomogenea interpretazione e applicazione da parte degli Stati membri delle disposizioni convenzionali in materia di doppia imposizione pone seri ostacoli alle imprese che operano in ambito transfrontaliero, causando distorsioni economiche e inefficienze che scoraggiano gli investimenti». «I meccanismi attualmente previsti dall'Unione presentano notevoli lacune», conclude Ponticelli, «essendo limitati a talune tipologie di controversie, e non consentono la risoluzione tempestiva delle controversie che derivano dalle distorsioni anzidette. A ciò si aggiungono i note-



PROCESSO EQUO
Stefano Loconte, managing partner di Loconte & Partners sottolinea che «il nuovo reclamo ha indubbiamente degli aspetti positivi, tra questi vi è quello di garantire il pieno rispetto del diritto ad un processo equo e della libertà di impresa»



OBBLIGO DI RISULTATO
Lorenzo Piccardi, partner di Tremonti Romagnoli Piccardi e Associati afferma che la direttiva introduce «un obbligo di risultato, garantendo così al contribuente la certezza della risoluzione

voli oneri amministrativi gravanti sui contribuenti che le stesse comportano. È pertanto necessario, nello spirito di un sistema fiscale equo, garantire nuovi meccanismi che siano completi, efficaci e sostenibili per tutti i contribuenti dell'Unione».

Per Stefano Loconte, managing partner di Loconte & Partners,

«la direttiva prevede un innovativo meccanismo nell'ambito del diritto fiscale dell'Unione europea. In particolare, l'art. 3 stabilisce che i soggetti interessati hanno il diritto di presentare un reclamo relativo a una qualsiasi questione controversa in materia di doppia imposizione a ciascuna autorità competente di ciascuno degli stati membri interessati, chiedendone la risoluzione. Tale reclamo dovrà essere presentato entro tre anni dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa. Nell'ipotesi in cui il reclamo venga accettato, l'art. 4 stabilisce che le autorità competenti degli Stati membri interessati si impegnino, mediante procedura amichevole ed entro due anni, a trovare un accordo». «L'accordo raggiunto», continua Loconte, «avrà valore di decisione vincolante per l'autorità ed il soggetto interessato, sempre che quest'ultimo accetti la decisione e rinunci ad altri mezzi di impugnazione, ove applicabile. Nel caso di mancato raggiungimento dell'accordo, il soggetto interessato potrà richiedere alle autorità competenti degli Stati membri interessati di istituire una "commissione consultiva". Nel dettaglio, l'art. 14 stabilisce che la "commissione consultiva" o la "commissione per la risoluzione alternativa delle controversie" esprime il proprio parere entro sei mesi dalla data in cui è stata istituita. È prevista anche la possibilità di adottare una decisione che si discosti dal parere espresso dalla commissione consultiva o della commissione per la risoluzione alternativa delle controversie. Tuttavia, se non viene raggiunto un accordo su come risolvere la questione controversa, le autorità coinvolte sono vincolate da tale parere. La decisione finale ha natura vincolante per gli Stati membri interessati». Per

quanto riguarda aspetti positivi a criticità della direttiva, a parere di Loconte «il nuovo reclamo ha indubbiamente degli aspetti positivi, tra questi vi è quello di garantire il pieno rispetto del diritto ad un processo equo e della libertà di impresa. Encomiabile, inoltre, il tentativo di rafforzare la cooperazione degli stati membri dell'Unione su una tematica che non potrebbe essere risolta in misura efficiente e sufficiente a livello statale, ma necessita l'azione coordinata degli stati dell'Ue, i quali interverranno in base al principio di sussidiarietà, di cui all'art. 5 del Trattato sull'Unione europea». Ulteriore aspetto positivo della direttiva, secondo Loconte, «è ravvisabile nell'intento sotteso alla stessa, vale a dire quello di ridurre il contenzioso giudiziale in materia. Basti pensare che i contribuenti potranno direttamente presentare il caso alle autorità fiscali degli Stati membri interessati, al fine di risolvere la controversia utilizzando una procedura amichevole. In tal modo, gli stati membri dovrebbero esser messi nella posizione di ricorrere a forme alternative non vincolanti di risoluzione delle controversie, come ad esempio la mediazione o la conciliazione, durante le fasi finali del periodo coperto dalla procedura amichevole». «Inoltre», prosegue Loconte, «nel caso in cui non sia possibile raggiungere un accordo tra le parti, sono previste delle procedure di risoluzione delle controversie che possono assumere la forma di una "commissione consultiva", composta da rappresentanti delle autorità fiscali interessate e personalità indipendenti, o la forma di una commissione per la risoluzione alternativa delle controversie. Lo scopo è quello di giungere, in tempi brevi, ad una decisione finale vincolante per le parti». Passando invece agli aspetti negativi, secondo Loconte ci sono dubbi sul fatto se la direttiva «assicurerà concretamente un'effettiva tutela dei diritti dei contribuenti» e se «gli stati interessati riusciranno a trovare un accordo sulla ripartizione della potestà impositiva. Atteso che la procedura, così come delineata, sarà incentrata sulla collaborazione degli stati membri coinvolti, mi chiedo se, con-



TEMPISTICA
Secondo Paolo Besio, partner di Bernoni Grant Thornton, «l'effetto auspicabile è la certezza di eliminare la doppia imposizione in tempi compatibili con le esigenze delle imprese».



PERPLESSITÀ
Per Domenico Ponticelli, partner di Di Tanno e Associati, sorgono dubbi sulla capacità dei paesi «di raggiungere di volta in volta un accordo unanime».

cretamente, gli stessi saranno in grado di volta in volta di raggiungere un accordo unanime». Per quanto riguarda le attuali criticità che riguardano il tema della doppia imposizione e del contenzioso collegato, Loconte sottolinea come sia indubbio che «l'incertezza del diritto realizzi una restrizione al godimento di libertà fondamentali: la semplice sussistenza, o anche il rischio, di un duplice prelievo costituisce un fattore dissuasivo rispetto all'esercizio di tali libertà, nel senso che il soggetto posto di fronte ad una simile eventualità, sarà indotto a rimanere entro i confini del proprio ordinamento di origine senza avvalersi della facoltà concessa dall'ordinamento europeo che finirebbe per penalizzarlo».

Lorenzo Piccardi, partner di Tremonti Romagnoli Piccardi e Associati, afferma invece che «gli aspetti positivi della direttiva sono principalmente legati al fatto che questa, a differenza delle procedure di risoluzione delle controversie denominate "procedure amichevoli" previste dai trattati prevede, in ultima istanza, un obbligo di risultato, garantendo così al contribuente la certezza della risoluzione della controversia. L'ulteriore pregio della direttiva è legato al suo ampio ambito di applicazione avente ad oggetto ogni possibile controversia tra stati membri sorta a causa di una differente interpretazione in merito agli accordi e ai Trattati volti ad eliminare la doppia imposizione. Infine, quale elemento di assoluto valore della nuova direttiva, si segnala la possibilità per il contribuente nazionale di adire ad un tribunale nazionale per richiedere l'istituzione delle apposite commissioni volte ad eliminare la controversia in caso di inerzia delle autorità competenti». «Tra i principali punti deboli della direttiva», continua Piccardi, «si registrano le tempistiche di conclusione dell'iter di eliminazione della controversia che, sebbene coerenti con l'onerosità della procedura, non risultano spesso in linea con l'orizzonte temporale di business dell'imprenditore». Secondo Piccardi, infatti, la trafila potrebbe arrivare a durare «anche oltre cinque anni». ♦