Bernoni Grant Thornton
An instinct for growth™

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore

Le opportunità e i rischi fiscali per le società multinazionali

Gestione delle controversie internazionali: procedure amichevoli e convenzione arbitrale

Milano, 29 marzo 2017

Paolo Besio
Partner
Bernoni Grant Thornton

Operazioni internazionali infragruppo

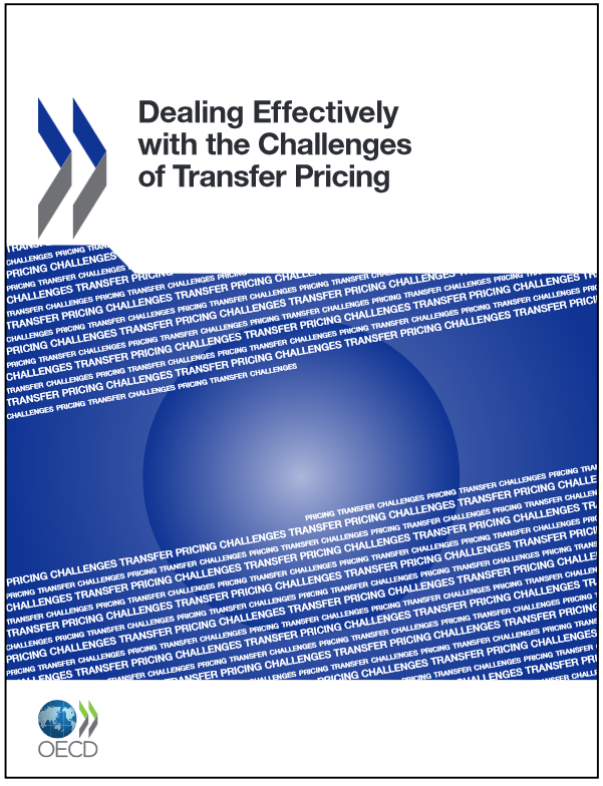
E' il valore normale facilmente determinabile?

"Transfer pricing is not an exact science" (OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations,* OCSE 2010, 1.13 e 3.55)

"[…] dispute between taxpayers and their tax administrations and between different tax administrations […] may arise even though the guidance in these Guidelines is followed in a conscientious effort to apply the arm's length principle. It is possible that taxpayers and tax administrations may reach different determinations of the arm's length conditions for the controlled transactions under examination given the complexity of some transfer pricing issues and the difficulties in interpreting and evaluating the circumstances of individual cases" (OCSE, op.cit., 4.15)

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

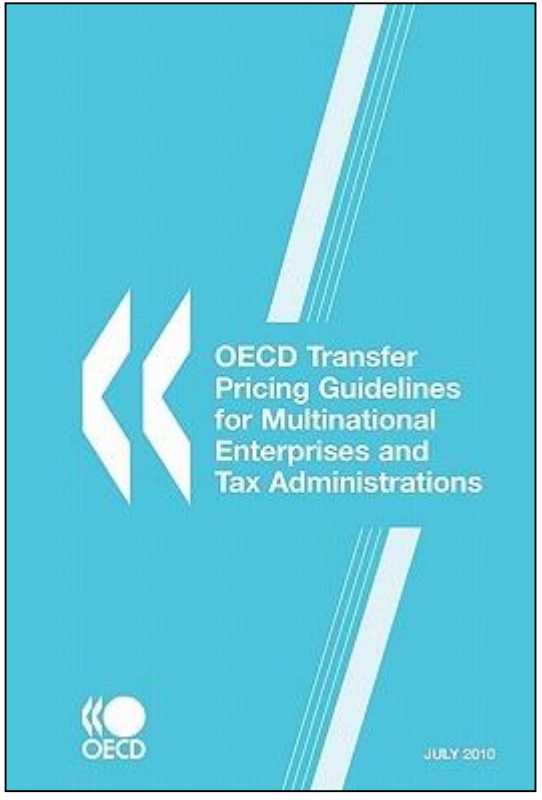
Operazioni internazionali infragruppo



"The increasingly integrated nature of the global economy and the ongoing importance of Multinational Enterprise (MNEs) in that economy mean that questions of transfer pricing are some of the most significant tax issues that MNEs and tax administrations have to manage. These issues are significant not just because large amounts of tax can be involved but also because they can be complex and their resolution is dependent on a good understanding of the facts and specific commercial context of the case. Consequently, the resolution of transfer pricing disputes tends to be resource intensive for both MNEs and tax administrations" (Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OCSE 2012*)*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Operazioni internazionali infragruppo



Quali sono i rischi con riferimento alle operazioni internazionali infragruppo?

*"Where two or more tax administrations take different positions in determining arm's length conditions, double taxation may occur. Double taxation means the inclusion of the same income in the tax base by more than one tax administration, when either the income is in the hands of different taxpayers (economic double taxation, for associated enterprises) or the income is in the hands of the same juridical entity (juridical double taxation, for permanent establishments). Double taxation is undesirable and should be eliminated whenever possible, because it constitutes a potential barrier to the development of international trade and investment flows. The double inclusion of income in the tax base of more than one jurisdiction does not always mean that the income will actually be taxed twice" (*OCSE, op.cit., 4.2*)*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Art. 110 (7), TUIR
Le rettifiche in aumento del reddito

Art. 110 (7) TUIR

“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti [..] se ne deriva aumento del reddito”

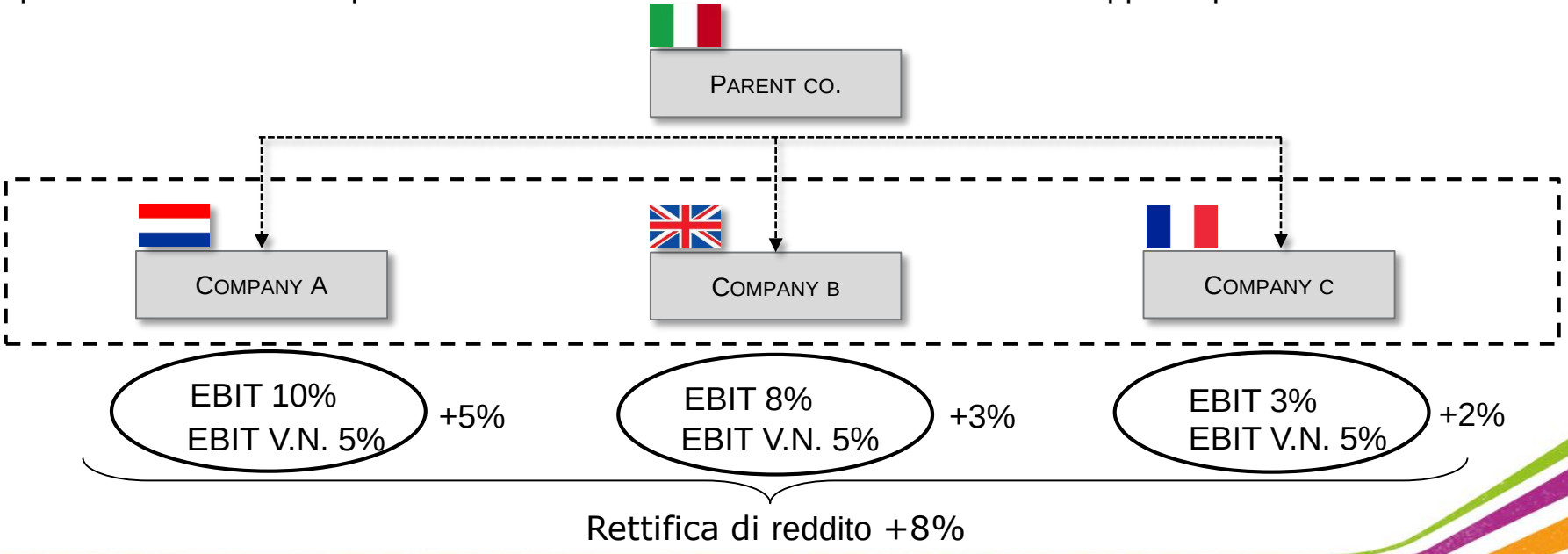
Art. 9 (3) TUIR

“Per valore normale [..] si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi...”

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

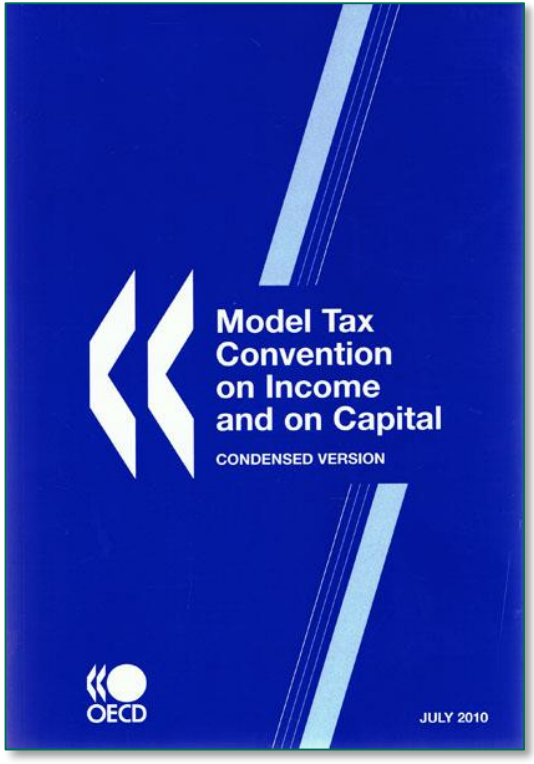
Art. 110 (7), TUIR
Le rettifiche in diminuzione del reddito

La determinazione a valore normale si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.



© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

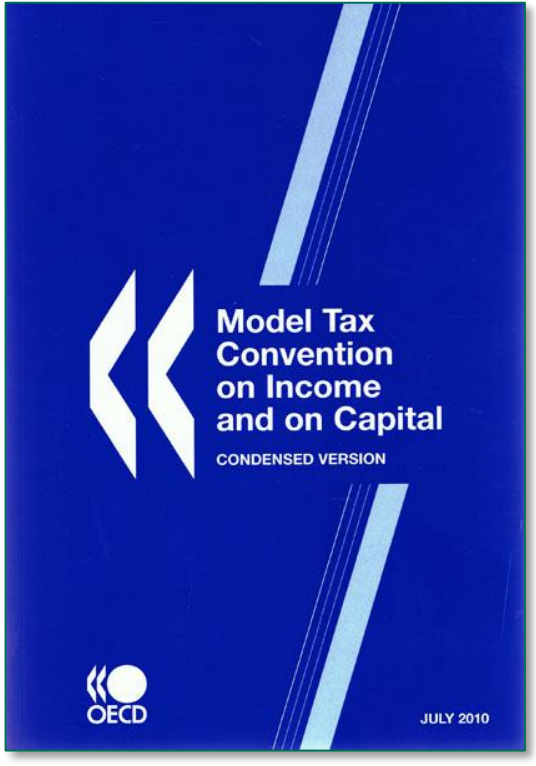
Art. 9(2), OECD MC
Eliminazione della doppia imposizione economica



Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Corresponding adjustments in caso di convenzioni bilaterali che non includono l'Art. 9(2)

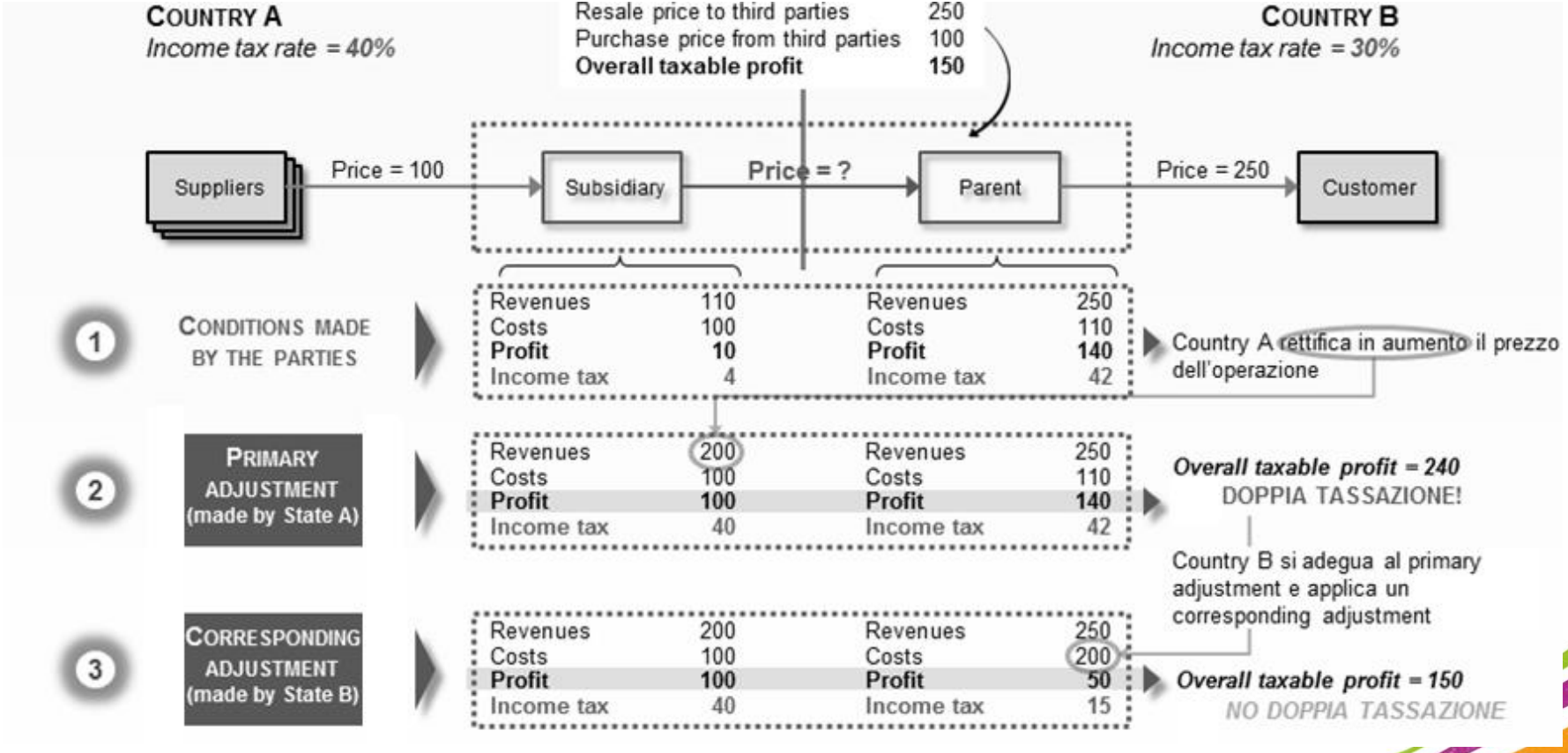


When the bilateral convention does not contain rules similar to those of paragraph 2 of Article 9 (as is usually the case for conventions signed before 1977) the mere fact that Contracting States inserted in the convention the text of Article 9 […] *indicates that the intention was to have economic double taxation covered by the Convention.* […] *it follows that even in the absence of such a provision, States should be seeking to avoid double taxation, including by giving corresponding adjustments in cases of the type contemplated in paragraph 2.*

[OECD Comm. 25-11, see also TP GL, 4.33]

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

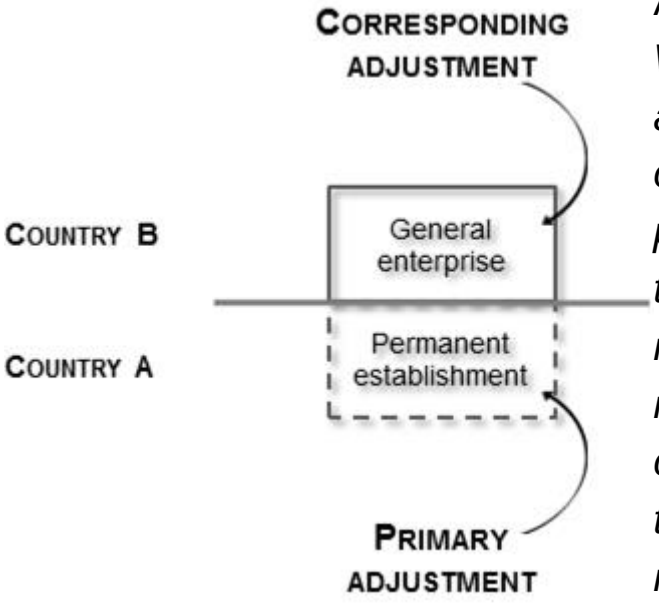
Primary e corresponding adjustments: un esempio



© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Rettifiche di utili attribuibili alla stabile organizzazione di cui all'Art. 7(3), OECD MC (2010)

L'Art. 7(3), OECD MC (2010) prevede una disposizione simile a quella dell'Art. 9(2) con riferimento alle **rettifiche di utili attribuibili alla stabile organizzazione**

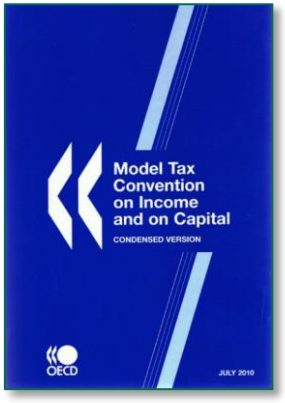


ART. 7(3), OECD MC (2010 version)

Where […] a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Secondary adjustment



COSA SI INTENDE PER SECONDARY ADJUSTMENT?

A secondary adjustment is an adjustment that arises from imposing tax on a secondary transaction, i.e. a constructive transaction that some countries […] *assert under their domestic legislation after having proposed a primary adjustment in order to make the actual allocation of profits consistent with the primary adjustment. Secondary transactions may take the form of constructive dividends, constructive equity contributions, or constructive loans* [TP GL, Glossary. see also TP GL, from 4.66 to 4.76]

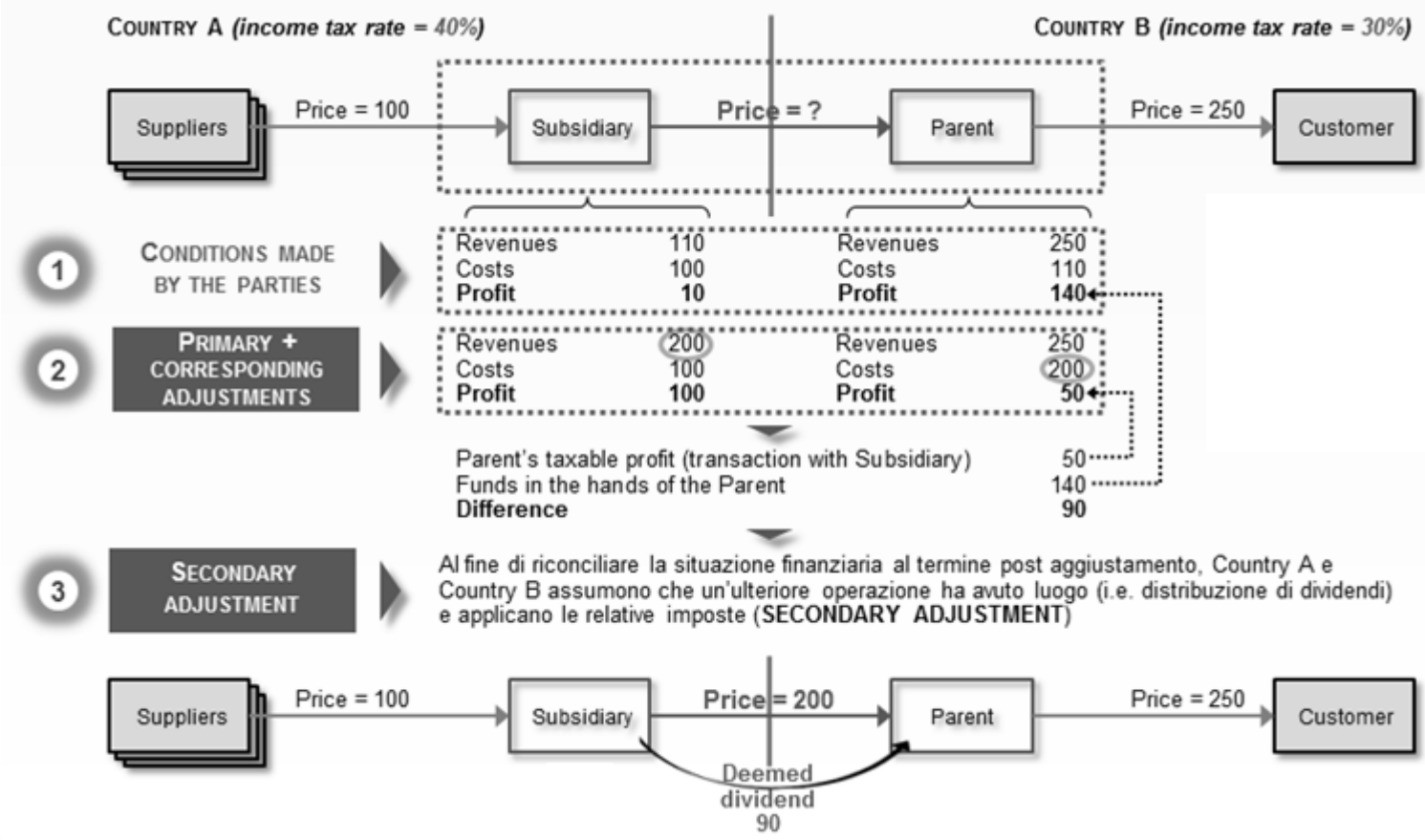
L'OECD MC TRATTA DEI SECONDARY ADJUSTMENTS?

No, il Comm. 9-8 OECD afferma che: *It is not the purpose of the paragraph to deal with what might be called "secondary adjustments"*

OECD Comm. 9-9, nevertheless, adds that: *It should be noted that nothing in paragraph 2 prevents such secondary adjustments from being made where they are permitted under the domestic laws of Contracting States*

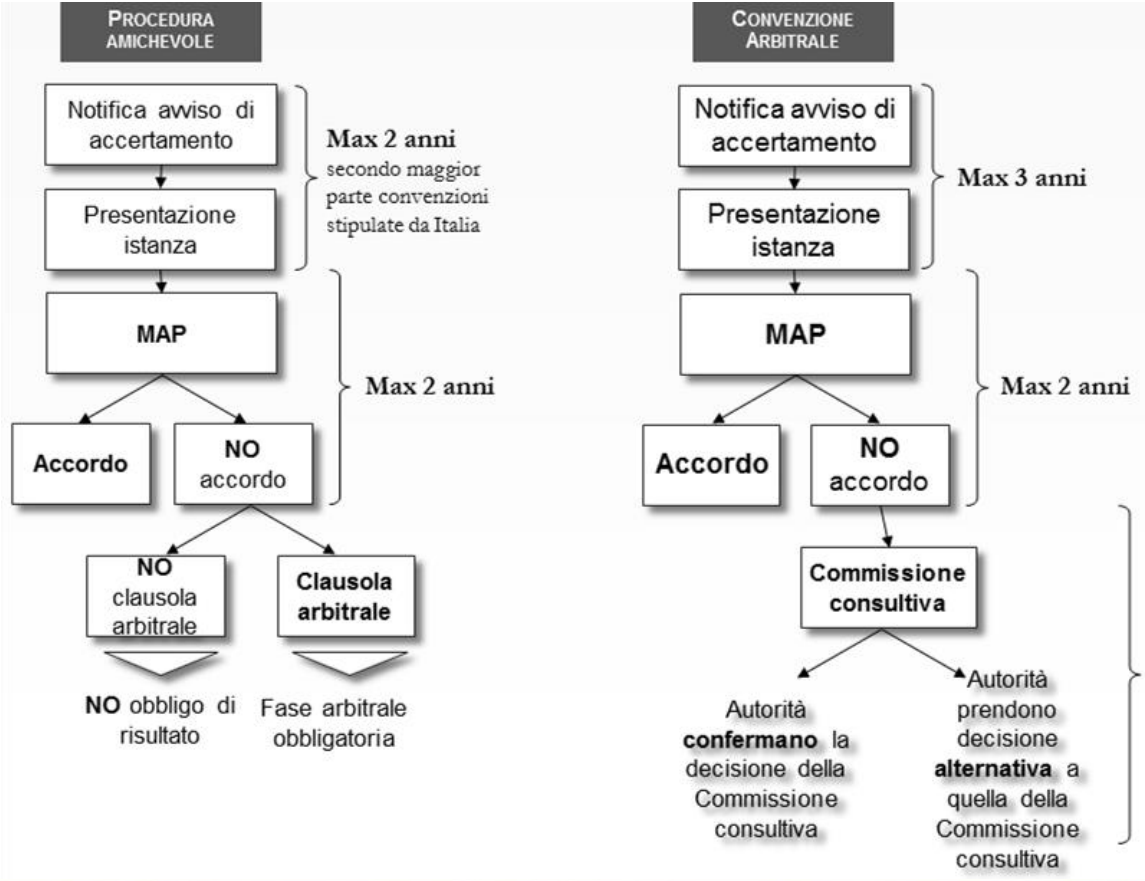
© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Secondary adjustments: un esempio



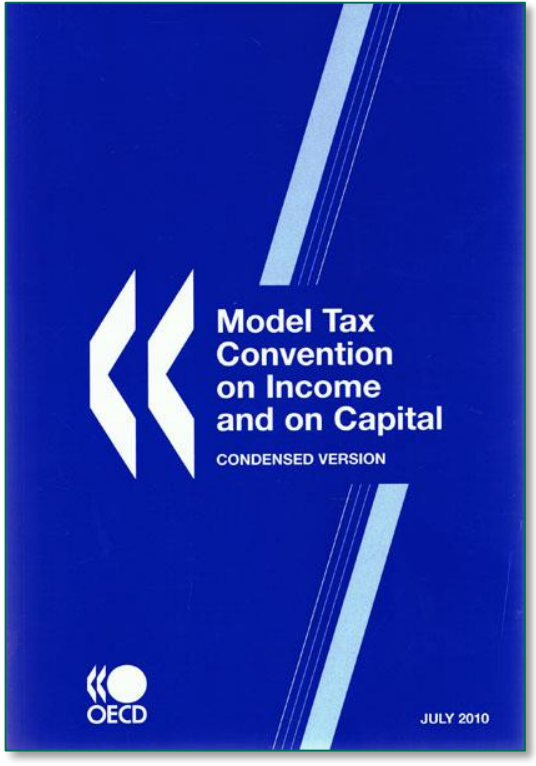
© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Procedura amichevole e Convenzione arbitrale



© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

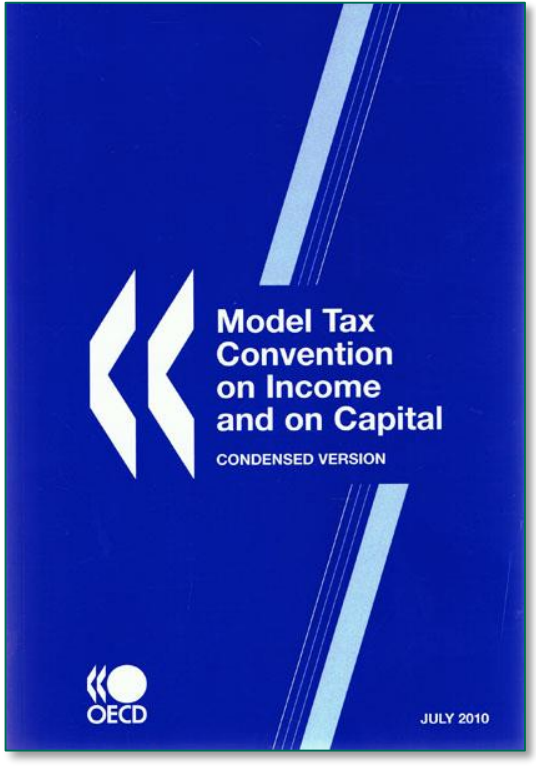
Art. 25(1), OECD MC
La procedura amichevole



Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Art. 25(2), OECD MC
La procedura amichevole



*The competent authority **shall endeavour**, if the objection appears to it to be justified and **if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution**, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Contenuto dell’istanza (CM 05/06/2012 n. 21/E)

Va redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento (o consegnata a mano con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell’istanza con timbro della segreteria e data di ricezione) al Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali (possibilità di fornire la documentazione di supporto in formato elettronico se cospicua)

CONTENUTO

1. identificazione del contribuente (nome, indirizzo e codice fiscale);
2. indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
3. illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso con l’indicazione dei periodi d’imposta nei quali si è verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione;
4. descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;
5. rimedi eventualmente azionati nell’altro Stato contraente per eliminare la doppia imposizione;
6. copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare un’imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale (in particolare, ove del caso, copia del provvedimento espresso di diniego di rimborso o, in caso di diniego tacito, copia dell'istanza di rimborso presentata ai sensi degli articoli 37, secondo comma, o 38 del d.P.R. n. 602 del 1973); nonché
7. ogni ulteriore documentazione di supporto atta a favorire l’attività istruttoria delle autorità competenti interessate alla procedura amichevole;
8. impegno a rispondere in modo esauriente e tempestivo alle richieste delle autorità competenti.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Termini di presentazione dell'istanza

Modello di Convenzione OECD

- *The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention [Art. 25, par. 1 MC].*

  ✓ *The provision [..] should be interpreted in the way most favourable to the taxpayer [OECD Comm. 25-21].*

  ✓ *It should be noted that the mutual agreement procedure [..]can be set in motion by a taxpayer without waiting until the taxation considered by him to be "not in accordance with the Convention" has been charged against or notified to him [OECD Comm. 25-14].*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

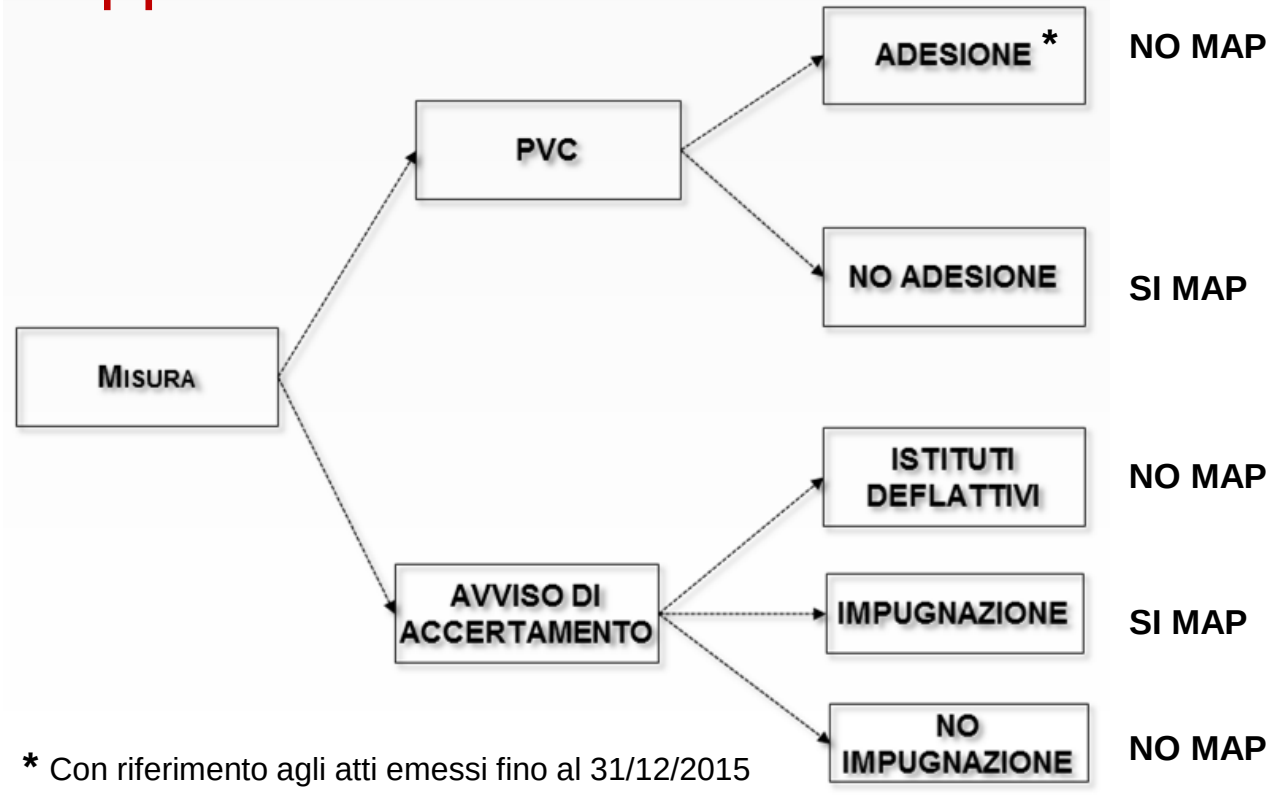
La procedura amichevole
Termini di presentazione dell'istanza

Circolare 21/E del 5 giugno 2012

- *[..] anche se il Modello OCSE individua come termine finale per la presentazione dell'istanza il terzo anno dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, la maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni).*
  - ✓ *Data di notifica dell'avviso di accertamento che ha generato l'imposizione non conforme alla Convenzione*
  - ✓ *Facoltà di presentare l'istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento* (i.e. notifica di un PVC)
  - ✓ Inoltre, non necessariamente la doppia imposizione deve essere già verificata

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Rapporto con l'accertamento tributario



* Con riferimento agli atti emessi fino al 31/12/2015

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Rapporto con il contenzioso interno

- *So paragraph 1* [of Art 25] *makes available to taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure because it is aimed, in its second stage, at resolving the dispute on an agreed basis [OECD Comm. 25-7]*

- *"*La maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia contengono, nel relativo Protocollo di accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'Art. 25 MC in forza della 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)*."* (CM 2012 n. 21/E)

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Rapporto con il contenzioso interno

L'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza.

Ne consegue, pertanto, che qualora:

- le Autorità competenti addivengano ad un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato:
  - ✓ Il contribuente può accettare il contenuto dell'accordo e rinunciare al ricorso giudiziale, oppure
  - ✓ Il contribuente può rifiutare il contenuto dell'accordo e proseguire l'eventuale giudizio

- il giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'Autorità competente 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

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Rapporto con il contenzioso interno

L'articolo 9, comma 1, lett. o), del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 ha integrato l'articolo 39 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546:

- Articolo 39 – Sospensione del processo tributario

  "1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990."

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La procedura amichevole
Il ruolo del contribuente

- *The Competent Authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themsleves or their representatives, for the purposes of reaching* [..] - [OECD MC Art. 25 (2)].

- *[..] disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure* [MC Comm. 25-61].

- *In the course of mutual agreement proceedings on transfer pricing matters, the taxpayers concerned should be given every reasonable opportunity to present the relevant facts and arguments to the competent authorities both in writing and orally* [MC Comm. 25-61. Si veda MEMAP, Best practice n. 14].

- L'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente [anche qualora la stessa sia stata presentata all'autorità competente estera dal contribuente non residente] e l'Agenzia delle Entrate ne dispone l'esecuzione.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

OECD

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MEMAP)

February 2007 Version

CTPA

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

OECD

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

(Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007)

February 2007

CTPA

CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Art. 25 (5), OECD MC
Clausola arbitrale

Nel Modello OCSE di Convenzione del 2008, anche a seguito di quanto proposto nei due documenti 2007, la clausola arbitrale viene introdotta nell'art. 25

- *"Where,*
  a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
  b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

  any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph."

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Art. 25 (5), OECD MC
Clausola arbitrale

- *Paragraph 2 no doubt entails a duty to negotiate; but as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavours and not to achieve a result. Paragraph 5, however, provides a mechanism that will allow an agreement to be reached even if there are issues on which the competent authorities have been unable to reach agreement through negotiations. (OECD Comm. 25-37)*
- *This paragraph (5) provides that, in the cases where the competent authorities are unable to reach an agreement under paragraph 2 within two years, the unresolved issues will, at the request of the person who presented the case, be solved through an arbitration process. This process is not dependent on a prior authorization by the competent authorities: once the requisite procedural requirements have been met, the unresolved issues that prevent the conclusion of a mutual agreement must be submitted to arbitration. (OECD Comm. 63)*
- *The arbitration process is only available in cases where the person considers that taxation not in accordance with the provisions of the Convention has actually resulted from the actions of one or both of the Contracting States; it is not available, however, in cases where it is argued that such actions even if the latter cases may be presented to the competent authorities under paragraph 1 of the Article. (OECD Comm. 25-72)*
- *States which are members of the European Union must co-ordinate the scope of paragraph 5 with their obligations under the European Arbitration Convention (OECD Comm. 67)*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

Number of New MAP Cases Initiated by Reporting Period

OECD member countries

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Australia	9	13	8	19	21	10	10	8	10	14
Austria	29	26	36	30	38	35	61	41	49	43
Belgium	31	30	71	213	120	120	151	124	205	428
Canada	76	70	85	103	101	94	87	127	127	130
Chile	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Czech Republic	5	10	5	6	8	12	13	7	12	11
Denmark	15	18	21	22	20	24	24	22	43	52
Estonia	--	--	--	--	--	0	0	0	1	2
Finland	1	11	8	5	11	13	14	56	49	20

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

France	104	100	154	169	135	173	181	216	201	173
Germany	212	186	177	177	150	306	277	267	374	363
Greece	1	2	--	--	--	5	3	3*	4	6
Hungary	4	3	1	2	1	0	1	2	4	4
Iceland	1	0	0	0	0	1	2	1	4	1
Ireland	3	3	2	6	7	6	12	12	5	13
Israel	--	--	--	--	4	9	5	3	3	2
Italy	14	20	14	31	22	41	45	52	89	80
Japan	37	49	40	44	34	22	31	36	45	38

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

Korea	8	9	13	25	13	24	22	23	33	42
Latvia†	--	--	--	--	--	--	--	0	0*	3
Luxembourg	22	31	31	25	35	75	39	45	116	212
Mexico	14	11	5	10	4	5	17	12	4	3
Netherlands	80	57	--	64	51	34	83	75	87	128
New Zealand	4	5	2	6	4	4	3	14	28	7
Norway	15	21	30	21	16	7	10	26	18	33
Poland	11	7	19	14	7	9	5	19	18	6
Portugal	10	7	5	14	17	15	17	6	11	11

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

Slovak Republic	0	--	1	1	3	4	1	2	2	3
Slovenia	--	--	3	0	2	2	3	6	11	5
Spain	18	67	24	24	24	18	36	25	33	30
Sweden	72	61	104	64	104	111	100	65	91	92
Switzerland	--	45	99	119	65	112	120	131	109	148
Turkey	0	2	1	3	4	0	0	2	2	2
United Kingdom	--	55	44	56	68	54	69	79	117	115
United States	240	257	308	326	252	279	236	403	354	289
TOTAL	**1036**	**1176**	**1311**	**1599**	**1341**	**1624**	**1678**	**1910**	**2259**	**2509**

* Where a country did not report the number of new MAP cases initiated in the reporting period, this chart uses the number of new MAP cases reported for the preceding reporting period. These numbers are indicated with an asterisk.

†Latvia reported MAP statistics to the OECD for the first time for the 2013 reporting period.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

Inventory of MAP Cases at End of Reporting Period

OECD member countries

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Australia	16	23	22	23	27	21	21	23	18	22
Austria	144	152	105	120	106	110	137	156	180	185
Belgium	81	95	152	265	142	241	305	317	492	632
Canada	134	153	186	206	225	225	222	235	257	272
Chile	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Czech Republic	13	13	4	8	13	14	16	21	26	33
Denmark	82	82	79	86	67	57	55	57	72	148
Estonia	--	--	--	--	--	0	0	0	1	1
Finland	12	22	20	22	32	37	50	103	109	95

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

France	254	233	328	427	490	539	551	618	549	566
Germany	476	527	519	543	484	702	787	858	1029	1147
Greece	4	5	5*	5*	5*	27	30	30*	35	28
Hungary	12	9	10	7	8	4	2	4	8	11
Iceland	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0
Ireland	4	6	7	13	16	17	22	26	25	28
Israel	--	--	--	13	13	14	17	18	17	17
Italy	52	63	56	67	80	102	130	174	250	319
Japan	67	85	82	90	75	61	70	65	77	95

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Statistiche OECD FY 2015

Korea	28	30	30	47	44	59	65	80	98	139
Latvia†	--	--	--	--	--	--	0	0*	0*	1
Luxembourg	31	34	35	38	59	109	76	72	123	137
Mexico	26	23	14	18	12	11	19	14	16	15
Netherlands	120	151	127	118	97	99	140	123	198	259
New Zealand	2	4	1	3	1	1	3	13	18	7
Norway	25	32	42	51	52	44	36	49	48	68
Poland	26	25	33	32	26	28	29	44	40	42
Portugal	43	45	47	47	41	42	47	27	27	31

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

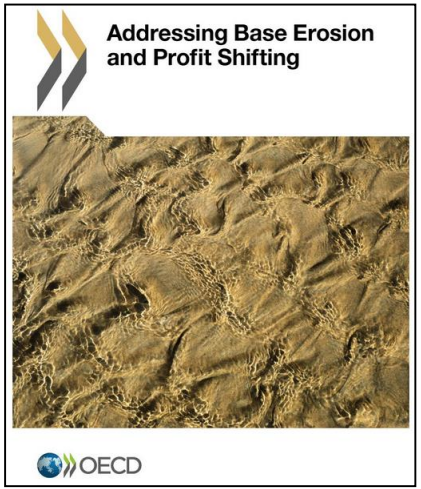
Statistiche OECD FY 2015

Slovak Republic	1	4	5	6	7	9	9	15	14	21
Slovenia	--	--	3	1	2	4	4	10	16	12
Spain	55	109	66	76	84	87	82	79	78	93
Sweden	94	100	125	103	134	163	198	183	186	192
Switzerland	33	33	88	143	142	187	231	256	271	328
Turkey	2	3	2	4	8	4	2	4	4	5
United Kingdom	84	109	126	120	131	133	143	160	190	229
United States	430	500	578	724	705	686	573	732	956	998
TOTAL	**2352**	**2671**	**2897**	**3426**	**3328**	**3838**	**4073**	**4566**	**5429**	**6176**

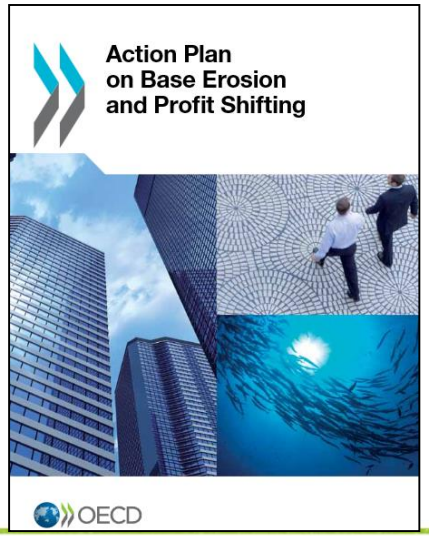
* In those cases where a country did not report the number of outstanding cases at the end of a reporting period, these tables use the number of cases reported for the end of the preceding reporting period (if that number was not available, the table uses the number reported at the end of the subsequent reporting period). These cases are indicated with an asterisk.

†Latvia reported MAP statistics to the OECD for the first time for the 2013 reporting period.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.



OECD has developed standards to eliminate double taxation and should ensure that this goal is achieved while efforts are deployed to also prevent double non-taxation. In this respect, a comprehensive approach should also consider possible improvements to eliminate double taxation, such as increased efficiency of mutual agreement procedures and arbitration provisions.



The actions to counter BEPS must be complemented with actions that ensure certainty and predictability for business. Work to improve the effectiveness of the mutual agreement procedure (MAP) will be an important complement to the work on BEPS issues.

ACTION 14
Make dispute resolution mechanisms more effective

Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

«There is no currently consensus among all OECD and G20 countries on the adoption of mandatory binding arbitration»

⇩

TRIPLICE APPROCCIO:

- standard minimo per assicurare una gestione tempestiva, efficace ed efficiente delle procedure amichevoli;
- best practise
- sistema di monitoraggio finalizzato a verificare il rispetto dell'impegno politico.

STANDARD MINIMO – Obiettivi generali

- gli obblighi assunti con la stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni (tra cui l'eliminazione della doppia imposizione mediante la procedura amichevole) devono essere rispettati;
- le procedure amministrative che promuovono la prevenzione e la risoluzione dei casi di doppia imposizione devono essere rese più efficienti *(FTA «Multilateral strategic plan on Mutual Agreement Procedure: a vision for continuous MAP improvement»);*
- l'accesso alle procedure amichevoli deve essere garantito, verificata l'esistenza dei requisiti.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Standard Minimo

1) *Countries should ensure that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith and that MAP cases are resolved in a timely manner.*

2) *Countries should ensure that administrative processes promote the prevention and timely resolution of treaty-related disputes.*

3) *Countries should ensure that taxpayers that meet the requirements of paragraph 1 of Article 25 can access the mutual agreement procedure.*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

1. Countries should ensure that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith and that MAP cases are resolved in a timely manner.

Gli Stati devono:

1.1) includere, nelle proprie convenzioni, l'articolo 25, paragrafi 1, 2 e 3 (fatto salvo quanto previsto nei successivi punti 3.1 e 3.3)

1.2) garantire l'accesso alla MAP anche nell'ipotesi in cui venga invocata l'applicazione di una norma antielusiva, domestica o convenzionale

1.3) impegnarsi a risolvere le MAP in 24 mesi

1.4) migliorare le relazioni tra CA entrando a far parte del FTA MAP Forum

1.5) fornire, in modo tempestivo e completo, statistiche sulle proprie MAP

1.6) impegnarsi a sottoporre a *peer review* il proprio rispetto del *minimum* standard

1.7) essere trasparenti in merito alla propria posizione sulla clausola arbitrale obbligatoria.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

2. Countries should ensure that administrative processes promote the prevention and timely resolution of treaty-related disputes.

Gli Stati devono:

2.1) pubblicare regole e procedure, chiare e facilmente accessibili, per l'accesso alla MAP

2.2) pubblicare il proprio profilo MAP su un sito dedicato

2.3) assicurare l'indipendenza dei funzionari responsabili delle MAP rispetto agli organi di verifica o ai *policy maker*

2.4) escludere l'utilizzo di indicatori di performance dei responsabili delle MAP basati sulla conferma degli accertamenti effettuati o del gettito tributario

2.5) destinare al dipartimento MAP un numero idoneo di funzionari

2.6) chiarire se un accordo domestico tra contribuente e autorità fiscale precluda l'accesso alla MAP

2.7) riconoscere, in caso di APA bilaterale, il *roll back* alle annualità precedenti entro i termini di prescrizione e a condizione che i fatti e le circostanze siano le stesse

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

3. Countries should ensure that taxpayers that meet the requirements of paragraph 1 of Article 25 can access the mutual agreement procedure.

Gli Stati devono:

3.1) assicurare che entrambe le CA siano a conoscenza della richiesta di MAP e, quindi, alternativamente richiesta indirizzata ad entrambe le CA o attuazione di una procedura amministrativa bilaterale di notifica

3.2) pubblicare istruzioni che indichino con precisione le informazioni e i documenti che devono essere riportati in una richiesta di MAP

3.3) includere la seconda frase del secondo paragrafo dell'art. 25 *«Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states»* oppure limitare i termini di accertamento per evitare che gli aggiustamenti non possano essere definiti in ambito MAP entro i termini di prescrizione

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Best Practices

- *Best practice 1: Countries should include paragraph 2 of Article 9 in their tax treaties.*

- *Best practice 2: Countries should have appropriate procedures in place to publish agreements where such agreements provide guidance that would be useful to prevent future disputes and where the competent authorities agree that such publication is consistent with principles of sound tax administration.*

- *Best practice 3: Countries should develop the "global awareness" of the audit/examination functions involved in international matters through the delivery of the Forum on Tax Administration's "Global Awareness Training Module" to appropriate personnel.*

- *Best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes.*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Best Practices

- *Best practice 5: Countries should implement appropriate procedures to permit, in certain cases and after an initial tax assessment, taxpayer requests for the multiyear resolution through the MAP of recurring issues with respect to filed tax years, where the relevant facts and circumstances are the same and subject to the verification of such facts and circumstances on audit.*

- *Best practice 6: Countries should take appropriate measures to provide for a suspension of collections procedures during the period a MAP case is pending.*

- *Best practice 7: Countries should implement appropriate administrative measures to facilitate recourse to the MAP to resolve treaty-related disputes, recognizing the general principle that the choice of remedies should remain with the taxpayer.*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Best Practices

- *Best practice 8: Countries should include in their published MAP guidance an explanation of the relationship between the MAP and domestic law administrative and judicial remedies.*

- *Best practice 9: Countries' published MAP guidance should provide that taxpayers will be allowed access to the MAP so that the competent authorities may resolve through consultation the double taxation that can arise in the case of bona fide taxpayer-initiated foreign adjustments.*

- *Best practice 10: Countries' published MAP guidance should provide guidance on the consideration of interest and penalties in the mutual agreement procedure.*

- *Best practice 11: Countries' published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements (APAs).*

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Multilateral Convention to implement treaty related measures to implement BEPS

PART V – IMPROVING DISPUTE RESOLUTION (artt. 16 e 17)

Minimum Standard 1.1 (considerati anche 3.1 e 3.3)

- Possibilità di presentare il caso ad entrambe le CA:

  Art. 25 par. 1) o procedura amministrativa (in caso di richiesta considerata inammissibile)
- Possibilità di presentare il caso entro (non meno di) 3 anni:

  Art. 25 par. 1)
- Attuazione della MAP indipendentemente dai termini di prescrizione:

  Art. 25 par. 2)

  Alternativamente: previsione art. 25 che limiti i termini dell'accertamento, affinché sia possibile completare la MAP ed attuarla entro i termini di prescrizione

Minimum Standard 1.1 + Best Practise 1

- Gli Stati devono introdurre, in caso di mancanza, il paragrafo 2 dell'art. 9 (il *corresponding adjustment*)

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Multilateral Convention to implement treaty related measures to implement BEPS

PART VI – ARBITRATION (artt. 18 - 26)

- Natura: facoltativa (mancato consenso politico in merito all'obbligatorietà)

- Esperibilità: esaurita la fase della procedura amichevole (durata di 2 anni, estendibile a 3)

- Procedura: comitato composto da 3 persone fisiche che delibera a maggioranza semplice. Due ipotesi:
  - *«final offer»:* il comitato sceglie tra una delle due proposte, senza alcuna spiegazione
  - *«independent opinion»:* il comitato decide con opinione motivata

  In entrambi i casi, la decisione è vincolante e non costituisce un precedente

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Multilateral Convention to implement treaty related measures to implement BEPS

PART VI – ARBITRATION (artt. 18 - 26)

- Eccezioni. La decisione non è vincolante quando:
  - il contribuente non accetta la MAP che attua la decisione arbitrale
  - un organo giurisdizionale sancisce l'invalidità della decisione arbitrale
  - il contribuente, nonostante la decisione arbitrale, continua a coltivare il contenzioso domestico

- Accordo su basi differenti: le CA possono, entro 3 mesi dalla notifica, raggiungere un accordo diverso rispetto alla decisione del comitato

- Rapporto con il contenzioso domestico: il termine di 2 anni può essere sospeso nel caso in cui sia coltivato il contenzioso domestico. La sospensione termina quando: (i) il contenzioso termina con una decisione finale o quando (ii) il contenzioso viene abbandonato

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Caratteristiche generali

La Convenzione Arbitrale è un trattato internazionale - stipulato tra tutti i Paesi che compongono l'Unione Europa - il cui scopo è quello di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche sui prezzi di trasferimento applicati da una società.

- ✓ Rivolta ad eliminare la doppia imposizione derivante da rettifiche di imponibile che si ritiene violino o possano violare il principio di libera concorrenza;
- ✓ Decorsi due anni senza che la "procedura amichevole" tra le autorità fiscali interessate abbia prodotto un accordo, prevede l'obbligo per esse di istituire "una commissione consultiva" incaricata di fornire entro sei mesi un parere, cui le autorità fiscali devono conformarsi se non raggiungono un diverso accordo.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Caratteristiche generali

Ambito soggettivo

- Soggetti legittimati a presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana
- Imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea
- Stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro

Ambito oggettivo

- Intenzione di effettuare (o effettiva effettuazione) una rettifica degli utili delle imprese associate residenti nel proprio territorio o delle stabili organizzazioni ivi stabilite da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana o quella dell'altro Stato

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Fasi della procedura

- Presentazione Istanza: entro 3 anni dalla data di notifica della misura che comporta (o può comportare) la doppia imposizione

24 mesi

- Nomina della Commissione Consultiva

6 mesi

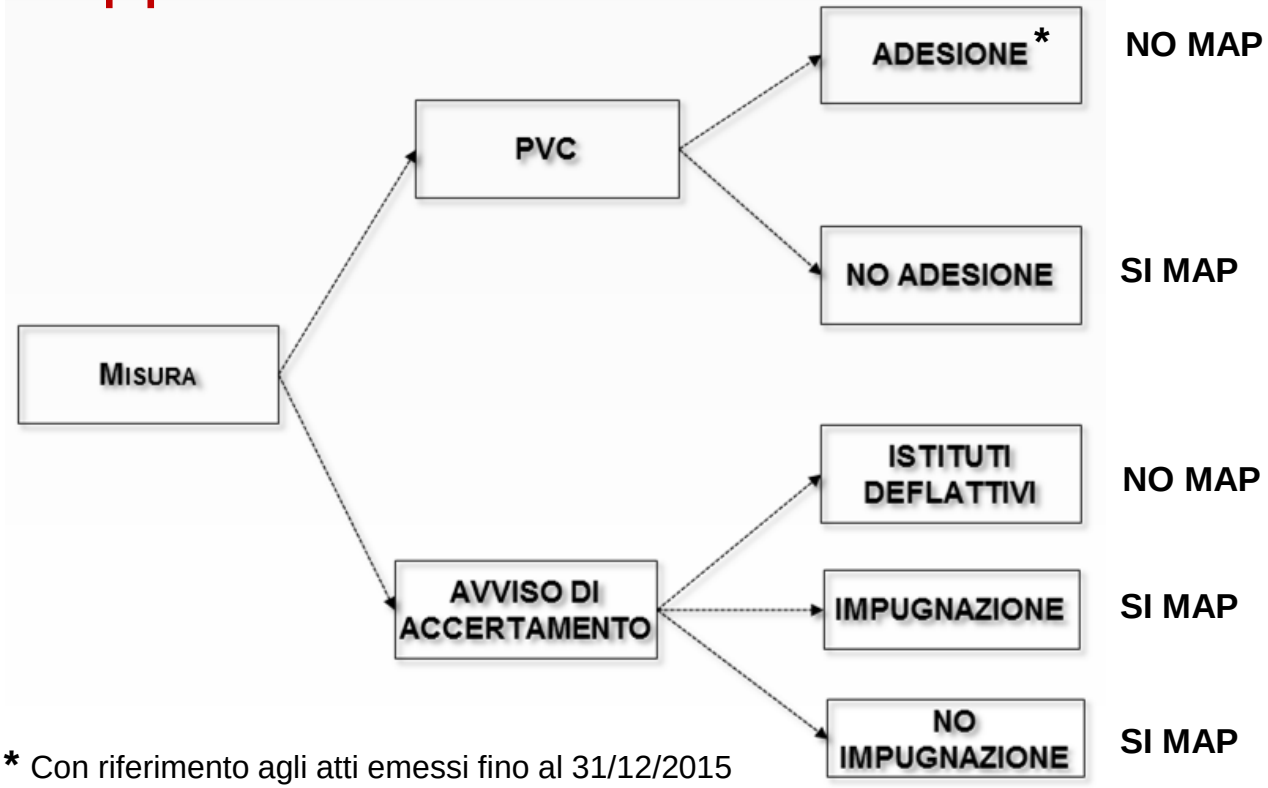
- Parere della Commissione Consultiva

6 mesi

- Termine per rimuovere la doppia imposizione

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Rapporto con l'accertamento tributario



* Con riferimento agli atti emessi fino al 31/12/2015

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Rapporto con il contenzioso interno

L'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza.

Ne consegue, pertanto, che qualora:

- le Autorità competenti addivengano ad un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato:

✓ Il contribuente può accettare il contenuto dell'accordo e rinunciare al ricorso giudiziale, oppure

✓ Il contribuente può rifiutare il contenuto dell'accordo e proseguire l'eventuale giudizio

- il giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'Autorità competente 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

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale
Rapporto con il contenzioso interno

L'articolo 9, comma 1, lett. o), del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 ha integrato l'articolo 39 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546:

- Articolo 39 – Sospensione del processo tributario

  "1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990."

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Sospensione amministrativa della riscossione

- Ai sensi dell'art. 3, comma 2, della legge n.99 del 1993, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole e dell'eventuale successiva fase arbitrale, l'Agenzia delle Entrate può autorizzare all'Amministrazione finanziaria italiana la sospensione della riscossione delle maggiori imposte indicate negli avvisi di accertamento e relativi interessi e sanzioni.

- Qualora il contribuente coltivi un contenzioso sulle medesime materie, l'autorizzazione alla sospensione della riscossione può essere accordata a condizione di rinuncia al giudizio [Circolare 21/E del 5 giugno 2012]

- La sospensione della riscossione è discrezionale e può essere subordinata al rilascio di idonee garanzie a copertura del credito erariale.

- All'istanza di sospensione deve essere allegata:

  ✓ Copia dell'istanza di apertura della procedura amichevole
  ✓ Copia della nota con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze comunica la valida apertura della MAP.

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

La Convenzione arbitrale - Cause preclusive

- L'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o costituire la commissione consultiva, quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente constatato che una delle imprese interessate, *"mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili, […] è passibile di sanzioni gravi"* [Art. 8, comma 1, della Convenzione Arbitrale]

- Per "sanzioni gravi" si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale [Dichiarazione unilaterale dell'Italia allegata alla Convenzione Arbitrale]

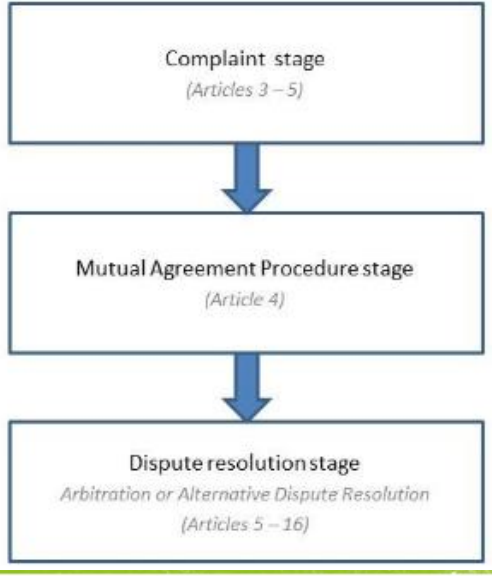
- Il riferimento alle sanzioni gravi deve considerarsi con esclusivo riferimento alle "ipotesi eccezionali di condotta fraudolenta, normalmente non ricorrenti nella materia dei prezzi di trasferimento" [Circ. 21/E del 5 giugno 2012]

- Tali ipotesi possono configurarsi esclusivamente in presenza di violazioni penalmente rilevanti di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, escludendo (almeno in linea di principio) le violazioni ex art. 4 (dichiarazione infedele) del medesimo decreto [Circ. 21/E del 5 giugno 2012]

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

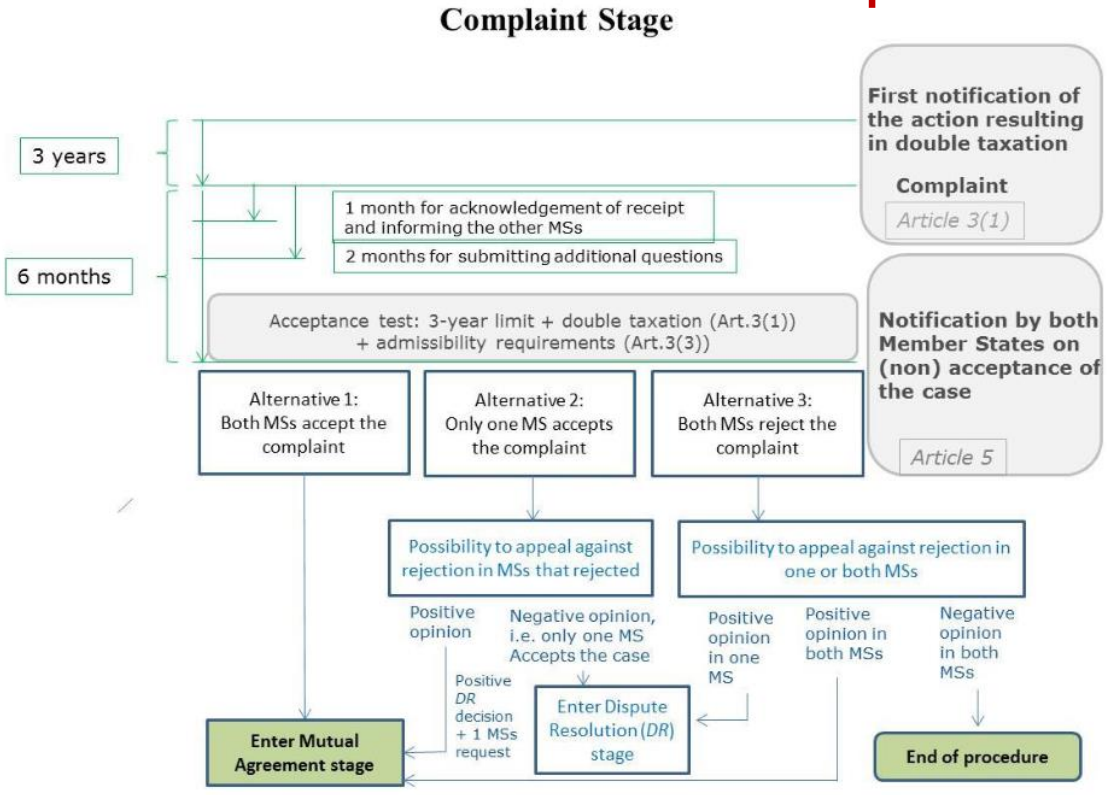
Council directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

EU Double Taxation Dispute Resolution Mechanism – procedural stages



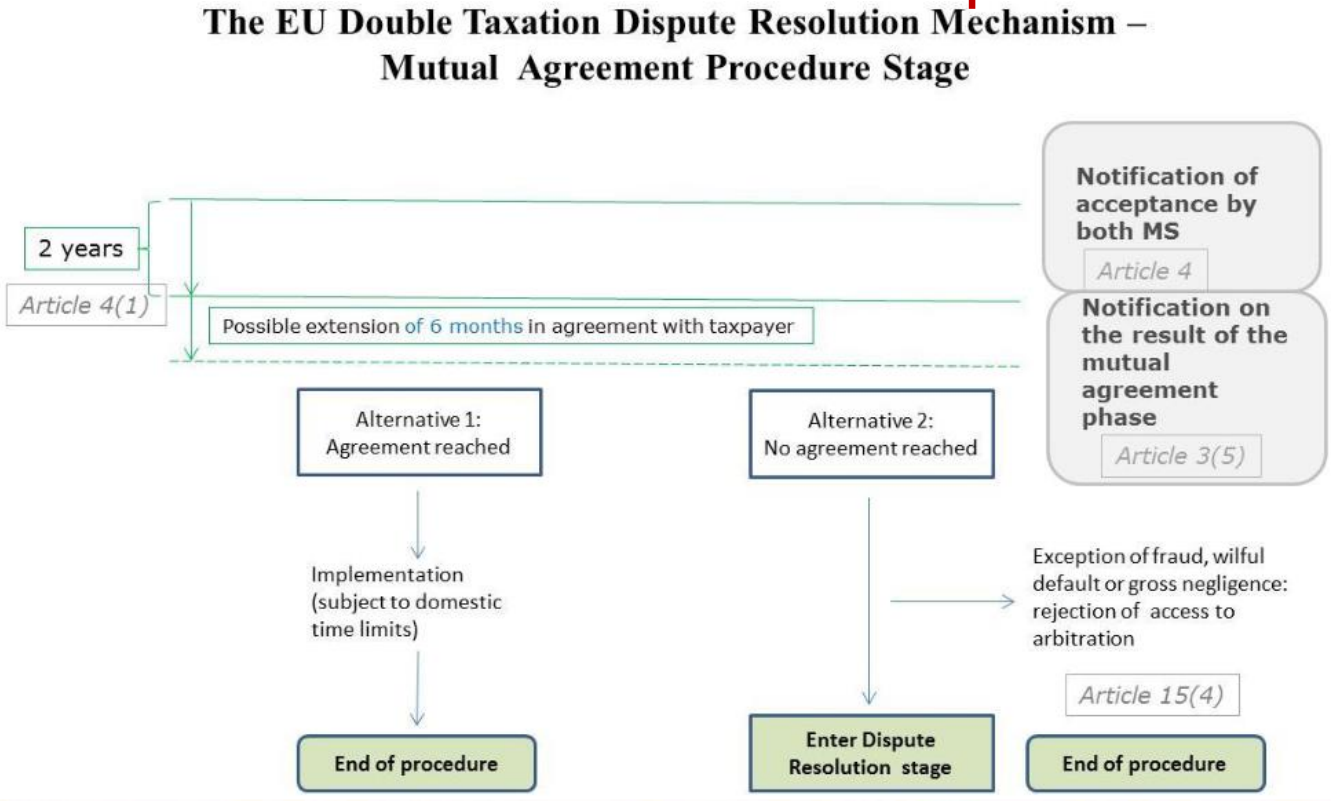
© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Council directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union



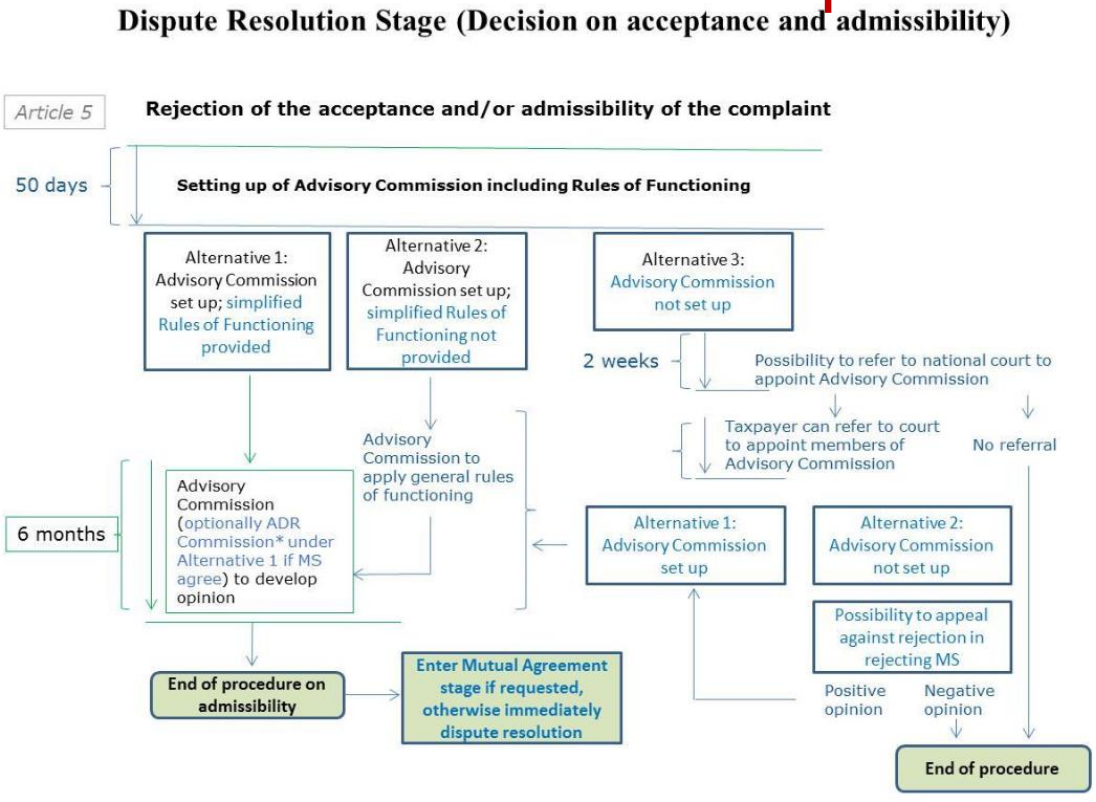
© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Council directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union



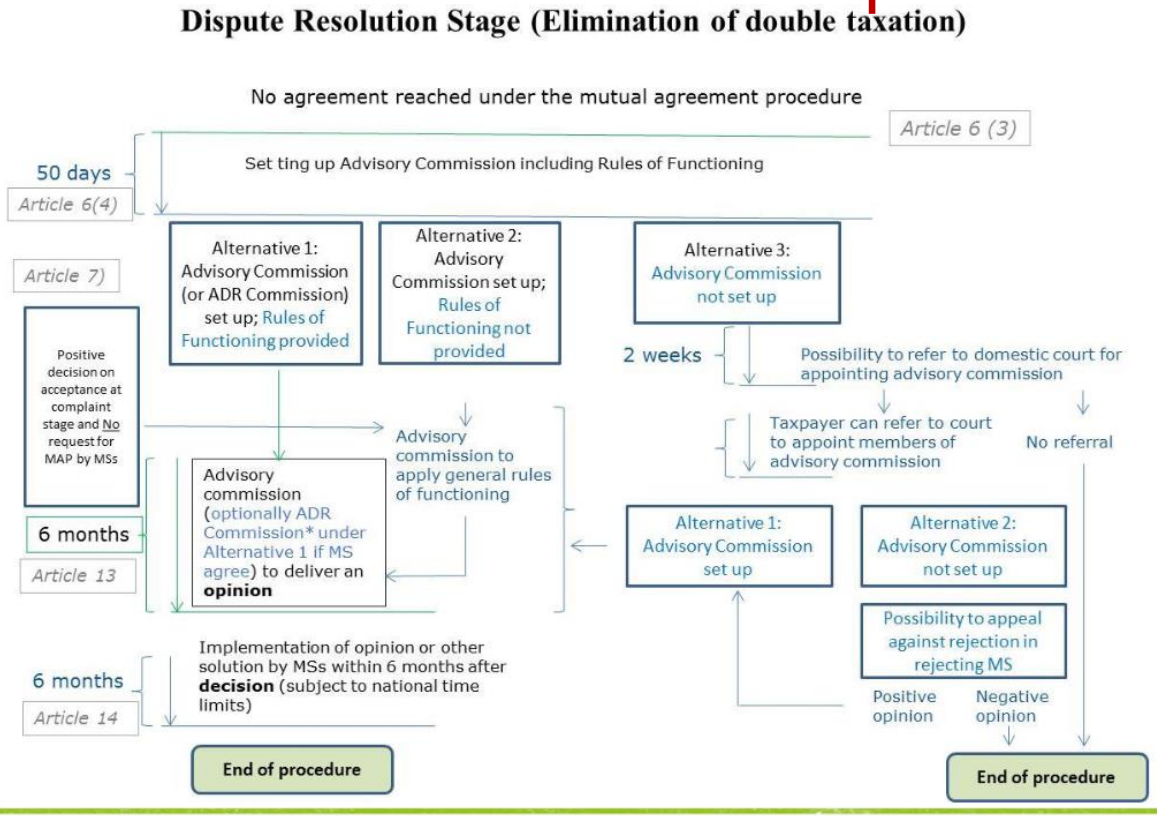
© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Council directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union



© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Council directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union



© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Prospetto comparativo su due tematiche specifiche

Countries List	OCSE member countries	UE's countries	Countries committed mandatory arbitration	Countries DTC with Italy	Art. 25 II par. II sent.
Australia	✓		✓	✓	no
Austria	✓	✓	✓	✓	no
Belgium	✓	✓	✓	✓	no
Bulgaria		✓		✓	no
Canada	✓		✓	✓	no
Chile	✓			✓	no
Croatia		✓		✓	yes
Cyprus		✓		✓	no
Czech Republic, the	✓	✓		✓	no
Denmark	✓	✓		✓	yes
Estonia	✓	✓		✓	no
Finland	✓	✓		✓	no
France	✓	✓	✓	✓	no
Germany	✓	✓	✓	✓	no
Greece	✓	✓		✓	no
Hungary	✓	✓		✓	yes
Iceland	✓			✓	yes
Ireland	✓	✓	✓	✓	no
Israel	✓			✓	no
Italy	✓	✓	✓		
Japan	✓	✓	✓	✓	no
Korea	✓			✓	no
Latvia		✓		✓	no
Lithuania		✓		✓	no
Luxembourg	✓	✓	✓	✓	no

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Prospetto comparativo su due tematiche specifiche

Countries List	OCSE member countries	UE's countries	Countries committed mandatory arbitration	Countries DTC with Italy	Art. 25 II par. II sent.
Malta		✓		✓	yes
Mexico	✓			✓	no
Netherlands, the	✓	✓	✓	✓	no
New Zeland	✓		✓	✓	yes
Norway	✓		✓	✓	yes
Poland	✓	✓	✓	✓	no
Portugal	✓	✓		✓	no
Romania		✓		✓	yes
Slovak Republic, the	✓	✓		✓	no
Slovenia	✓	✓	✓	✓	yes
Spain	✓	✓	✓	✓	no
Sweden	✓	✓	✓	✓	yes
Switzerland	✓		✓	✓	yes
Turkey	✓			✓	no
United Kingdom, the	✓	✓	✓	✓	no
United States, the	✓		✓	✓	yes
Si segnala inoltre l'esistenza di una convenzione tra Italia e i seguenti ulteriori paesi					

Albania, Algeria, Arabia Saudita, Argentina, Armenia, Azerbaijan, Bangladesh, Bielorussia, Brasile, Cina, Congo, Costa d'Avorio, Ecuador, Egitto, Emirati Arabi Uniti, Etiopia, Federazione Russa, Filippine, Georgia, Ghana, Giordania, Hong Kong, India, Indonesia, Israele, Jugoslavia Ex: (1), Kazakhistan, Kuwait, Lettonia, Libano, Lituania, Macedonia, Malaysia, Marocco, Mauritius, Moldova, Mozambico, Oman, Pakistan, Qatar, San Marino, Senegal, Siria, Singapore, Sri Lanka, Sud Africa, Tanzania, Thailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Ucrania, Uganda, Unione Sovietica Ex: (1), Uzbekistan, Venezuela, Vietnam, Zambia

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Q&A

© 2017 Bernoni & Partners. All rights reserved.

Bernoni Grant Thornton | An instinct for growth™