

# Gli strumenti di risoluzione delle controversie

**Paolo Besio**

# Operazioni internazionali infragruppo

## È il prezzo di libera concorrenza facilmente determinabile?

*“Transfer pricing is not an exact science” (OCSE, Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations, OCSE 2017, 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., 4.1)*

# 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)*

# Operazioni internazionali infragruppo

- *“[...] the emergence of competing sets of international standards, and the replacement of the current consensus based framework by unilateral measures, could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation” (OCSE/G20, BEPS Project, Explanatory Statements, 2015 Final reports)*
- *“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. The interpretation and application of novel rules resulting from the work described above could introduce elements of uncertainty that should be minimised as much as possible”. (OCSE/G20, BEPS Project, Action 14, Final Report)*

## Art. 110 (7), TUIR – Le rettifiche del reddito imponibile

*“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 determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (D.M. 14/05/2018 GU 118/2018), possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma (2).”*

# Art. 31-quater: rettifiche in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionali

*“La rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110 (7), può essere riconosciuta:*

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali o dalla Convenzione arbitrale;*
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;*
- c) a seguito di istanza da parte del contribuente a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.”*

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

*«Un mezzo che permette all'amministrazione fiscale di consultarsi per risolvere le controversie riguardanti l'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione. Tale procedura, descritta e autorizzata dall'articolo 25 del Modello di Convenzione fiscale OCSE, può essere utilizzata per eliminare la doppia imposizione che potrebbe derivare da una rettifica del prezzo di trasferimento.»* (OCSE, op.cit., Glossario)

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

I presupposti della procedura:

- Essere residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti
- Essere assoggettato ad imposizione
- Tassazione non conforme alle norme della Convenzione (per quanto riguarda tematiche di prezzi di trasferimento), anche potenziale
- Invio della richiesta entro il termine previsto dalla Convenzione



# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

Le fasi della procedura:

**Prima fase:** rapporto tra contribuente che presenta l'istanza e autorità competente dello Stato di residenza del contribuente stesso.

Possibile eliminazione della doppia imposizione.

**Seconda fase:** se l'autorità competente ritiene che l'azione che ha generato o genererà la doppia imposizione sia addebitabile all'altro Stato, avvio della procedura bilaterale.

Possibile eliminazione della doppia imposizione

**Terza fase:** arbitrato (eventuale, solo per alcune convenzioni).

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

I principali limiti delle Procedure amichevoli:

- Il contribuente ha diritto di chiedere che la procedura sia attivata ma le *competent authority* non hanno l'obbligo di farlo;
- Le *competent authority* hanno l'impegno di discutere, nella maggior parte dei casi non hanno l'obbligo di raggiungere un accordo

Le ulteriori critiche mosse dai contribuenti:

- Incertezza
- Durata eccessivamente lunga;
- Costi elevati;

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

I principali lavori dell'OCSE relativamente alle procedure amichevoli:

- 2003 e, successivamente, nel 2004 pubblicazione dei primi *discussion draft*, integrati nel corso del 2006
- 2007 “*Improving resolution of tax treaty disputes*”
- 2007 “*Manual on Effective mutual agreement procedures (MEMAP)*”
- 2008, nuovo testo dell'art. 25 (“*Mutual Agreement Procedure*”), con l'introduzione, al comma 5, della c.d. clausola arbitrare e nuovo testo del commentario al suddetto articolo

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

I principali lavori della Commissione Europea relativamente alle procedure amichevoli:

- 1990 «*Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate*»
- 2006 e 2009 "*Codice di condotta in materia di convenzione arbitrale*"
- 2015 "*Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention*" (EJTPF)

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

Anno di riferimento	Casi aperti in corso d'anno	Casi esistenti a fine anno
2006	1036	2352
2007	1176	2671
2008	1311	2897
2009	1599	3426
2010	1341	3328
2011	1624	3838
2012	1678	4073
2013	1910	4566
2014	2259	5429
2015	2509	6176
2016	1496	7190
2017	2076	6831
2018	2385	6605

Fonte: OECD

# Art. 31-*quater*, prima fattispecie: Procedure amichevoli (MAP) da convenzioni bilaterali

Stati	Casi aperti a inizio anno	Casi aperti in corso d'anno	Casi chiusi in corso d'anno	Casi aperti a fine anno
Stati Uniti	694	157	181	670
India	659	133	82	710
Germania	542	178	227	493
Francia	474	222	136	560
Italia	395	196	90	501
Regno Unito	244	80	89	235
Spagna	175	132	50	257
Canada	141	75	102	114
Austria	140	45	42	143
Svezia	117	48	37	128
Paesi Bassi	116	64	59	121
Svizzera	115	70	33	152
Giappone	106	31	53	84
Belgio	82	35	39	78
Polonia	50	12	9	53
Norvegia	32	13	21	24
Irlanda	27	18	8	37
Australia	26	6	13	19
Lussemburgo	24	16	3	37
Slovenia	8	2	2	8
Nuova Zelanda	5	7	6	6
<b>TOTALE</b>	<b>4172</b>	<b>1540</b>	<b>1282</b>	<b>4430</b>

# Action 14 del progetto BEPS

## ACTION 14

Make dispute resolution mechanisms more effective

*Develop solutions to address obstacles that prevent countries from [re]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.*

# Action 14 del progetto BEPS

- «*There is no currently consensus among all OECD and G20 countries on the adoption of mandatory binding arbitration*»
- TRIPLICE APPROCCIO:
  - *Minimum standard* per assicurare una gestione tempestiva, efficace ed efficiente delle procedure amichevoli;
  - *best practice*;
  - sistema di monitoraggio finalizzato a verificare il rispetto dell'impegno politico



# Action 14 del progetto BEPS - *Minimum Standard* – definizione

- I *minimum standard* rappresentano modifiche che devono essere introdotte nella legislazione di ciascuno Stato o nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni con riferimento alle quali è stato acquisito il consenso di tutti.
- “*The elements of the minimum standard ..... have been formulated to reflect clear, objective criteria that will be susceptible to assessment and review in the monitoring process*”.

# Action 14 del progetto BEPS - *Minimum Standard* – obiettivo

- *“Minimum standards were agreed to tackle issues in cases where no action by some countries would have created negative spill overs (including adverse impacts of competitiveness) on other countries”*
- I *minimum standard* sono ben definiti e non possono essere modificati, salve previsioni esplicite, per evitare di depotenziare il risultato

# Action 14 del progetto BEPS - *Best Practices* – definizione

- *“... unlike the elements of the minimum standard .... best practices have a subjective or qualitative character that could not readily be monitored or evaluated or because not all OECD and G20 countries are willing to commit to them at this stage. These best practices are therefore not part of the minimum standard”.*

## Action 14 del progetto BEPS - Sistema di monitoraggio (*Peer Review*) – definizione

Il *peer review* può essere definito come l'analisi della normativa o della prassi, specifica o generale, di un determinato Stato fatta da altri Stati, tutti posti sullo stesso livello (*on equal footing*). L'obiettivo del *peer review* è riscontrare la rispondenza di detta normativa o prassi a determinati standard normativi o di prassi stabiliti a livello internazionale.

Nell'ambito del progetto BEPS, gli Stati che hanno contribuito allo sviluppo e all'approvazione finale del progetto si sono vincolati all'attuazione di quanto concordato nell'ambito delle singole *actions* e hanno concordato di sottoporsi a *peer review*, da parte degli altri Stati partecipanti. Questo risulta fondamentale al fine di assicurare un'attuazione tempestiva e omogenea a livello internazionale.

Al fine di ciò, OCSE e G20 hanno concordato di costituire il cosiddetto “*Inclusive framework*”, ovvero un gruppo a cui partecipano i membri OCSE e i membri del G20, e a cui sono chiamati a partecipare anche Stati terzi rispetto ad essi. Nell'ambito dell’*Inclusive framework* vengono elaborati i documenti già previsti nella fase di attuazione del progetto BEPS e vengono predisposti i *peer review* con riferimento ai *minimum standard*

# Action 14 del progetto BEPS – Sistema di monitoraggio (*Peer review*) – obiettivo

- L'obiettivo dei *peer review* è:
- monitorare l'implementazione del progetto BEPS e l'impatto delle differenti misure;
- monitorare il rispetto dei *minimum standard*;
- predisporre strumenti per supportare i paesi in via di sviluppo nell'affrontare le problematiche relative ai BEPS.
- al fine di consentire agli Stati di rivedere ed aggiornare il proprio sistema fiscale (per eliminare le disposizioni a rischio BEPS), per assicurare la realizzazione delle necessarie modifiche normative secondo modalità e tempi in linea con gli impegni assunti e per consentire il monitoraggio complessivo a livello OECD/G20

# Action 14 del progetto BEPS – Sistema di monitoraggio (*Peer review*) – struttura

Struttura dei *peer review*:

- I *peer review* indicano:
- i *terms of reference*, ovvero i criteri per valutare l'attuazione fatta o in corso da parte degli Stati;
- la *assessment methodology*, ovvero la procedura con cui vengono effettuati i *peer review* stessi.

La procedura dei *peer review* è normalmente articolata in 3 fasi:

- Preparazione
- Consultazione
- Valutazione

# *Minimum standard* da introdurre nelle convenzioni bilaterali

Obiettivi generali del *minimum standard*:

- Gli obblighi assunti con la stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni (tra cui l'eliminazione della doppia imposizione tramite 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;
- L'accesso alle procedure amichevoli deve essere garantito, verificata l'esistenza dei requisiti;

I *minimum standard* sono integrati con le *Best practise*

## Minimum standard da introdurre nelle convenzioni bilaterali

- 1) Gli Stati devono assicurare che gli obblighi assunti, con la stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni, relativi alla procedura amichevole siano rispettati in buona fede e tempestivamente. Gli Stati, in particolare, devono:
  1. includere i paragrafi da 1 a 3 dell'articolo 25, riconoscere l'accesso alla MAP nei casi di *transfer pricing* e dare esecuzione agli accordi raggiunti;
  2. garantire l'accesso alla MAP in caso di disaccordo tra contribuente e autorità fiscale relativamente alla possibile applicabilità di norme antiabuso, domestiche e convenzionali;
  3. impegnarsi a risolvere le MAP entro 24 mesi
  4. favorire lo sviluppo delle relazioni e del lavoro congiunto delle *competent authorities* mediante la partecipazione al *Forum on Tax Administration MAP Forum*;
  5. aggiornare periodicamente le proprie statistiche sulle MAP;
  6. impegnarsi a sottoporre a revisione il proprio rispetto dei *minimum standards* nel contesto del *FTA MAP Forum*;
  7. essere trasparenti relativamente alla propria posizione sulla clausola arbitrale nelle MAP



## ***Minimum standard da introdurre nelle convenzioni bilaterali***

- 2) Gli Stati devono assicurare che le proprie procedure amministrative promuovano la prevenzione e la tempestiva risoluzione di contestazioni relative alle convenzioni bilaterali. Gli Stati, in particolare, devono:
1. pubblicare regole, direttive e procedure per l'accesso alla procedura amichevole e rendere dette informazioni facilmente accessibili ai contribuenti;
  2. pubblicare i propri *MAP profiles* in una piattaforma comune;
  3. assicurare indipendenza e autonomia dei funzionari addetti alle procedure amichevoli rispetto ai *policy maker* e ai verificatori
  4. astenersi da utilizzare criteri di valutazione dei funzionari addetti alle procedure amichevoli legati alla conferma degli importi accertati o al mantenimento di materia imponibile;
  5. assicurare risorse adeguate al dipartimento;
  6. chiarire il rapporto tra la definizione del contenzioso interno e la procedura amichevole, notificare le regole agli Stati controparte e chiarire la procedura e le conseguenze nelle istruzioni sulla procedura;
  7. nella procedura di APA bilaterale, garantire il roll back negli anni aperti, se sussistono le medesime condizioni

## Minimum standard da introdurre nelle convenzioni bilaterali

- 3) Gli Stati devono assicurare che i contribuenti che verificano i requisiti del paragrafo 1 dell'art. 25 possano avere accesso alla procedura amichevole. Gli Stati, in particolare, devono:
  1. reciprocamente informarsi in merito alla richiesta di apertura di una procedura amichevole ed esprimere il proprio parere in merito all'ammissibilità, sia consentendo di inviare la richiesta indifferentemente ad uno o ad entrambi gli Stati oppure attivando una procedura di notifica e di consultazione;
  2. specificare, nella procedura, informazioni e documenti che devono essere riportati nell'istanza
  3. integrare l'art. 25 con la seconda frase del secondo paragrafo ("*Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States*") o, in alternativa, introdurre nei propri trattati un termine limite, oltre il quale non è possibile effettuare aggiustamenti ai sensi dell'art. 9(1) o 7(2) per evitare il mancato riconoscimento dell'accordo raggiunto in procedura amichevole, a causa dello spirare del termine

# *Minimum standard* da introdurre nelle convenzioni bilaterali

Obiettivo dell'*Action 14* è identificare soluzioni per rimuovere gli ostacoli alla risoluzione delle controversie internazionali tramite la procedura amichevole.

Tra queste soluzioni c'era l'obbligatorietà della cosiddetta clausola arbitrale, finalizzata a dare certezze in termini di risultato.

L'OCSE prende atto che non è stato raggiunto il consenso tra gli Stati in merito all'introduzione di detta clausola (che sarebbe stata un'ulteriore *minimum standard*). Nonostante questo, alcuni Stati\* si sono impegnati ad introdurre, nelle proprie convenzioni bilaterali, la clausola arbitrale. Gli Stati, alla data, coprivano, secondo le statistiche più recenti dell'OCSE stesso, più del 90% delle procedure in essere.

La clausola arbitrale, come facoltà e non come obbligo, è disciplinata nella parte VI (*Arbitration*), artt. 18 – 26 del MLI

\*Australia, Austria, Belgium, Canada, France, Germany, Ireland, Italy, Japan, Luxembourg, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, the United Kingdom and the United States.

# 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*

*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 practices

*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.*

*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).*

# MLI e minimum standard Action 14

## Article 16 – Mutual Agreement Procedure

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement, that person may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting Jurisdictions, present the case to the competent authority of either Contracting Jurisdiction. 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 Covered Tax Agreement.

2. 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 Jurisdiction, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Covered Tax Agreement. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting Jurisdictions.

3. The competent authorities of the Contracting Jurisdictions shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Covered Tax Agreement. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Covered Tax Agreement.

# MLI e minimum standard Action 14

Gli Stati membri possono prevedere, in luogo del primo periodo del primo paragrafo, quanto segue:

*“for the first sentence of paragraph 1 not to apply to its Covered Tax Agreements on the basis that it intends to meet the minimum standard for improving dispute resolution under the OECD/G20 BEPS Package by ensuring that under each of its Covered Tax Agreements (other than a Covered Tax Agreement that permits a person to present a case to the competent authority of either Contracting Jurisdiction), where a person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting Jurisdictions, that person may present the case to the competent authority of the Contracting Jurisdiction of which the person is a resident or, if the case presented by that person comes under a provision of a Covered Tax Agreement relating to non-discrimination based on nationality, to that of the Contracting Jurisdiction of which that person is a national; and the competent authority of that Contracting Jurisdiction will implement a bilateral notification or consultation process with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction for cases in which the competent authority to which the mutual agreement procedure case was presented does not consider the taxpayer’s objection to be justified.*”

# **MLI e minimum standard Action 14 – posizione dello Stato italiano**

## **Article 16 – Mutual Agreement Procedure - Reservation**

*Pursuant to Article 16(5)(a) of the Convention, Italy reserves the right for the first sentence of Article 16(1) not to apply to its Covered Tax Agreements on the basis that it intends to meet the minimum standard for improving dispute resolution under the OECD/G20 BEPS Package by ensuring that under each of its Covered Tax Agreements (other than a Covered Tax Agreement that permits a person to present a case to the competent authority of either Contracting Jurisdiction), where a person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting Jurisdictions, that person may present the case to the competent authority of the Contracting Jurisdiction of which the person is a resident or, if the case presented by that person comes under a provision of a Covered Tax Agreement relating to non-discrimination based on nationality, to that of the Contracting Jurisdiction of which that person is a national; and the competent authority of that Contracting Jurisdiction will implement a bilateral notification or consultation process with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction for cases in which the competent authority to which the mutual agreement procedure case was presented does not consider the taxpayer's objection to be justified*



# MLI e minimum standard Action 14

Gli Stati membri possono prevedere, in luogo del secondo periodo del secondo paragrafo, quanto segue:

*“the Contracting Jurisdictions shall not include in the profits of an enterprise, and tax accordingly, profits that would have accrued to the enterprise but that by reason of the conditions referred to in a provision in the Covered Tax Agreement relating to associated enterprises have not so accrued, after a period that is mutually agreed between both Contracting Jurisdictions from the end of the taxable year in which the profits would have accrued to the enterprise (this provision shall not apply in the case of fraud, gross negligence or wilful default).”*

# ***MLI e minimum standard Action 14 – posizione dello Stato italiano***

*Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting Jurisdictions.*

# MLI e minimum standard Action 14

## Article 17 – Corresponding Adjustments

1. *Where a Contracting Jurisdiction includes in the profits of an enterprise of that Contracting Jurisdiction — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting Jurisdiction has been charged to tax in that other Contracting Jurisdiction and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting Jurisdiction if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting Jurisdiction 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 the Covered Tax Agreement and the competent authorities of the Contracting Jurisdictions shall if necessary consult each other.*

L'articolo 17 è relativo alla *best practice* n. 1 che implementa il *minimum standard* 1.1

# ***MLI e minimum standard Action 14 – MAP Peer review report – Italy***

## **AVAILABILITY AND ACCESS TO MAP**

- 1) Include Article 25 (1) of the OECD Model Tax Convention in tax treaties*
- 2) Allow submission of MAP requests to the CA of either treaty partners or, alternatively, introduce a bilateral consultation or notification process*
- 3) Provide access to MAP in transfer pricing cases*
- 4) Provide access to MAP in relation to the application of anti-abuse provisions*
- 5) Provide access to MAP in cases of audit settlements*
- 6) Provide access to MAP if required information is submitted*
- 7) Include art. 25/3), second sentence, of the OECD MTC in tax treaties*
- 8) Publish clear and comprehensive tax guidance*
- 9) Make MAP guidance available and easily accessible and publish MAP profile*
- 10) Clarify in MAP guidance that audit settlements do not preclude access to MAP*

# *MLI e minimum standard Action 14 – MAP Peer review report – Italy*

## **RESOLUTION OF MAP CASES**

- 1) Include art. 25(2), first sentence, of the OECD MTC in tax treaties*
- 2) Seek to resolve MAP cases within a 24-months' average timeframe*
- 3) Provide adequate resources to the MAP functions*
- 4) Ensure staff in charge of MAP has the authority to resolve cases in accordance with the applicable tax treaty*
- 5) Use appropriate performance indicators for the MAP function*
- 6) Provide transparency with respect to the position on MAP arbitration*

# *MLI e minimum standard Action 14 – MAP Peer review report – Italy*

## **IMPLEMENTATION OF MAP AGREEMENTS**

- 1) *Implement all MAP agreements*
- 2) *Implement all MAP agreements or a treaty basis*
- 3) *Include Art. 25(2), second sentence, of the OECD MTC in tax treaties or alternative provisions in art. 9(1) and art. 7(2)*

# MLI e Action 14 – ulteriori previsioni – Arbitration

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

# *MLI e Action 14 – ulteriori previsioni – Arbitration*

## **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



# La Convenzione arbitrale – Caratteristiche generali

La Convenzione Arbitrale è un trattato internazionale - stipulato tra tutti i Paesi che compongono l'Unione Europea - 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.

# 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

# 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

# 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:

- A. 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
- B. 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

# 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.”*

# Sospensione amministrativa della riscossione

- Ai sensi dell'art. 3, comma 2, della legge n.99 del 1993, l'Agenzia delle Entrate può autorizzare 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 MEF comunica l'accettazione della MAP.

# Sospensione giudiziale della riscossione

- La sospensione della riscossione può essere disposta dalla Commissione Tributaria adita.
- Nel caso la Commissione decide anche in merito a eventuali garanzie.

# 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]

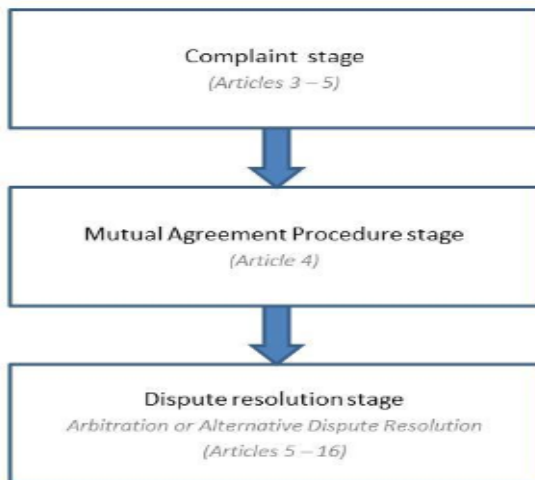


# Convenzione Arbitrale – Cause preclusive

- 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]

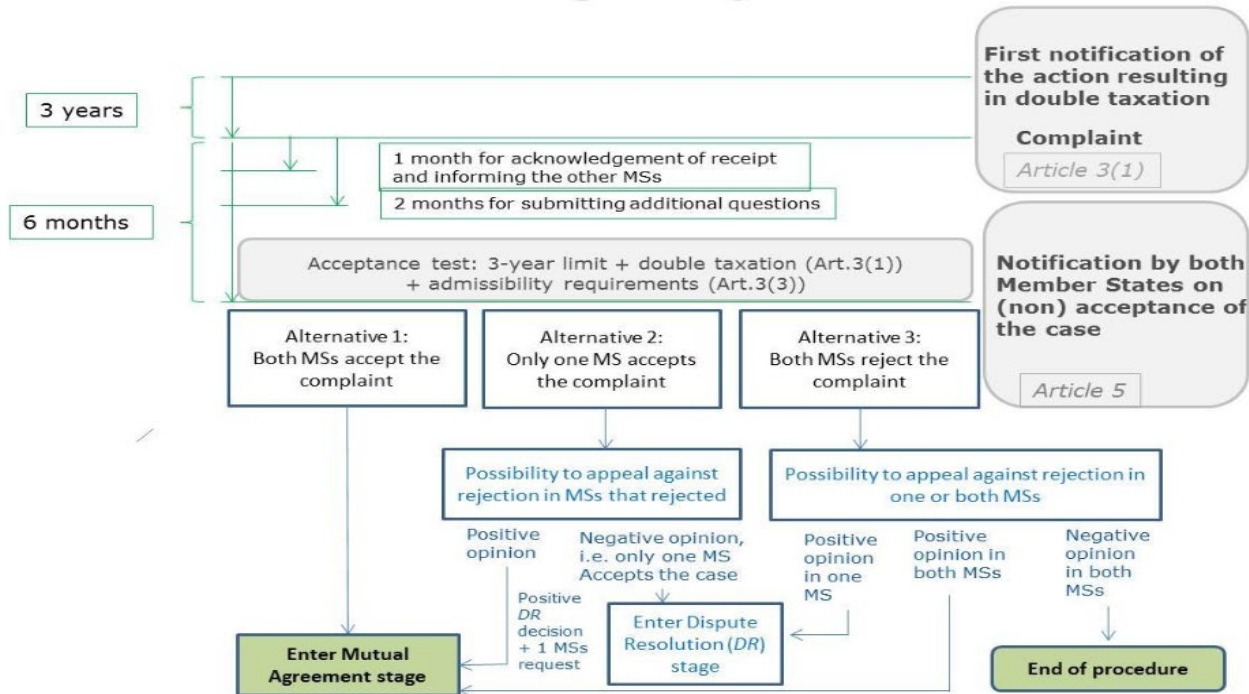
# Council Directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

## EU Double Taxation Dispute Resolution Mechanism – procedural stages



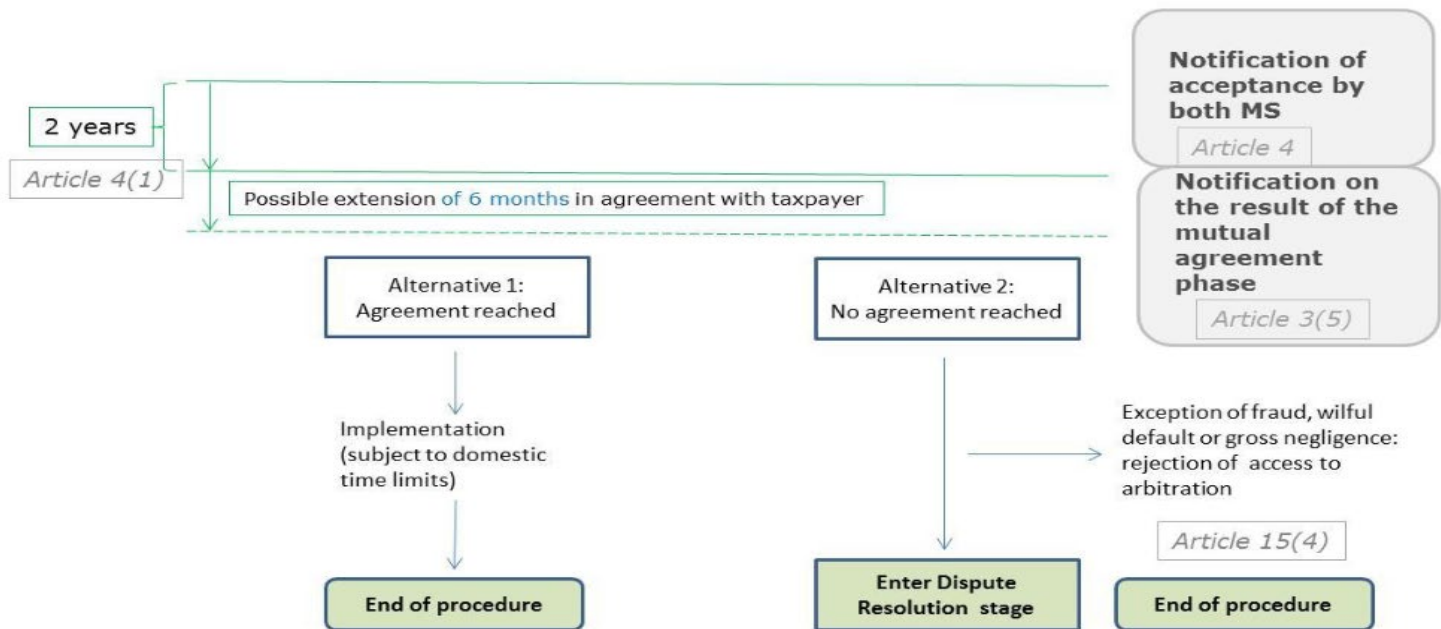
# Council Directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

## Complaint Stage



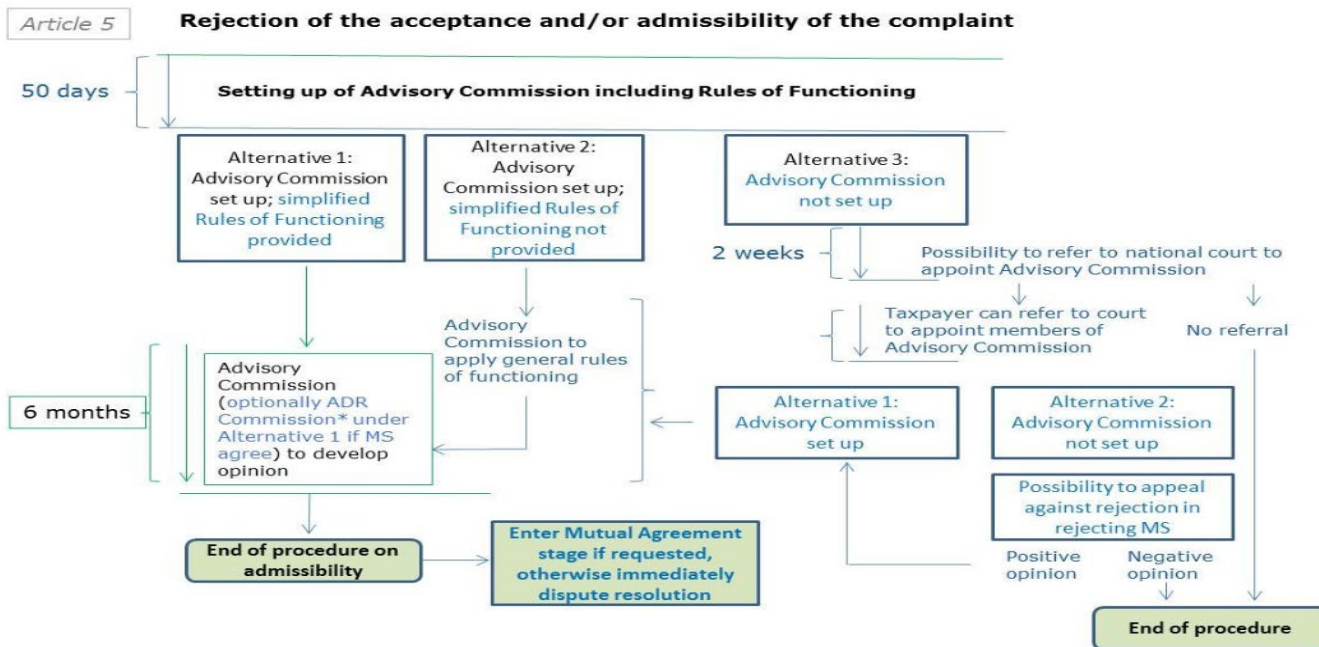
# Council Directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

## The EU Double Taxation Dispute Resolution Mechanism – Mutual Agreement Procedure Stage



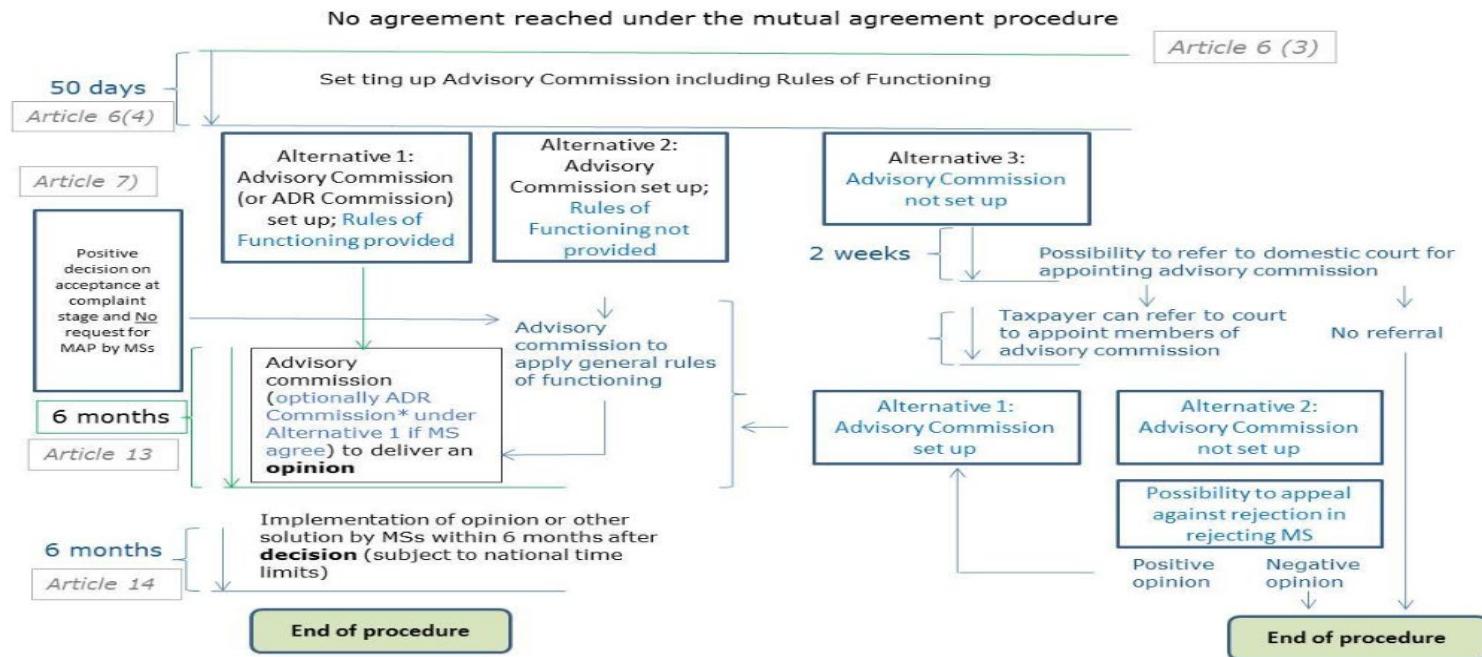
# Council Directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

## Dispute Resolution Stage (Decision on acceptance and admissibility)



# Council Directive on double taxation dispute resolution mechanism in the European Union

## Dispute Resolution Stage (Elimination of double taxation)



# Art. 31-quater, seconda fattispecie: i *Joint Audit*

## DEFINIZIONE

- Il *Joint Audit* rappresenta uno strumento di verifica in capo ad un contribuente residente che si inserisce nell'ambito di cooperazione amministrativa tra Stati.
- Si tratta, sostanzialmente, di verifiche fiscali relative a fattispecie di *transfer pricing* o attribuzione di profitti ad una stabile organizzazione le quali sono condotte congiuntamente da due o più amministrazioni fiscali delle rispettive giurisdizioni coinvolte.

# Art. 31-quater, seconda fattispecie: i *Joint Audit*

## PROCEDURA EX ART. 31-BIS

- Quando la situazione di uno o più soggetti di imposta presenta un interesse comune o complementare con altri Stati membri, l'Amministrazione finanziaria può decidere di procedere a controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli altri Stati membri, ciascuno nel proprio territorio, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute quando tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro.
- L'Amministrazione finanziaria individua, autonomamente, i soggetti d'imposta sui quali intende proporre un controllo simultaneo, informando le autorità competenti degli altri Stati membri interessati circa i casi suscettibili di un controllo simultaneo. A tale fine, essa indica, per quanto possibile, i motivi per cui detti casi sono stati scelti e fornisce le informazioni che l'hanno indotta a proporli, indicando il termine entro il quale i controlli devono essere effettuati.



# Art. 31-quater, seconda fattispecie: i *Joint Audit*

## PROCEDURA EX ART. 31-BIS

- Qualora l'autorità competente di un altro Stato membro proponga di partecipare ad un controllo simultaneo, l'Amministrazione finanziaria comunica alla suddetta autorità l'adesione o il rifiuto ad eseguire il controllo richiesto, specificando, in quest'ultimo caso, i motivi che si oppongono all'effettuazione di tale controllo.
- Nel caso di adesione alla proposta di controllo simultaneo avanzata dall'autorità competente di un altro Stato membro, l'Amministrazione finanziaria designa un rappresentante cui compete la direzione e il coordinamento del controllo.

# Art. 31-*quater*, terza fattispecie: l'istanza unilaterale

## I PRESUPPOSTI DELL'ISTANZA:

- Essere residente in Italia o stabile organizzazione in Italia di società residente all'estero
- Esistenza di operazioni che ricadono nell'ambito del 110(7)
- Esistenza di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione internazionale che consenta un adeguato scambio di informazioni

# Art. 31-*quater*, terza fattispecie: l'istanza unilaterale

## LA PROCEDURA:

- Invio istanza all'Ufficio accordi preventivi e controversie internazionali
- Indicazione dello strumento giuridico per la risoluzione delle controversie internazionali e di tutti gli elementi richiesti
- Una volta dichiarata l'ammissibilità, attività istruttoria e, al termine, emanazione di atto motivato di riconoscimento o mancato riconoscimento della variazione in diminuzione
- In caso di mancato riconoscimento, prosegue l'attività nell'ambito della procedura amichevole

# Grazie

## Q&A