

RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA DI DOPPIA IMPOSIZIONE: LA NUOVA DISCIPLINA IN AMBITO EUROPEO



Antonella DELLA ROVERE
Valente Associati GEB Partners

Francesca PECORARI
Valente Associati GEB Partners

Con l'obiettivo di assicurare un quadro efficiente e trasparente per la risoluzione delle controversie relative all'interpretazione e all'applicazione delle Convenzioni fiscali bilaterali e della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione in data 10 ottobre 2017, è stata adottata la direttiva UE 2017/1852. Tale intervento normativo muove dall'esigenza di colmare le lacune che gli strumenti di risoluzione delle controversie diretti all'eliminazione della doppia imposizione già esistenti hanno evidenziato, in particolare per ciò che concerne la durata e l'effettiva conclusione della procedura.

1

PREMESSA

A livello internazionale ed europeo risulta primaria l'esigenza di assicurare l'adozione di specifici meccanismi che consentano di risolvere in maniera tempestiva ed efficace le controversie tra Stati le quali emergono dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del redditi¹. In particolare, l'obiettivo che si persegue attraverso la previsione di tali meccanismi è

quello di creare un ambiente favorevole alle imprese per gli investimenti, al fine di realizzare sistemi fiscali equi ed efficienti con vantaggi per tutti i contribuenti.

In tale contesto, assume significativa rilevanza la direttiva UE 2017/1852² sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea, la quale si basa sulla consapevolezza che gli strumenti attualmente previsti dagli accordi o Convenzioni fiscali bilaterali e dalla Convenzione sull'arbitrato dell'Unione (90/436/CEE)³ relativi all'eliminazione delle doppie imposizioni non sempre consentono l'effettiva risoluzione

1 Per approfondimenti in materia di doppia imposizione, cfr. Valente P. "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Parte I, Ipsoa, Milano, 2016 e AA.VV. "Guida Fisco 2017", Guide Eutekne, Torino, 2017, p. 993 ss. Per approfondimenti in tema di strumenti di risoluzione delle controversie tra Stati, cfr. Valente P., Rizzardi R., Consiglio P., Mattia S. "Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva", Ipsoa, Milano, 2017, p. 190 ss.

2 Tale direttiva è stata adottata dal Consiglio UE in data 10.10.2017.

3 Si tratta della "Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate".

di tali controversie in maniera tempestiva. Nello specifico, **l'ambito di applicazione della citata direttiva risulta più ampio** rispetto a quello della Convenzione 90/436/CEE la cui operatività è limitata alle controversie in materia di prezzi di trasferimento e di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, in quanto essa trova applicazione con riguardo a **tutti i contribuenti che sono soggetti a imposte sul reddito e sul capitale** previste dagli accordi o Convenzioni fiscali bilaterali e dalla Convenzione sull'arbitrato dell'Unione. Per quanto riguarda il termine di decorrenza, la direttiva si applica ai **reclami** che siano presentati **a decorrere dal 1° luglio 2019** sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il capitale percepito in un esercizio fiscale che ha inizio il 1° gennaio 2018 o in data successiva.

Tuttavia, le autorità competenti degli Stati membri interessati possono concordare che essa trovi applicazione anche con riguardo ad un reclamo presentato prima di tale data o di esercizi fiscali precedenti⁴.

Secondo quanto disposto dall'art. 22, gli Stati membri sono chiamati a recepire nell'ordinamento giuridico interno le disposizioni previste in ambito europeo entro il 30 giugno 2019.

onere fiscale eccessivo per queste ultime e costituisce, pertanto, un serio ostacolo allo svolgimento di attività transfrontaliere con grave pregiudizio per la crescita economica e per gli investimenti.

Al fine di delineare il contesto giuridico di riferimento in cui si pone la direttiva europea sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea, occorre ricordare che **in ambito internazionale ed europeo sono previsti due specifici strumenti di risoluzione delle controversie diretti all'eliminazione della doppia imposizione:**

- la procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE⁵;
- la procedura arbitrale disciplinata dalla Convenzione 90/436/CEE, in materia del *transfer pricing*⁶.

Tuttavia, come precisato dal Considerando n. 3 della suddetta direttiva, non sempre i citati meccanismi consentono l'effettiva risoluzione delle controversie in maniera tempestiva, in quanto, come emerge dall'attività di controllo condotta nel quadro dell'attuazione della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione vi sono rilevanti lacune, per ciò che concerne l'accesso, la durata e l'effettiva conclusione della procedura.

La procedura amichevole

La procedura amichevole costituisce un rimedio esperibile non solo dal contribuente che ritenga di essere o di poter essere leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione (art. 25, §§ 1 e 2), ma può essere avviata anche direttamente dalle autorità competenti degli Stati contraenti nei casi specificamente previsti dal successivo § 3.

Nello specifico, l'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE stabilisce che il meccanismo

2 GLI STRUMENTI DI RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE TRA STATI IN MATERIA DI DOPPIA IMPOSIZIONE

Il fenomeno della doppia imposizione, inteso come esercizio della potestà impositiva da parte di due giurisdizioni fiscali sullo stesso reddito o capitale imponibile, rappresenta una delle principali problematiche per le imprese multinazionali in quanto esso crea un

4 Cfr. art. 23, § 2, della direttiva (UE) 2017/1852.

5 Per approfondimenti sulla procedura amichevole, cfr. Valente P. "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", cit., p. 1063 ss.; Id. "L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione delle controversie internazionali", *il fisco*, 2014, p. 863 ss.

6 Al riguardo, sulla disciplina del *transfer pricing*, cfr. Valente P. "Manuale del Transfer pricing", Ipsa, Milano, 2015.

in esso contemplato trova **applicazione** con riguardo ai casi in cui:

- una persona ritiene che le misura adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti possano comportare un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione (art. 25, § 1);
- vi siano difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione (art. 25, § 3).

Inoltre, la procedura amichevole può essere esperita anche per la risoluzione delle controversie aventi ad oggetto l'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione (art. 25, § 3)⁷.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 5.6.2012 n. 21 la procedura amichevole è un istituto che permette una **consultazione diretta** tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le quali dialogano nelle forme ritenute più idonee, con l'obiettivo di pervenire ad un accordo sull'oggetto della procedura.

L'articolo 25, § 1 del Modello OCSE prevede che l'apertura della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente "*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*".

Sul punto, la richiamata circolare chiarisce che tale espressione è da intendersi 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*".

I reclami presentati ai sensi dell'art. 25, § 1 devono essere sottoposti all'autorità compe-

tente dello Stato contraente di cui il contribuente è residente⁸ **entro tre anni** dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

La procedura amichevole si instaura nel momento in cui il contribuente inoltra il reclamo a prescindere dal fatto che il primo abbia esaurito tutti i rimedi disponibili secondo la normativa interna.

Ai sensi del § 2 dell'art. 25, l'autorità competente deve adoperarsi per regolare il caso in via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato qualora ritenga fondato il reclamo del contribuente⁹.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia Entrate n. 21/2012 evidenzia che non sussiste, in capo alle autorità competenti, un obbligo di risultato tale da garantire l'eliminazione della denunciata doppia imposizione in quanto ad esse viene richiesto esclusivamente di "*fare del loro meglio*" ("*shall endeavour*") al fine di giungere ad un accordo che elimini l'imposizione non conforme alla Convenzione.

Sul punto, occorre ricordare che, a seguito delle modifiche introdotte nel 2008 all'art. 25 del Modello OCSE, il § 5 della citata disposizione prevede una **fase arbitrale obbligatoria in caso di mancato accordo tra i due Stati** in sede di procedura amichevole entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente. La procedura arbitrale non rappresenta un meccanismo di risoluzione delle controversie alternativo rispetto alla procedura di accordo reciproco in quanto, qualora le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo senza che vi sia alcuna questione irrisolta per quan-

7 Nella circolare Agenzia Entrate 5.6.2012 n. 21, avente ad oggetto "*Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*", si evidenzia che risulta riconducibile a tale ipotesi il caso di un'impresa residente di uno Stato terzo avente stabili organizzazioni in entrambi gli Stati contraenti. Per un commento, si vedano Mattia S., Alagna C. "Controversie fiscali tra Stati, l'Agenzia chiarisce la procedura amichevole", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.6.2012; Miele L. "Procedura amichevole per risolvere le controversie sul transfer pricing", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.9.2012.

8 Per approfondimenti in tema di residenza, cfr. Valente P. "Esterovestizione e residenza", Ipsoa, Milano, 2013.

9 Art. 25, § 2, del Modello di Convenzione OCSE: "*The competent authority shall endeavour [...] 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. [...]*".

to riguarda l'applicazione delle disposizioni convenzionali, non vi è alcuna ragione per ricorrere alla procedura arbitrale.

La Convenzione sull'arbitrato dell'Unione

Un ulteriore meccanismo di risoluzione delle controversie diretto all'eliminazione della doppia imposizione, con riguardo alla **disciplina del transfer pricing**, è costituito dalla procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE¹⁰.

La Convenzione arbitrale 90/436/CEE, relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate, trova applicazione quando, ai fini dell'imposizione, gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 6 della Convenzione arbitrale, qualora un'impresa ritenga che i principi previsti dall'art. 4¹¹ non siano stati osservati, essa può sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione¹², **indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale** degli Stati contraenti interessati.

La questione deve essere sottoposta entro i **tre anni** che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione.

Se le autorità competenti interessate non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il

caso è stato sottoposto per la prima volta ad una delle autorità competenti viene istituita una **commissione consultiva con il compito di fornire un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione** entro il termine di sei mesi che decorre dalla data in cui la Commissione viene adita.

Ai sensi dell'art. 12, le autorità competenti sono tenute ad adottare una decisione, anche non conforme al parere della commissione consultiva, entro sei mesi dalla data in cui quest'ultima ha reso il suo parere.

Qualora non si raggiunga un accordo al riguardo, le autorità competenti sono tenute a conformarsi a detto parere.

3

LA DIRETTIVA UE N. 2017/1852

Con l'obiettivo di garantire un quadro efficace ed efficiente per la risoluzione delle controversie in materia fiscale che assicuri la certezza del diritto e un ambiente favorevole alle imprese per gli investimenti e al fine di migliorare gli strumenti già esistenti, il Consiglio UE ha adottato, in data 10 ottobre 2017, la direttiva 2017/1852 *"sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea"*.

In particolare, tale direttiva prende le mosse dalla consapevolezza che gli attuali meccanismi previsti dalle Convenzioni fiscali bilaterali o dalla convenzione sull'arbitrato dell'Unione non risultano spesso adeguati ad un'effettiva e tempestiva risoluzione delle controversie.

Con riferimento all'**oggetto** e all'**ambito di applicazione**, ai sensi dell'art. 1, la direttiva

10 Per approfondimenti sulla procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE, cfr. Valente P. "Manuale del Transfer Pricing", cit., p. 1663 ss.

11 Il principio a cui sono tenute ad ispirarsi le imprese nella determinazione dei prezzi di trasferimento, vale a dire il principio di libera concorrenza, si rinvia nell'art. 4 della Convenzione in esame il quale fa riferimento a "*condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti*". Sulla base di tale principio, previsto dall'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, i prezzi di trasferimento infragruppo devono riflettere le condizioni che avrebbero convenuto parti indipendenti in condizioni similari. Per approfondimenti sull'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, cfr. Valente P. "Manuale del Transfer Pricing", cit., p. 161 ss.; Id. "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", cit., p. 538 ss.

12 Per approfondimenti in tema di stabile organizzazione, cfr. Valente P. "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", op. cit., p. 349 ss.; Valente P., Vinciguerra L. "Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche", Ipsosa, 2013, p. 29 ss.; AA.VV. "Guida Fisco 2017", cit., p. 2353 ss.

va in esame prevede le norme relative a un meccanismo per risolvere le controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e applicazione di accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale¹³.

Per quanto riguarda il profilo più strettamente procedurale, la risoluzione delle controversie avviene, almeno in una prima fase, attraverso una procedura che prevede la presentazione del caso alle autorità fiscali degli Stati membri interessati, attraverso **l'utilizzo di una procedura amichevole**.

Se entro un determinato periodo di tempo non viene raggiunto un accordo, il caso diviene oggetto di **una procedura di risoluzione delle controversie** la quale può 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**.

Le autorità fiscali sono tenute ad adottare una decisione finale vincolante in riferimento al parere di una commissione consultiva o di una commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

In base a quanto disposto dall'art. 3, § 1, i soggetti interessati¹⁴ hanno il diritto di presentare un **reclamo** relativo a una questione controversa a ciascuna autorità competente di ciascuno degli Stati membri interessati chiedendone la risoluzione.

Il reclamo deve essere presentato entro **tre anni** dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa, **a prescindere dal fatto che i soggetti interessati utilizzino i**

mezzi di impugnazione previsti dal diritto nazionale di uno degli Stati membri interessati.

Ciascuna autorità competente è tenuta a confermare la ricezione del reclamo entro due mesi dal suo ricevimento ed, entro lo stesso termine, comunica il ricevimento del reclamo anche alle autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

Il § 3 dell'art. 3 contiene l'elenco delle **informazioni** che il soggetto interessato è tenuto a comunicare alle autorità competenti, pena l'inammissibilità del reclamo.

Entro sei mesi dal ricevimento di un reclamo o dal ricevimento di eventuali informazioni supplementari specifiche richieste dalle autorità competenti che siano ritenute necessarie per procedere all'analisi sostanziale del caso specifico¹⁵ le autorità competenti decidono se accettare o rigettare il reclamo.

Qualora **il reclamo sia accettato** le autorità competenti degli Stati membri interessati si impegnano a risolvere la questione controversa mediante una procedura amichevole ("*Mutual agreement procedure*") entro due anni che decorrono dall'ultima notifica di una decisione di uno degli Stati membri in merito all'accettazione del reclamo.

È prevista la possibilità di prorogare tale termine di due anni fino a un massimo di un anno, su richiesta di un'autorità competente di uno Stato membro interessato a tutte le altre autorità competenti degli Stati membri interessati, qualora l'autorità competente richiedente fornisca una giustificazione scritta. Una volta definito l'accordo relativo alla risoluzione della questione controversa entro il termine stabilito, l'autorità competente di ciascuno degli Stati membri interessati è te-

13 Come emerge dal considerando n. 7 della direttiva, il suo ambito di applicazione è più esteso rispetto a quello della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione: "However, the scope of this Directive should be wider than that of the Union Arbitration Convention, which is limited to disputes over transfer pricing and the attribution of profits to permanent establishments. This Directive should apply to all taxpayers that are subject to taxes on income and capital covered by bilateral tax treaties and the Union Arbitration Convention".

14 Per "soggetti interessati" si intende, ai sensi dell'art. 1, § 1, lett. d), "qualsiasi persona, incluso un privato, residente in uno Stato membro a fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa".

15 Il § 4 dell'art. 3 dispone che le autorità competenti di ciascuno degli Stati membri interessati possano chiedere le informazioni supplementari entro tre mesi dal ricevimento del reclamo.

nuta a notificare, senza indugio, l'accordo al soggetto interessato in una decisione vincolante per l'autorità e applicabile dal soggetto interessato, sempre che quest'ultimo accetti la decisione e rinunci al diritto ad altri mezzi di impugnazione.

Nel caso in cui le procedure relative a tali altri mezzi di impugnazione siano già iniziate, la decisione diventa vincolante e applicabile non appena il soggetto interessato dimostri alle autorità competenti degli Stati membri interessati di aver adottato misure per porre termine a dette procedure.

Se non si perviene ad un accordo da parte delle autorità competenti degli Stati membri interessati entro il termine stabilito, l'autorità competente di ciascuno degli Stati membri interessati è tenuta a comunicarlo al soggetto interessato indicandone i motivi generali.

Nelle ipotesi in cui:

- il reclamo non contenga le informazioni richieste ai sensi dell'art. 3, § 3;
- non vi sia alcuna questione controversa;
- il reclamo non sia stato presentato entro il periodo di tre anni, (termine che decorre dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa);

le autorità competenti possono decidere di **rigettare il reclamo** entro lo stesso termine previsto per la sua accettazione.

L'art. 6 prevede che le autorità competenti, su richiesta del soggetto interessato, istituiscano una **commissione consultiva** ("Advisory Commission")¹⁶ entro 120 giorni dal ricevimento della richiesta, nei casi in cui il reclamo sia stato rigettato o lo stesso sia stato accolto senza che le autorità competenti degli Stati

membri interessati abbiano raggiunto un accordo su come risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole¹⁷.

In sostituzione della commissione consultiva, le autorità competenti degli Stati membri interessati possono prevedere una **commissione per la risoluzione alternativa delle controversie** ("Alternative Dispute Resolution Commission"), anche sotto forma di un comitato di natura permanente ("Standing Committee").

La commissione consultiva o una commissione per la risoluzione alternativa delle controversie sono tenute ad esprimere il proprio **parere** alle autorità competenti degli Stati membri interessati entro sei mesi dalla data in cui esse vengono istituite.

Il suddetto termine è prorogabile di ulteriori tre mesi se la commissione consultiva o la commissione per la risoluzione alternativa delle controversie ritenga che per la formulazione di un parere siano necessari più di sei mesi.

Per ciò che concerne la decisione finale, le autorità competenti interessate sono tenute ad esprimere il loro accordo su come risolvere il caso controverso entro sei mesi dalla notifica del parere della commissione consultiva o della commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

Le autorità competenti possono adottare una **decisione** che sia **difforme** rispetto al parere espresso dalla commissione consultiva o della commissione per la risoluzione alternativa delle controversie e **qualora esse non raggiungono un accordo su come risolvere la questione controversa saranno vincolate da tale parere**.

16 Sulla base di quanto disposto dall'art. 8, la commissione consultiva si compone di: un presidente; un rappresentante di ciascuna autorità competente interessata (previo accordo delle autorità competenti, il numero di tali rappresentanti può essere aumentato a due per ciascuna autorità competente); una personalità indipendente nominata da ciascuna autorità competente degli Stati membri interessati dall'elenco di cui all'art. 9 (previo accordo delle autorità competenti, il numero di tali personalità nominate può essere aumentato a due per ciascuna autorità competente). Nello specifico, l'elenco delle personalità indipendenti comprende tutte le personalità indipendenti nominate dagli Stati membri e, a tal fine, ogni Stato membro nomina almeno tre persone che siano competenti e indipendenti e in grado di operare con imparzialità e integrità.

17 Nel considerando n. 6 si afferma che: "In the absence of an agreement within a certain time frame, the case should be submitted to a dispute resolution procedure. [...] Dispute resolution procedures could take the form of an Advisory Commission, consisting of both representatives of the tax authorities concerned and independent persons of standing, or could take the form of an Alternative Dispute Resolution Commission".

La decisione finale è vincolante per gli Stati membri interessati e la sua attuazione è subordinata all'accettazione di essa da parte dei soggetti interessati, i quali sono tenuti a rinunciare al diritto ai mezzi di impugnazione interni entro 60 giorni dalla data della notifica della decisione finale.

Con l'obiettivo di ridurre gli oneri amministrativi che i privati, le microimprese e le piccole e medie imprese sono tenuti ad affrontare quando ricorrono ad una procedura di risoluzione delle controversie, **l'art. 17 prevede "Disposizioni speciali per privati e imprese più piccole"**.

Nello specifico, tale norma si applica se il soggetto interessato è una persona fisica e non sia una grande impresa o non faccia parte di un grande gruppo ai sensi di quanto stabilito dalla direttiva 2013/34/UE¹⁸.

In tale caso, il soggetto interessato può pre-

sentare i reclami, le risposte a una richiesta di informazioni supplementari, i ritiri e le richieste esclusivamente all'autorità competente dello Stato membro di residenza.

Entro due mesi dal ricevimento di tali comunicazioni l'autorità competente di tale Stato membro è tenuta a darne simultanea notifica alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri interessati.

Una volta effettuata tale notifica, si ritiene che il soggetto interessato abbia presentato la comunicazione a tutti gli Stati membri interessati dalla data della notifica.

Al fine di garantire la massima trasparenza della fase conclusiva della procedura, l'art. 18 prevede che le decisioni finali siano pubblicate integralmente a condizione che vi sia il consenso di ciascuno dei soggetti interessati; in mancanza le autorità competenti pubblicano una sintesi della decisione finale.

18 Direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26.6.2013 "relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio".