

Assistenza amministrativa, transfer pricing ed erosione della base imponibile

Assistenza amministrativa e MAP ai fini dell'eliminazione della doppia imposizione economica internazionale



Giammarco Cottani
Agenzia delle Entrate,
Roma

Inquadramento internazionale e profili di criticità

1.

Introduzione

Il recente summit di San Pietroburgo del G-8 del 5-6 settembre 2013 ha segnato un punto di svolta nell'utilizzo degli strumenti di assistenza amministrativa nella fiscalità internazionale. L'accresciuta pressione politica ricevuta dalle amministrazioni fiscali su scala globale nel porre fine ai fenomeni di evasione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva, generata dalla percepita disuguaglianza da parte dell'opinione pubblica nell'applicazione delle norme tributarie nei confronti di determinate categorie di contribuenti (*in primis*, determinati gruppi multinazionali), si è tradotta nella necessità di trovare delle risposte su scala globale a siffatti fenomeni di erosione di base imponibile.

In ragione di ciò, negli ultimi anni il Global Forum OCSE sulla trasparenza e lo scambio di informazioni ai fini fiscali (di seguito il Global Forum), già profondamente ristrutturato nel 2009 al fine di verificare l'efficacia dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie (attraverso un meccanismo di *peer review*), è ora focalizzato sul raggiungimento della propria *mission*, consistente nel raggiungimento della trasparenza nello scambio di dati tra amministrazioni finanziarie in via automatica. Al riguardo, giova osservare che ad oggi il Global Forum ha completato 113 *peer reviews* relative a 98 giurisdizioni. Il lavoro dell'organismo OCSE è stato suddiviso in due fasi; una prima (*Phase 1*) relativa ad una disamina oggettiva delle norme interne dei singoli Paesi; una seconda (*Phase 2*) in fase di implementazione, volta ad attribuire un *rating di compliance* o meno agli *standards* OCSE ai singoli Stati in tema di scambio di informazioni.

È palese la rilevanza indiretta del lavoro del Global Forum anche in relazione alla disciplina dei prezzi di trasferimento tra parti correlate ed alla risoluzione dei fenomeni di doppia imposizione economica internazionale. Invero, in un contesto amministrativo interno in cui l'*expertise* delle singole amministrazioni fiscali in materia di *transfer pricing* è considerevolmente cresciuto, le accresciute competenze hanno determinato, in maniera simmetrica, la sempre maggiore rilevanza di fenomeni di doppia imposizione, che possono venire risolti solo nel

contesto di un flusso costante di informazioni tra Stati e, contestualmente, al ricorso agli strumenti giuridici atti a dirimere tali fenomeni: le procedure amichevoli.

Le procedure amichevoli (di seguito *Mutual Agreement Procedures* o MAP) rappresentano avanzati strumenti di politica fiscale atti a dirimere complesse questioni di fiscalità internazionale, come quelle relative a fenomeni di doppia imposizione economica collegati a rettifiche in aumento degli utili di imprese associate generate dall'applicazione della disciplina in materia di prezzi di trasferimento.

Al fine di consentire la corretta individuazione dell'importanza che tali strumenti stanno assumendo, appare utile svolgere dapprima alcune considerazioni di ordine generale in relazione alla rilevanza di suddetto istituto soprattutto in relazione alla recente pubblicazione, nel luglio 2013, dell'*Action Plan* OCSE in tema di BEPS.

A tale proposito, l'*Action Item* n. 14 evidenzia come uno degli obiettivi principali del Piano di Azione sia la necessità di sviluppare soluzioni volte a dirimere gli ostacoli che impediscono alle amministrazioni finanziarie di utilizzare le procedure amichevoli in maniera efficace, ivi inclusa (i) l'assenza di clausole arbitrali nella maggior parte dei trattati e (ii) l'ostacolo all'accesso alle procedure amichevoli in determinate fattispecie come di seguito descritte.

È interessante notare come l'*Action Plan* già paventa, tra i possibili esiti del lavoro, la necessità di apportare delle modifiche all'articolo 25 Modello OCSE, stabilendo l'ambiziosa *deadline* di settembre 2015 per il completamento del lavoro. Nel contempo, il Forum OCSE delle Amministrazioni finanziarie (*Forum on Tax Administration* [di seguito FTA]) svilupperà un progetto volto a migliorare gli aspetti operativi connessi al ricorso alle MAP. In sostanza, tale MAP Forum raccoglierà le autorità competenti degli Stati partecipanti al Forum al fine di sviluppare metodologie che risolvano gli ostacoli di natura procedurale ed operativa connessi all'utilizzo delle procedure amichevoli.

La decisione dell'OCSE di riflettere sulla reale efficacia delle MAP sembra quasi un passaggio obbligato alla luce degli am-

biziosi obiettivi posti dall'*Action Plan* BEPS. Al riguardo, anche gli *Action Items* n. 8, 9 e 10 invocano lo sviluppo di nuove "Special Measures" preordinate a far sì che gli esiti di un'analisi efficace di *transfer pricing* rifletta in maniera uniforme la creazione di valore all'interno di un gruppo multinazionale. Una volta che tali misure vedranno concretamente la propria implementazione divenire realtà, le stesse porteranno alla creazione del quesito di come fenomeni di doppia tassazione eventualmente generati da tali nuove regole potranno essere risolti.



2. **Le procedure amichevoli: considerazioni generali e profili di criticità**

Come noto, l'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione è raggiunta attraverso la stipula di CDI. Un *network* di quasi 3'000 trattati non è, tuttavia, sempre sufficiente per ovviare a fenomeni di doppia imposizione giuridica od economica risultanti da interpretazioni divergenti tanto delle disposizioni delle CDI oggetto di applicazione, quanto dei fatti alle stesse sottesi.

In un contesto in cui le amministrazioni finanziarie hanno accresciuto le proprie competenze internazionalistiche al fine di legittimare le pretese impositive su flussi reddituali che, con sempre maggiore frequenza, oltrepassano i confini giurisdizionali domestici. Ne è conseguita una crescita abnorme del numero di controversie internazionali tra Stati, purtroppo non accompagnata da una efficace e rapida risoluzione delle stesse.

Se si enucleano le cause di siffatte inefficienze, appare pacifico che l'elemento di principale criticità degli strumenti di risoluzione delle controversie internazionali è dato dalla lungaggine delle procedure.

In un contesto economico in cui certezza è spesso sinonimo di rapidità nelle decisioni, un'attesa media dai 24 ai 36 mesi per concludere una MAP appare come poco digeribile per contribuenti che operano su scala transnazionale.

A ciò si aggiunga la percezione (espressa in numerose istanze da gruppi multinazionali) che gli strumenti di risoluzione delle controversie appaiono come dei cosiddetti "black boxes", vale a dire mezzi giuridici che si caratterizzano per uno scarso contraddittorio con il contribuente e, in generale, ad un coinvolgimento minimo dello stesso. Al riguardo, giova osservare che ancor prima che la Comunità internazionale sviluppasse l'*Action Plan* BEPS,

nel gennaio 2012 i risultati di un *Roundtable* OCSE sulla risoluzione delle controversie avevano evidenziato il disappunto del settore privato nei confronti dell'efficacia delle MAP, tanto in termini di lungaggine dei procedimenti, quanto di ostacolo all'accesso di determinate fattispecie, soprattutto su scala multilaterale.

In ragione di tali inefficienze, in ambito OCSE si è reso necessario intraprendere un cammino strumentale a garantire maggiore speditezza nella risoluzione delle controversie internazionali. Lo strumento dell'arbitrato, unitamente al sempre più frequente utilizzo degli accordi preventivi di risoluzione delle controversie (cosiddetti "Advance Pricing Agreements"), sono emersi come alternative efficaci per prevenire, ovvero mitigare, fenomeni di doppia imposizione internazionale.

Per le ragioni sopra esposte le MAP hanno assunto negli ultimi anni un'importanza crescente da un punto di vista quantitativo e anche in merito alle tematiche giuridiche sollevate. Le statistiche disponibili, relative al 2011, mostrano che alla fine di tale anno il numero delle procedure amichevoli pendenti nei Paesi dell'OCSE era pari a 3'838, il 15.3% in più rispetto al numero di MAP pendenti a fine 2010 e addirittura un 63.2% di aumento rispetto al dato raccolto nel 2006. Proprio di recente l'OCSE ha dichiarato che negli ultimi 5 anni il ricorso a siffatti strumenti di risoluzione delle controversie è aumentato del 40%, a fronte di una imm modificata lentezza nella conclusione delle procedure.

Tanto premesso, le MAP attivate sulla base del Modello OCSE possono avere come controparte le autorità competenti di ciascuno degli Stati con cui si è conclusa una CDI. Sebbene la maggior parte delle procedure amichevoli aperte ai sensi dell'articolo 25 Modello OCSE abbia nei fatti ad oggetto questioni connesse alla determinazione dei prezzi di trasferimento tra parti correlate, tali procedure possono essere utilizzate per risolvere controversie (interpretative e di applicazione delle CDI) in tutti i casi in cui il contribuente – nozione che include tutte le "persone" cui sono applicabili le norme convenzionali, incluse le persone fisiche che ritraggono redditi di lavoro dipendente o di pensione – ritiene che l'azione di uno o di entrambi gli Stati contraenti risulti o risulterà in una imposizione in contrasto con le disposizioni convenzionali.

Ai sensi del paragrafo 3 del medesimo articolo 25 Modello OCSE, inoltre, le autorità competenti possono attivare una procedura amichevole anche d'ufficio, per risolvere difficoltà o dubbi relativi all'interpretazione della CDI o per eliminare la doppia imposizione in casi non previsti dalla CDI medesima. Al riguardo, nonostante l'articolo 25 Modello OCSE presupponga un impegno (*endeavour*) per dirimere la doppia imposizione o comunque la non corretta applicazione della CDI lamentata dal contribuente, le autorità competenti non sono concretamente obbligate a raggiungere un accordo e risolvere il caso.

Le CDI, in altri termini, prevedono a carico degli Stati contraenti un'obbligazione di mezzi – l'obbligo di "trattare" – ma non di risultato. Anche in quelle (poche) CDI siglate dall'Italia, che, sulla scia delle modifiche apportate al Modello OCSE nel 2008, contengono una clausola arbitrale, il ricorso allo strumento arbitrale non è previsto come obbligatorio, ma può essere attivato solo col consenso di entrambi gli Stati contraenti.

Al contrario, le MAP aperte ai sensi della Convenzione Arbitrale n. 90/436/CEE del luglio 1990, impongono un'obbligazione di risultato, e non di mezzi. Ciò in quanto la norma prevede il ricorso obbligatorio all'arbitrato nei casi in cui non sia possibile addivenire alla composizione amichevole della controversia entro un preciso termine e, cioè, entro due anni dall'apertura della procedura. Sul punto, appare importante evidenziare come il termine sia invece di 3 anni dal momento in cui al contribuente sia stato notificato l'atto che genera la doppia imposizione. Nella prassi, tuttavia, l'accordo viene sempre raggiunto entro il termine previsto, di modo che l'arbitrato risulta essere più un deterrente che un mezzo di effettiva soluzione della controversia.

La Convenzione Arbitrale, tuttavia, è applicabile solo nei rapporti tra gli altri Stati membri dell'UE e solo per risolvere casi di doppia imposizione economica derivante da rettifiche di *transfer pricing*. Anche da un punto di vista soggettivo, l'applicazione della Convenzione Arbitrale è ristretta alle imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione esistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'UE, e alle stabili organizzazioni di imprese non residenti.



3. MAP e diritto interno

Come anticipato, le differenze evidenziate tra le MAP "OCSE" e le MAP "UE" si riflettono anche nei rapporti con il diritto interno. Al riguardo, le procedure amichevoli si caratterizzano come uno strumento di diritto internazionale la cui attivazione non impedisce, in linea di principio, il ricorso ai rimedi contenziosi previsti dall'ordinamento interno.

Di regola, dunque, l'attivazione di una procedura amichevole si affianca all'esperienza dei mezzi di ricorso giurisdizionali previsti dall'ordinamento. Negli Stati, come l'Italia, dove l'inviolabilità del giudicato costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento giuridico, l'eventuale contrasto tra accordo raggiunto in sede di procedura amichevole e giudicato processuale dovrebbe risolversi a favore del secondo, rischiando di vanificare l'utilità del contenzioso internazionale.

Abbiamo visto, infatti, che l'attivazione di una MAP OCSE non determina l'obbligo, per le autorità competenti, di addivenire ad una soluzione del caso. Se l'attivazione di una MAP OCSE precludesse il ricorso al giudice, pertanto, si creerebbe un forte disincentivo all'attivazione del contenzioso internazionale. Attivando il contenzioso tributario, inoltre, si salvaguarda an-

che l'effetto utile della procedura amichevole, in quanto si evita che l'imposta accertata in Italia diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti.

In conclusione, a fronte dei mutati scenari che si vanno delineando nel contesto internazionale, è plausibile (*rectius*, auspicabile) un sostanziale ripensamento delle modalità di applicazione operativa delle procedure amichevoli, soprattutto se attivate per eliminare (o, quantomeno, mitigare) fenomeni di doppia imposizione internazionale.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.accountancylive.com/Accy_Mag/stock_images/International.jpg [05.10.2013]

<http://owni.fr/files/2011/04/compta.jpg> [05.10.2013]