

Analisi e commenti

## Sul transfer pricing le controversie fiscali si risolvono così (2)

11 Novembre 2008

Dalla clausola sugli aggiustamenti correlativi nel modello elaborato dall'Ocse alla procedura prevista dalla convenzione comunitaria Ue

**Thumbnail**  
Image not found or type unknown

Un ulteriore strumento di risoluzione delle controversie in materia di fiscalità internazionale relativa ai prezzi di trasferimento è stato predisposto in ambito Ue. Si tratta della Convenzione 90/436/Cee, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (cosiddetta Convenzione arbitrale), ratificata dall'Italia nel 1993 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1995. L'obiettivo è di supplire alle carenze della MAP prevista nel Modello OCSE di Convenzione fiscale. La Convenzione arbitrale è specificatamente rivolta alla eliminazione della doppia imposizione economica potenzialmente originata dalla rettifica degli utili di imprese associate, in assenza di "corresponding adjustments" nello Stato di residenza dell'impresa associata e non già anche ad altre ipotesi di doppia imposizione internazionale.

### Il riferimento normativo

La Convenzione arbitrale è stata adottata sulla base dell'articolo 293 (ex art. 220) del Trattato di Roma. L'articolo 293 permette il ricorso ad uno strumento alternativo che appare sicuramente meno penetrante sulla sovranità impositiva degli Stati membri rispetto alle direttive ed ai regolamenti comunitari. In effetti, la Convenzione arbitrale ha natura giuridica di difficile configurazione che ha creato un vivace dibattito in dottrina. In ogni caso, resta certo che le disposizioni contenute nella Convenzione non possono essere oggetto di giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia Europea, né è possibile intraprendere una procedura di infrazione ai sensi dell'art. 226 (ex art. 169) del Trattato CE. Per quanto concerne i rapporti tra le norme della Convenzione arbitrale e le norme interne ed i trattati bilaterali, l'articolo 15 della stessa Convenzione arbitrale

stabilisce che non vengono pregiudicati "gli obblighi di più ampia portata in materia di eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate, risultanti da altre convenzioni di cui gli Stati contraenti sono o saranno parti o dalla legislazione nazionale degli Stati stessi". La ratio ispiratrice della Convenzione arbitrale è da ricercare nel superamento del limite attribuibile alla procedura amichevole che, come visto, non garantisce la certezza di un accordo che redima effettivamente la doppia imposizione. Invero, a differenza della MAP, la Convenzione arbitrale garantisce la certezza della risoluzione della controversia stessa ed un maggior coinvolgimento del contribuente, prevedendo la possibilità di ricorrere ad una procedura arbitrale qualora fenomeni di doppia imposizione originati da approcci differenti nella determinazione dei prezzi di libera concorrenza da parte delle Amministrazioni fiscali interessate non siano risolti mediante un accordo tra le stesse. Infatti, le amministrazioni fiscali che non raggiungono un accordo tramite una procedura amichevole del tutto simile a quella prevista dal Modello OCSE, dovranno attenersi ad un parere espresso da una Commissione indipendente designata all'uopo per dirimere la controversia. Inizialmente la Convenzione era stata stipulata per 5 anni, assegnandole quindi una sorta di "efficacia a termine". È però previsto dall'art. 20 della Convenzione che gli Stati contraenti si riuniscano sei mesi prima della scadenza per decidere sulla proroga della Convenzione stessa. Il protocollo aggiuntivo che ha prorogato la Convenzione, sottoscritto il 25 maggio 1999, ha inoltre previsto un sistema automatico di proroghe quinquennali, sempre che uno o più Stati firmatari non presentino obiezioni all'estensione, entro sei mesi dalla proroga. Il Consiglio europeo ha anche approvato nel 2005 una apposita convenzione per estendere la portata territoriale della Convenzione arbitrale ai nuovi Stati membri che hanno fatto ingresso nella Unione europea nel maggio del 2004. La nuova Convenzione deve essere ratificata dai 25 Stati membri; ciò nonostante essa contiene una disposizione che ne consente l'applicazione bilaterale tra quegli Stati membri che l'hanno ratificata. Questo approccio permette una applicazione quantomeno parziale della Convenzione nelle more del processo di ratifica in tutti e 25 gli Stati membri.

### **Le fasi della procedura**

Quando uno Stato contraente intende procedere alla rettifica degli utili di un'impresa, a norma dell'articolo 5 della Convenzione arbitrale, deve informare a tempo debito l'impresa in questione sull'azione prevista, dandole così la possibilità di informare l'altra impresa affinché quest'ultima possa informarne l'altro Stato contraente. La norma precisa che lo Stato contraente che fornisce tale informazione non deve trovarsi, però, nell'impossibilità di operare la rettifica prevista. Se, dopo la comunicazione di questa informazione, le due imprese e l'altro Stato contraente accettano la rettifica, per cui quest'ultimo eliminerà la doppia imposizione operando un aggiustamento

correlativo, non esiste alcun motivo di attivare la procedura amichevole e, a fortiori, la procedura arbitrale prevista dai successivi articoli 6 e 7. Invece, qualora un'impresa ritenga che i principi dell'articolo 4 (arm's length e attribuzione degli utili alla stabile organizzazione) non siano stati correttamente applicati, essa ha la facoltà di sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente in cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti interessati. Il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1. Inoltre, l'impresa informa simultaneamente l'autorità competente se altri Stati contraenti possono essere interessati a tale caso. L'autorità competente interpellata a propria volta informa le autorità competenti dei suddetti altri Stati contraenti. La procedura amichevole dovrà concludersi entro i due anni.

### **Il Forum dell'Unione europea sui prezzi di trasferimento**

Il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (Joint Transfer Pricing Forum), istituito dalla Commissione Europea nel 2002, si è intensamente dedicato ai problemi relativi all'applicazione della Convenzione sull'arbitrato. In particolare, sono stati esaminati i problemi derivanti dalla circostanza che non tutti gli Stati contraenti hanno ratificato la convenzione di adesione di Austria, Finlandia e Svezia ed il protocollo di proroga. Inoltre, il Forum ha cercato di definire chiaramente il momento di decorrenza dei periodi dei tre anni per l'attivazione della procedura da parte del contribuente e di due anni per la conclusione della procedura amichevole. Il Forum si è inoltre interessato al miglioramento delle due procedure, amichevole ed arbitrale, ed ha analizzato l'interazione delle procedure con i ricorsi amministrativi e giudiziari, la possibilità di sospendere la riscossione dell'imposta in corso di procedura e la questione dell'adesione alla Convenzione sull'arbitrato dei nuovi Stati membri. Il Consiglio dell'Unione Europea, prendendo atto della Comunicazione della Commissione del 23 aprile 2004, che a sua volta ha appoggiato pienamente le raccomandazioni del Forum congiunto, il 28 luglio del 2006 ha adottato un codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione d'arbitrato. In particolare, il codice di condotta specifica che per "prima notifica" ai fini della decorrenza del periodo di tre anni ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1 della Convenzione sull'arbitrato, gli Stati membri intendono "la data del primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta o può comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1, per esempio a causa di una rettifica dei prezzi di trasferimento".

### **La prima fase: la procedura amichevole**

Quando un'impresa ritiene che i principi dell'articolo 4 (arm's length e corretta attribuzione degli utili alla SO) non siano stati osservati, ha la facoltà di sottoporre detto caso all'autorità competente

dello Stato contraente nel quale è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti interessati. L'autorità competente, se il reclamo le appare fondato e se essa non è in grado di giungere ad una soddisfacente soluzione, ha l'obbligo di negoziare con l'autorità competente dell'altro o degli altri Stati membri per regolare il caso per via amichevole al fine di evitare la doppia imposizione. In modo del tutto simile a quanto predisposto per la procedura amichevole del Modello OCSE, le autorità competenti non hanno però alcun obbligo di addivenire ad un accordo, l'accordo amichevole, se raggiunto, si applicherà a prescindere dalle scadenze previste dal diritto interno degli Stati contraenti interessati. La procedura amichevole, dovrà concludersi entro i due anni. Il Forum congiunto, in merito alla procedura amichevole prevista dalla Convenzione arbitrale, si è preoccupata dei costi di conformità a carico dei contribuenti, affermando in linea di principio ed in sintonia con le direttive Ocse, che non debbano essere imposti al richiedente costi di adempimento non dovuti o eccessivi. Il Forum si è anche interessato della riduzione degli oneri a carico degli Stati membri, della flessibilità e celerità della procedura (suggerendo ad esempio sempre l'utilizzo di una lingua di lavoro comune) e della trasparenza nei confronti del contribuente al quale deve essere dato modo di partecipare alla procedura informandolo su tutti gli sviluppi significativi ad essa relativi. Inoltre, il Forum congiunto (le cui raccomandazioni sono state recepite dal codice si condotta) si è anche occupato della questione della riservatezza nonché della predisposizione nel dettaglio delle modalità e tempi della procedura.

### **Le regole del codice di condotta**

Nello specifico, il codice di condotta raccomanda che l'autorità competente entro un mese dal ricevimento della domanda del contribuente (aumentabili di ulteriori due mesi nel caso in cui necessitino informazioni supplementari), debba avviare la procedura informando contemporaneamente le autorità competenti degli altri Stati contraenti interessati ed allegando copia della domanda del contribuente. Se la domanda appare fondata e può giungere ad una soluzione soddisfacente, l'autorità competente informa l'impresa e procede il più rapidamente possibile alle rettifiche o autorizza lo sgravio per effettuare un aggiustamento correlativo; altrimenti, nonostante la domanda appaia fondata, se l'autorità competente ritiene di non poter comunque giungere ad una soluzione soddisfacente, ricorrerà alla procedura amichevole interpellando l'autorità competente di ogni altro Stato contraente interessato, informando, nel contempo, il contribuente di aver avviato la procedura amichevole. Il codice di condotta riconosce come fondamentale che l'informazione scambiata sia esaustiva in modo da garantire la simmetria di informazione tra le autorità competenti. Pertanto, viene raccomandato all'autorità competente del Paese in cui è stato effettuato, o sarà effettuato un accertamento fiscale, che comporta, o

può comportare, una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1 della Convenzione, di inviare alle autorità competenti degli altri Stati contraenti interessati un documento in cui figurano: la descrizione del caso fornita dal richiedente, il parere in merito (contenente i motivi per i quali si ritiene che si sia verificata o che possa verificarsi una doppia imposizione), la valutazione fiscale corredata della documentazione a sostegno della posizione assunta e le misure da adottare per eliminare la doppia imposizione. L'autorità competente del Paese in cui non è stato emesso un avviso di accertamento fiscale o misura equivalente, se ritiene che la doppia imposizione si sia verificata, ed è d'accordo sulla soluzione proposta nel documento di lavoro ricevuto, informa l'altra autorità competente che dovrebbe provvedere allo sgravio il più rapidamente possibile; viceversa, l'autorità competente, se non ritiene che ci sia stata o che possa esserci una doppia imposizione, o se non concorda con la soluzione proposta nel documento ricevuto, trasmette all'altra autorità competente una risposta in cui espone le proprie ragioni e propone un calendario dei lavori, con confronti diretti. È di tutta evidenza che la procedura amichevole nell'ambito della Convenzione arbitrale ricalca la procedura amichevole di cui al Modello OCSE. Questa similitudine viene confermata dal codice di condotta che "raccomanda agli Stati membri di applicare le disposizioni dei paragrafi 1-3 anche alle procedure amichevoli avviate conformemente all'articolo 25, paragrafo 1 del modello di convenzione fiscale concernente il reddito e il patrimonio dell'OCSE, attuato nelle convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri".

### **La seconda fase: la procedura arbitrale**

Qualora le autorità competenti interessate non raggiungono un accordo entro due anni istituiscono una commissione consultiva incaricata di fornire un parere. Le imprese possono comunque sempre avvalersi delle possibilità di ricorso previste dal diritto interno con l'effetto, tuttavia, di procrastinare la conclusione della procedura amichevole ed arbitrale, poiché, in tal caso, il termine di due anni predisposto per la procedura amichevole, decorre dalla data in cui diviene definitiva la decisione pronunciata in ultima istanza nell'ambito del ricorso interno. Inoltre, qualora intervenga res judicata interna, la decisione delle Autorità competenti sarà applicabile soltanto ove la legislazione interna lo consenta. Il codice di condotta stabilisce che l'iniziativa di costituire la commissione consultiva e organizzare le riunioni, d'intesa con l'altro Stato contraente, spetta allo Stato contraente che ha emesso il primo avviso di accertamento fiscale o la misura equivalente che comporta, o potrebbe comportare, una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1 della Convenzione sull'arbitrato. La Convenzione prevede la creazione di elenco delle personalità indipendenti, cittadini di uno Stato contraente, designate dagli stessi Stati.

## **Insediamiento della Commissione e azione giudiziaria**

A norma del paragrafo 2 dell'art. 7 della Convenzione arbitrale, l'insediamento della commissione consultiva non impedisce di avviare o continuare, per il medesimo caso, azioni giudiziarie o procedure per l'applicazione di sanzioni amministrative. Una disposizione specifica è prevista nella Convenzione con riferimento all'impresa passibile di sanzioni gravi. In merito l'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o a costituire la commissione consultiva quando è stato definitivamente constatato che una delle imprese interessate è passibile di sanzioni gravi che vengono illustrate per ogni Stato in apposite dichiarazioni unilaterali allegate alla Convenzione. Per l'Italia si intendono sanzioni gravi " le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale". Nelle more del giudizio relativo alle predette sanzioni, a norma della Convenzione, le autorità competenti possono sospendere lo svolgimento delle procedure amichevoli o arbitrali fino alla conclusione dei procedimenti giudiziari o amministrativi in questione. La commissione consultiva dà il suo parere entro i sei mesi dalla data in cui è stata adita, basandosi sui principi dell'art. 4 (arm's length principle e separate entity approach) e si pronuncia a maggioranza semplice dei suoi membri. Le autorità competenti, a loro volta, hanno sei mesi di tempo dalla data in cui la commissione consultiva ha reso il suo parere per prendere di comune accordo una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione. Tale decisione volta a rimediare alla doppia imposizione può anche non essere conforme al parere della commissione consultiva, ma se nei sei mesi non viene raggiunto un accordo al riguardo, le autorità competenti dovranno conformarsi al parere. La doppia imposizione di utili, a norma dell'articolo 14, è considerata eliminata se gli utili sono inclusi nel computo degli utili assoggettati a imposizione in un solo Stato o se l'importo dell'imposta a cui tali utili sono assoggettati in uno Stato è ridotto di un importo pari all'imposta cui sono soggetti nell'altro Stato.

di

**Alessandro Denaro**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sul-transfer-pricing-controversie-fiscali-si-risolvono-cosi-2>