



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA TRIENNALE IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA E LA RISOLUZIONE DELLA
DOPPIA IMPOSIZIONE TRANSFRONTALIERA"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO/A: FRANCESCO FORNASIERO

MATRICOLA N. 1160845

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

INDICE

PREMESSA	5
CAPITOLO I	7
CENNI STORICI E NOZIONI DI BASE	7
1.1. ANALISI STORICA DEI RIMEDI CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE: DAI TRATTATI DELLA <i>MITTEL</i> EUROPA AL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE.	7
1.2. LA NOZIONE DI DOPPIA IMPOSIZIONE E I PRINCIPI DI TASSAZIONE OGGETTIVO E SOGGETTIVO.	10
1.2.1. <i>La nozione di doppia imposizione giuridica ed economica dell'OECD Model Convention Commentary.</i>	10
1.2.2. <i>Il principio di tassazione in base alla Fonte e alla Residenza.</i>	11
1.3. LE CAUSE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE.	13
CAPITOLO II	16
LA DOPPIA IMPOSIZIONE: UN LIMITE ALLA CREAZIONE DEL MERCATO UNICO. COME ELIMINARLA?	16
2.1. LE CONVENZIONI TRA STATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI.	16
2.1.1. <i>Definizioni e obiettivi dei tax treaties</i>	16
2.1.2. <i>L' iter per la creazione di un tax treaty.</i>	17
2.1.3. <i>Perché il Modello di Convenzione OCSE è preferito al Modello di Convenzione ONU?</i>	18
2.1.4. <i>Interpretazione dei tax treaties: l'articolo 31 del VCLT.</i>	19
CAPITOLO III	21
DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA E TRANSFER PRICING: LA CONVENZIONE ARBITRALE 90/436/CEE	21
3.1. IL PROBLEMA DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA.	21
3.2. DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA E TRANSFER PRICING: L'ARM'S LENGTH PRINCIPLE.	21
3.2.1. <i>I metodi tradizionali e alternativi per determinare il corretto prezzo di trasferimento.</i>	23
3.3. LA CONVENZIONE ARBITRALE 90/436 CEE.	24
3.3.1. <i>Le origini della Convenzione Arbitrale.</i>	24
3.3.2. <i>Scopo e procedura della Convenzione Arbitrale.</i>	25
3.3.3. <i>I limiti della Convenzione Arbitrale.</i>	26
3.3. L'ATTUAZIONE DELL'ACTION 14 DEL PROGETTO BEPS.	27
3.4. GLI EFFETTI SULLE MAP DELL'ACTION 14 (DATI STATISTICI ANNI 2016, 2017, 2018).	29
3.5. L'ACTION 15 BEPS: LA CONVENZIONE MULTILATERALE.	30
CAPITOLO IV	31
LA DIRETTIVA UE 2017/1852	31

4.1. OBIETTIVI DELLA DIRETTIVA UE 2017/1852	31
4.2. LE DIFFERENZE TRA LA DIRETTIVA UE 2017/1852 E LA CONVENZIONE ARBITRALE 90/436 CEE.	33
4.3. PROCEDURA DI RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE SECONDO LA DIRETTIVA UE 2017/1852.	34
4.3.1. <i>La Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie.</i>	35
4.3.2. <i>La decisione finale.</i>	36
CONSIDERAZIONI FINALI	37
BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	41
NORMATIVA CONSULTATA.....	41
DOCUMENTAZIONE OCSE CONSULTATA.....	42
ARTICOLI CONSULTATI	42
ALTRI DOCUMENTI CONSULTATI.....	44

PREMESSA

Dalla fine della prima Guerra Mondiale ad oggi il panorama economico europeo è cambiato in maniera considerevole: si sono intensificati gli scambi internazionali e con questi sono aumentate le imprese che operano a livello transfrontaliero. È emerso così il problema che ancora oggi conosciamo come doppia tassazione: un onere fiscale eccessivo per dette imprese, che può provocare distorsioni economiche e inefficienze, compromettendo gli investimenti e la crescita delle stesse.

Questo lavoro prende vita ripercorrendo la storia dei trattati contro la doppia imposizione: dai primi accordi stipulati in età classica, alle convenzioni tra stati che possiamo considerare avere una forma moderna o perlomeno più simile alla forma giuridica odierna. Dalla metà del secolo scorso il ruolo dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) fu fondamentale per determinare il ruolo dell'Europa all'interno del quadro economico che si stava venendo a configurare: con la pubblicazione nel 1971 del Modello di Convenzione OCSE e dell'annesso Commentario si regolò, seppur in maniera molto blanda, come agire di fronte ai casi di doppia imposizione.

Nella seconda parte dell'elaborato, si discuterà del ruolo che la Comunità Economica Europea prima e l'Unione Europea poi hanno avuto in materia di doppia imposizione. Che ruolo ricopre l'Europa nella risoluzione delle controversie fiscali? Che provvedimenti ha preso per eliminare – o comunque limitare – la doppia tassazione? È davvero, la doppia imposizione, un ostacolo al raggiungimento del libero mercato?

I meccanismi già previsti dai Trattati bilaterali e dalla Convenzione 90/436/CEE (Convenzione sull'Arbitrato dell'Unione) non sempre portano alla risoluzione delle controversie in maniera tempestiva e armonizzata.

Così, come si vedrà nelle prossime pagine, nel 2016 l'OCSE elaborò il piano anti-BEPS garantendo attraverso le *actions 14 e 15* meccanismi più veloci ed efficaci per la risoluzione delle dispute fiscali internazionali. Nemmeno la risposta europea si fece attendere: nel 2017 venne firmata la Direttiva n. 1852, con lo scopo di rafforzare le procedure che eliminano la doppia imposizione, rendendole complete, efficaci e sostenibili.

L'obiettivo ricercato nella redazione di questo elaborato è quello di comprendere e analizzare gli ultimi meccanismi elaborati dall'OCSE e dell'Unione Europea e soprattutto rilevare quanto questi provvedimenti siano in grado di creare un quadro tributario

armonizzato, trasparente e giuridicamente certo per risolvere (e limitare) le controversie fiscali internazionali e, in tal modo, offrire vantaggi a tutti i contribuenti.

CAPITOLO I CENNI STORICI E NOZIONI DI BASE.

1.1. Analisi storica dei rimedi contro la doppia imposizione: dai trattati della *mittel* Europa al Modello di Convenzione OCSE.

La nascita della doppia imposizione non si può dire avere una data certa. Per alcuni i primi trattati con disposizione a contenuto fiscale risalgono sin dalla fine dell'epoca classica. Altre fonti indicano come primo esempio di convenzione contro la doppia imposizione il Trattato tra Belgio e Francia del 1843. Tuttavia, la maggior parte degli studiosi è concorde nell'identificare la prima Convenzione volta a limitare la doppia tassazione con il Trattato tra Prussia e Austria datato il 21 giugno 1899.

Tale trattato presentava un primo e primitivo accordo su un meccanismo di limitazione della *double taxation*, ossia il principio secondo il quale fossero assoggettati alla tassazione diretta di uno Stato solo i cittadini che ne fossero sudditi¹. Tuttavia a quell'epoca le aliquote d'imposta erano basse e dunque la doppia imposizione era tollerabile. L'equilibrio si alterò dopo la prima guerra mondiale: le aliquote d'imposta aumentarono in modo considerevole², così aumentò il numero di Trattati bilaterali, basati principalmente sul metodo dell'esenzione. Un esempio è quello tra Italia e Germania del 1925, tutt'ora in vigore.

Il 28 giugno 1919, con la firma del Trattato di Versailles, fu fondata la Società delle Nazioni (o Lega delle Nazioni) la prima organizzazione intergovernativa avente come scopo quello di accrescere il benessere e la qualità della vita degli uomini, il cui apporto alla risoluzione dell'aporia fiscale della doppia tassazione fu di vitale importanza.

Il prodotto più importante del lavoro della Società contro la doppia imposizione fu la pubblicazione nell'aprile del '23 delle famosissime cinquantatré pagine che compongono il *Report on Double Taxation*, redatto da quattro economisti di quattro stati diversi: Seligman (Stati Uniti d'America), Einaudi (Italia), Stamp (Gran Bretagna) e Bruins (Olanda). Il Rapporto delineava le misure per risolvere i problemi di doppia imposizione riguardanti le imposte dirette, le imposte di successione, l'assistenza amministrativa e quella giudiziaria. Si stabilì così che allo Stato di Residenza (*Residence State*) – ove il contribuente risiede – gravasse l'onore di prevenire la doppia imposizione attraverso il metodo del credito d'imposta o dell'esenzione (strumenti già peraltro utilizzati dagli Stati Uniti d'America e, in misura

¹ Tratto da FRANZONI P., *La Stabile organizzazione nelle imposte sui redditi*, 2014.

² Per approfondire l'evoluzione storica dei rimedi contro la doppia imposizione si possono consultare le analisi di VOGEL K. e FANTOZZI A., *Doppia imposizione internazionale*, 1990, paragrafo IV.

minore, dalla Gran Bretagna). Inoltre si consolidò il compromesso (*benefit principle*) per cui allo Stato di Residenza fosse concesso di tassare il reddito passivo (derivato principalmente dagli investimenti esteri), mentre allo Stato della Fonte (*Source State*) – ove il reddito è generato – il diritto di tassare il reddito attivo³.

La fine della Seconda Guerra mondiale inaugurò un periodo di difficile crisi economica. Per allocare più efficacemente gli aiuti del Piano Marshall e favorire la cooperazione e la collaborazione tra gli Stati Membri, venne istituita l' Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (OECE). Con la creazione nel 1957 della Comunità Economica Europea (CEE) e nel 1960 dell'Associazione Europea di Libero Scambio (EFTA) si chiari la rotta verso la quale si stava remando: la costituzione di un sistema europeo economicamente sempre più integrato e la conseguente creazione del libero mercato. Era così divenuto lampante che, per raggiungere l'obbiettivo prefissato, l'OECE poteva sussistere solo attraverso una profonda ristrutturazione: il 14 dicembre del 1960 nacque l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

L' OCSE continuò i lavori della Società delle Nazioni: nel 1963 venne pubblicato dal *Fiscal Committee*⁴ il Rapporto intitolato “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”. A seguito di una revisione il Modello OCSE venne ripubblicato nel 1977 dal Comitato Fiscale OCSE (*Committee on Fiscal Affairs* – che rimpiazzò nel 1971 il *Fiscal Committee*) con annesso un Commentario (*The Model Convention Commentary*) con lo scopo di spiegare gli articoli, le leggi e le ragioni che hanno portato alle decisioni contenute nella Convenzione secondo un approccio *article-by-article*, ma senza avere effetto di legge.

Visto il grande successo della Modello, nel 1992 il Comitato ha scelto di adottare un approccio noto come “*Ambulatory Model Convention*”, che permetteva di non dover attendere ogni volta il completamento della revisione totale del Modello per poter pubblicare una revisione, rendendo così più snello il processo di modifica. Il *revised Model* che ne derivò era il primo passo verso un processo di revisione costante (*step by step*) inteso a produrre periodici aggiornamenti del Modello, tenendo conto dell'apporto anche dei nuovi Stati Membri.

³ Tratto da MARINO G., *Usi e Abusi delle Convenzioni internazionali in materia fiscale nel prisma dell'ordinamento italiano*, 2017. Il reddito passivo è derivato dagli investimenti, mentre il reddito attivo è percepito dalla propria occupazione attiva.

⁴ Il *Fiscal Committee* fu fondato dal Consiglio il 16 marzo del 1956 ed era formato dalle Rappresentanze degli Stati Membri.

Grazie a questa dinamicità maggiore il Modello OCSE venne revisionato dieci volte dalla pubblicazione del 1992 (nel 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017): quasi ogni anno!⁵

Sin dal 1963 il Modello OCSE ha avuto una forte influenza a livello mondiale in particolar modo riguardo alla negoziazione, all'applicazione e alla interpretazione dei “*Tax Treaties*” tra due o più Stati e si può considerare aver avuto un successo maggiore rispetto ai Trattati della Società delle Nazioni per un centrale motivo: mentre la Società delle Nazioni, come abbiamo visto, aveva delegato la risoluzione delle controversie fiscali a una squadra indipendente (Seligman – Stamp – Einaudi – Bruins), la Convenzione OCSE aveva tenuto conto dei bisogni e delle aspirazioni degli Stati Membri. Il Modello OCSE dunque si presenta come un *team work*, che riflette le necessità dell'epoca in materia di eliminazione della doppia imposizione fiscale, facilitando le negoziazioni tra gli Stati Membri e adottando degli strumenti il più possibile integrati permettendo così di raggiungere un'armonizzazione fiscale fino ad allora inesistente.

Un altro motivo del suo successo fu nel 1990 l'apertura del Modello anche ai maggiori Stati non membri (come Argentina, Brasile, Cina, Israele, Russia e Sud Africa), per tenere conto delle loro posizioni e costruire un panorama economico mondiale ancora più integrato. E fu forse proprio per questo motivo che il Modello OCSE venne ripreso e adottato da altre organizzazioni internazionali. Un esempio ne è la costituzione del Patto Andino nel 1969, divenuta poi Comunità Andina (*Grupo Andino*): i paesi andini eliminarono le tariffe sul commercio e formarono un'area di libero scambio dove i beni circolavano liberamente. Questo diede una forte spinta al commercio dentro la Comunità, che aumentò fortemente, creando migliaia di nuovi posti di lavoro.

Il Modello OCSE viene utilizzato ancora oggi come il principale documento ispiratore per la redazione dei *Tax Treaties* e fu anche la principale fonte per la redazione del Modello ONU, il quale venne composto da un *team* di 25 specialisti e amministratori fiscali ⁶ scelti dagli Stati membri e pubblicato per la prima volta nel 1980. Un'importante quesito riguarda il motivo

⁵ Questo approccio permetteva di rendere sempre attuale il Modello OCSE, in modo tale che non risultasse giuridicamente vecchio e che si adattasse meglio alle esigenze dei Paesi, anche quelli appena entrati.

⁶ Un gruppo noto come “*Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*”.

della preferenza del Modello OCSE al Modello ONU per la stesura dei Trattati Internazionali contro la doppia imposizione⁷: a questa domanda si risponderà nel prossimo capitolo.

1.2. La nozione di doppia imposizione e i principi di tassazione oggettivo e soggettivo.

Né l'ordinamento giuridico europeo, né quello interno dei singoli Stati danno una definizione accurata e condivisa di doppia imposizione. L'assenza di una nozione riconosciuta internazionalmente accresce sicuramente il "dubbio giuridico" che avvolge la doppia imposizione. La domanda a cui si darà una risposta in questo paragrafo è: cos'è la doppia imposizione? E dunque, quando ci si imbatte realmente in un caso di doppia imposizione?

1.2.1. La nozione di doppia imposizione giuridica ed economica dell'*OECD Model Convention Commentary*.

Per poter rispondere alla prima domanda dobbiamo dare una definizione completa, anche se generica, di doppia imposizione giuridica. Per farlo è necessario sfogliare il *Commentario del Modello OCSE*, dove sono riportate le ipotesi principali affinché si configuri nel reale giuridico un caso di doppia imposizione.

Nell'introduzione al Commentario è riportato che:

*"International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods."*⁸

Analizzando la definizione, i presupposti che devono sussistere affinché si possa parlare di doppia imposizione sono l'**imposizione di imposte comparabili (1)**, ipotesi ripresa anche nell'art. 2 comma 4 del Modello OCSE che definisce più nello specifico la tassazione come "*identical or substantially similar*". Inoltre, se due imposte sono comparabili, si presuppone anche che siano imputate nello **stesso periodo di imposta (2)** e allo **stesso contribuente (3)**,

⁷ I Trattati contro le doppie imposizioni sono assimilabili ai contratti nell'ambito del diritto interno: mediante una convenzione, due o più Stati regolano autonomamente una determinata materia secondo i principi che ritengono più opportuni.

⁸ Tratto da OECD Model Convention, *Introduction*, 2017
Traduzione libera: "La doppia tassazione giuridica internazionale può essere definita in generale come l'imposizione di imposte comparabili in due o più stati allo stesso contribuente per la stessa ragione e per lo stesso periodo d'imposta."

ossia allo stesso soggetto giuridico che può essere, come specificato nell'art. 3 comma 1 del Modello OCSE, definito come “[...] *an individual, a company and any other body of persons*” e per una **stessa ragione (4)** (*same subject matter*) **da due o più Stati (5)**.

Nel caso di doppia imposizione economica sono tassati due soggetti (per esempio due società della stessa holding) sullo stesso reddito.⁹

Probabilmente la mancanza di una definizione prettamente teorica di doppia imposizione può essere ricondotta al fatto che la doppia imposizione sia causata da vari motivi e per questo motivo il Commentario si limita a descriverne i termini generali lasciando ampio spazio di interpretazione (e quindi di intervento) agli Stati contraenti.

1.2.2. Il principio di tassazione in base alla Fonte e alla Residenza.

Nell'art. 2 comma 3 del Modello OCSE viene evidenziata la necessità che gli Stati che tassano devono essere due unità distinte. È dunque necessario soffermarsi sul ruolo che i due (o più) Stati hanno nell'imporre la propria tassazione. In particolare gli Stati che hanno diritto a tassare il contribuente sono lo Stato ove il contribuente vive o risiede abitualmente (*Residence State*) e lo Stato nel quale è prodotto il reddito (*Source State*).

Il principio di tassazione in base alla Fonte – comunemente noto come *principio di territorialità* o *criterio oggettivo* – indica la possibilità da parte del *Source State* di tassare il contribuente in virtù del legame tra lo stesso Stato e le attività (o gli investimenti) che hanno prodotto il reddito estero.

La regola generale statuisce che il reddito derivante da servizi puramente personali eseguiti da un professionista o da un impiegato, è tassabile solo laddove questi servizi siano eseguiti; mentre il reddito derivato da un *business* è tassabile da uno Stato solo se lo stesso reddito è attribuibile a una istituzione permanente (*Permanent Establishment*). Infine, il reddito derivante da investimenti (come dividendi, interessi o *royalties*) è generalmente tassato dal *Source State* – dove viene prodotto.

La tassazione alla fonte può essere spiegata dal principio internazionale conosciuto come “*source country entitlement*”¹⁰, in base al quale solo lo Stato in cui viene generato il reddito

⁹ Sulla doppia tassazione economica si tratterà più approfonditamente dal capitolo III.

ha diritto a tassare per primo l'investitore estero. Questo principio è giustificato dall'inserimento del *business* nel contesto economico del *Source State*, che finanzia l'infrastruttura e i servizi pubblici di cui gode l'investitore.

Ma un sistema di tassazione alla fonte favorisce la creazione di paradisi fiscali che attirano gli investitori perché soggetti a una tassazione molto minore rispetto allo Stato in cui vivono. Ciò si configura come un limite importante per la realizzazione del mercato unico.

Il principio di tassazione in base alla Residenza – noto anche come *criterio soggettivo* – indica la possibilità da parte del *Residence State* di far valere il *principio di residenza* e perciò tassare il contribuente residente nel suo *world-wide income* e cioè nel suo reddito mondiale, indipendentemente dalla provenienza dello stesso.

Secondo la dottrina civilistica la residenza può essere definita come una situazione di fatto: secondo l'articolo 43 comma 2 del codice civile “*la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*” mentre il “*domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*” (art.43, comma 1).

Dal punto di vista fiscale il concetto di residenza è regolato dall'art. 2 del DPR 917/1986¹¹ secondo cui uno Stato deve prevedere delle regole che classifichino, attraverso dei criteri, le persone fisiche che abbiano effettivamente una connessione – economica o sociale – con il territorio dello stesso. Un criterio molto utilizzato si basa sul numero di giorni trascorsi nel territorio nazionale, il quale deve essere pari ad almeno 183 giorni del periodo di imposta.

La residenza fiscale di una *corporation*, invece, dipende da dove essa è situata (*place of incorporation*) o da dove essa è amministrata (*place of management*).

La tassazione in base alla residenza è molto utilizzata nei Paesi esportatori di capitali, per evitare la non-tassazione dei redditi prodotti dai residenti attraverso investimenti esteri.

Infine vi è il **principio di tassazione in base alla cittadinanza**, adottato anche dagli Stati Uniti d'America, che presuppone la possibilità di tassare i propri cittadini indipendentemente

¹⁰ Per approfondire la nozione e la *ratio* di questo principio si consulti il manuale intitolato *Conclusion and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Treasures*, 1992.

¹¹ Il dispositivo dell'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, comma 1, stabilisce: “*Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*”; comma 2: “*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”; il comma 2-bis, recita: “*Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*”.

che essi siano o meno residenti. Ciò significa che hanno il diritto di tassare non solo il reddito dei loro residenti, bensì anche il reddito dei loro cittadini non residenti.

1.3. Le cause della doppia imposizione.

A partire dagli anni '30 del Novecento la situazione economica mondiale divenne sempre più interdipendente, portando spesso alla maturazione di due o più redditi per attività economiche intraprese in due o più paesi. Proprio per questo motivo in quegli anni si sviluppò il principio della *world-wide taxation*, secondo il quale il soggetto residente in uno Stato deve scontare l'imposta per i redditi ovunque prodotti, mentre il soggetto non residente è chiamato a contribuire solo in relazione ai redditi prodotti nel territorio dello stato¹². Il risultato fu la nascita della doppia imposizione fiscale da parte di due (o più) Stati diversi sul reddito prodotto dallo stesso contribuente. Ecco perché si rese necessaria la costituzione di organismi (quali l'OCSE) per limitare o eliminare questa pratica che avrebbe altresì rallentato – se non escluso – le operazioni transnazionali limitando così il libero commercio.

Si può affermare che la doppia imposizione sia causata da un *overlapping of different jurisdictions*¹³. In particolare dobbiamo analizzare tre principali ipotesi che causano la doppia imposizione giuridica per un prelievo tributario sovrapposto:

1. Nel primo caso due (o più) Stati esercitano il diritto di tassare lo stesso reddito di uno stesso contribuente perché entrambi sostengono che tale reddito sia stato generato nel loro territorio. Dunque entrambi gli Stati rivendicano il diritto di tassare il contribuente alla fonte, secondo il principio della *source jurisdiction*.
2. Nel secondo caso due (o più) Stati esercitano il diritto di tassare lo stesso reddito di uno stesso contribuente perché entrambi sostengono che il contribuente sia residente nel loro territorio. Dunque entrambi gli Stati rivendicano il diritto di tassare il contribuente alla residenza, secondo il principio della *residence jurisdiction*.

¹² Definizione del principio di *world-wide taxation* tratta da DEL TORCHIO F., *I principi della World-Wide Taxation e la determinazione della residenza fiscale*, Il Sole 24 Ore, 03/10/2018.

¹³ Tratto da OECD Model Convention; traduzione libera: “*applicazione non ordinata di differenti criteri di imposizione*”.

Proprio ad evitare questa situazione sono finalizzate le clausole c.d. “*Tie Breaker Rules*”, con lo scopo, durante la stipulazione delle Convenzioni, di assegnare la residenza a uno solo dei due *contracting states*. Molti moderni *Tax Treaties* seguono queste regole molto similmente a come sono descritte nell’ art. 4 del Modello OCSE¹⁴. Attraverso cinque specifici criteri di collegamento della persona allo Stato, che hanno efficacia progressiva, è possibile stabilire in quale Stato il contribuente deve considerarsi residente.

1. **Abitazione permanente** (*permanent home*). Secondo il Commentario tale abitazione può essere posseduta a qualsiasi titolo (in proprietà o in affitto) e deve essere organizzata adeguatamente per permettere una non occasionale permanenza.
2. **Centro degli interessi vitali** (*centre of vital interests*). Per determinare il centro degli interessi vitali il Commentario indica l’importanza di tener conto, mediante una visione globale, delle relazioni familiari del contribuente, ma anche delle sue attività politiche, culturali o di altro genere.
3. **Soggiorno abituale** (*habitual abode*). Il Commentario non è molto chiaro al riguardo di questa regola, ma si limita a richiedere “*a sufficient length of time*”. Una durata, dunque, sufficientemente ampia, tale da poter indicare se la residenza in ciascuno degli Stati sia abituale o meno.
4. **Paese di Cittadinanza** (*Country of Citizenship*). La Convenzione si limita a rinviare al Diritto Interno di ciascuno Stato l’individuazione dei criteri di cittadinanza.
5. **Procedura amichevole** (*Mutual Agreement*). L’art. 25 della Convenzione¹⁵ prevede la risoluzione della controversia mediante l’avviamento di una procedura

¹⁴ L’articolo 4 dell’OECD Model Convention, al comma 2 stabilisce:

“Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) *he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
- b) *if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
- c) *if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
- d) *if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”*

¹⁵ L’articolo 25 dell’OECD Model Convention stabilisce:

amichevole¹⁶ entro tre anni e solo nel caso in cui non sia possibile determinare le prime quattro regole.

3. Il terzo caso riflette l'ipotesi più comune, ossia quella in cui due Stati rivendichino la facoltà di tassare uno stesso reddito di uno stesso contribuente perché tale reddito è stato generato nello Stato A (*Source State*) e il contribuente è residente nello Stato B (*Residence State*). È dato per certo che lo Stato della Fonte del reddito abbia la precedenza rispetto allo Stato della Residenza, vale dunque il principio del *source country entitlement*.

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

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 State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

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

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.”

¹⁶ La procedura amichevole verrà meglio approfondita nel capitolo III.

CAPITOLO II

LA DOPPIA IMPOSIZIONE: UN LIMITE ALLA CREAZIONE DEL MERCATO UNICO. COME ELIMINARLA?

Come si è visto nelle pagine precedenti, la doppia imposizione costituisce un grave problema al libero mercato sia per le persone fisiche che percepiscono un reddito estero, sia per le imprese che operano a livello transfrontaliero. Dato che non esiste un insieme riconosciuto di norme internazionali che regolino tali imposizioni, ogni paese si basa sul proprio diritto interno per risolvere l'insorgere di eventuali controversie fiscali.

Tuttavia il Modello di Convenzione OCSE annovera vari strumenti volti a eliminare le controversie fiscali internazionali. Uno di questi strumenti prende il nome di Convenzione tra Stati contro le doppie imposizioni.

2.1. Le Convenzioni tra Stati contro le doppie imposizioni.

2.1.1. Definizioni e obiettivi dei *tax treaties*

I Trattati Internazionali hanno conquistato negli ultimi anni un ruolo fondamentale nella storia delle relazioni internazionali e hanno ricoperto una sempre maggiore importanza come fonte del diritto internazionale e come mezzo per sviluppare la cooperazione pacifica delle nazioni¹⁷.

A livello giuridico i Trattati Internazionali (o Convenzioni tra Stati contro le doppie imposizioni) sono atti giuridici vincolanti tra due o più Stati, che disciplinano i rapporti che insorgono tra essi. Tuttavia, per l'alto livello di armonizzazione che sarebbe richiesto dai sistemi fiscali dei paesi contraenti, è raro trovare trattati multilaterali nel settore fiscale: essi sarebbero eccessivamente lenti e inefficienti. Un'importante eccezione è la Convenzione Multilaterale, firmata da oltre cento contraenti, di cui si parlerà nel capitolo III.

Le Convenzioni, che non hanno effetto se considerate disgiuntamente rispetto alla disciplina interna degli Stati, ma solo se rapportate congiuntamente con il diritto interno degli stessi, si uniformano principalmente a due modelli: il Modello di Convenzione OCSE e il Modello ONU. Tutti i trattati sottoscritti dall'Italia, come la maggior parte delle Convenzioni internazionali, sono conformi al Modello OCSE. Una domanda sorge spontanea: come mai si

¹⁷ Questa affermazione è riportata nelle prime righe del preambolo alla Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati del 23 maggio 1969.

preferisce il Modello OCSE al Modello ONU? Più avanti in questo paragrafo si arriverà a dare una risposta adeguata a questa importante questione.

L'obiettivo principale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è quello di permettere l'integrazione del commercio a livello mondiale, attenuando la doppia tassazione applicando il c.d. *single taxation principle* e prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, nonché il *treaty shopping*¹⁸.

Vi sono inoltre degli obiettivi che possiamo definire ancillari, anche se rivestono comunque una grande importanza nell'ottica di creare un mercato unico e libero, come la **procedura di mutua assistenza** nella raccolta di informazioni fiscali, prevista dall'articolo 26 del Modello OCSE. Tale procedura venne scritta *in view of the increasing internationalisation of economic relations*¹⁹, per la quale gli Stati contraenti hanno sempre una maggiore necessità di scambiarsi le informazioni.

A livello puramente procedimentale la limitazione della doppia imposizione avviene attraverso la rinuncia, da parte degli Stati contraenti, di una parte della quota totale del prelievo fiscale spettante in forza della loro disciplina interna, al fine di evitare che il contribuente sia gravato da un'eccessiva tassazione, maggiore di quella che subirebbe se operasse solo a livello interno. Il prof. Giovanni Barbato, docente di Diritto Tributario Internazionale dell'Università degli studi di Verona, evidenzia due principali metodi per evitare le doppie imposizioni: il metodo della ripartizione dei redditi e il metodo della ripartizione delle imposte. Con il primo si procede alla rilevazione dei redditi considerabili tassabili solo nel Paese della Fonte e quello considerabile tassabile solo nel Paese della Residenza, evitando così una doppia tassazione; con il secondo, adottato in tutte le Convenzioni stipulate dall'Italia, si procede a una tassazione sia nel Paese della Fonte che nel Paese della Residenza, ma in quest'ultimo caso il contribuente potrà beneficiare di un credito d'imposta pari alle imposte già versate al *Source State*.

2.1.2. L' iter per la creazione di un tax treaty.

Il processo di stipulazione delle Convenzioni, in quanto aventi efficacia internazionale, è regolato dalla *Vienna Convention for the law of Treaties* (VCLT) del 23 maggio 1969. I

¹⁸ Il *treaty shopping* è uno strumento di abuso della pianificazione fiscale internazionale.

¹⁹ Tratto da *OECD Model Convention Commentary*, 2017, traduzione libera “[...] con l'obiettivo di accrescere le internazionalizzazioni delle relazioni economiche tra Stati”.

Trattati entrano a far parte dell'ordinamento giuridico interno al termine di un *iter* legislativo composto da quattro fasi.

1. La prima fase, quella della **negoziazione** del testo del trattato, ha inizio con i contatti diplomatici tra i Ministeri degli Affari Esteri dei paesi contraenti. Essi predispongono, rigorosamente in lingua inglese, la bozza dell'accordo (*draft*) attraverso il quale gli Stati evidenziano le proprie preferenze per il trattamento tributario. Le due proposte vengono prese in considerazione ed esaminate, articolo per articolo, secondo l'*ambulatory approach*.
2. Durante la fase della **autenticazione**, i negoziati terminano e le bozze, che a questo punto prendono il nome di parafature (testo definitivo del trattato) vengono tradotte nella lingua ufficiale dei paesi contraenti ed infine autenticate attraverso la firma del testo da parte dei plenipotenziari. Un'ulteriore modifica sarà dunque possibile solo attraverso un nuovo negoziato.
3. La terza fase prende il nome di **conclusione** del trattato, ove viene apposta la firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze dei due *contracting states* ed infine si procede alla ratifica del parlamento. Alla fine di questa fase il Trattato esiste, ma non ha ancora efficacia esecutiva.
4. L'**efficacia** viene raggiunta con la quarta fase, quello dello **scambio delle ratifiche** dei paesi contraenti, che avviene presso il Segretario Generale delle Nazioni Unite. Spesso, prima di diventare pienamente efficace, devono intercorrere alcuni giorni dalla notifica di scambio delle ratifiche.

2.1.3. Perché il Modello di Convenzione OCSE è preferito al Modello di Convenzione ONU?

Chiarite le nozioni principali, in questo paragrafo si cercherà di dare una risposta alla domanda che si aveva lasciato poc'anzi in sospenso: perché il Modello OCSE è preferito al Modello ONU?

Tra i due Modelli vi è una sostanziale differenza: il modello ONU, impone minori restrizioni al sistema fiscale del Paese della Fonte, prediligendo dunque il criterio oggettivo. Ciò può essere spiegato principalmente dal fatto che esso tende a privilegiare i paesi in via di sviluppo, sempre più spesso meta fiscale di investimenti da parte di contribuenti esteri. Per esempio tale

Modello non prevede un limite di aliquota di tassazione sui dividendi, interessi e *royalties* imposte dal *Source State*, ma i valori sono lasciati alla decisione degli Stati stessi in fase di negoziazione del trattato.

Invece, il Modello OCSE predilige i paesi esportatori di capitali a discapito degli importatori, eliminando o mitigando la doppia tassazione imputando al *Source Country* la non tassazione di alcune (o tutte) le categorie di reddito guadagnato dal contribuente dell'altro *treaty country*. Questo ragionamento sarebbe corretto se il flusso degli investimenti tra paesi importatori e paesi esportatori fosse uguale, ma dato che i paesi che esportano risorse economiche tendono ad essere più sviluppati rispetto a quelli che le importano, non si avrà mai un pareggio con un conseguente vantaggio per i paesi più sviluppati.

Tuttavia il successo del Modello di Convenzione OCSE è maggiormente imputabile al fatto che, nonostante l'esistenza del Commentario, risulti molto vago nell'interpretazione ammettendo così la possibilità di mitigare la *unanimity rule* attraverso la registrazione di una *reservation* (riserva) o di una *observation* (riserva interpretativa).

- La **riserva** (*reservation*) è una manifestazione di volontà da parte di uno o più Stati che non intendono accettare certe clausole del Modello OCSE nella stipulazione del Trattato contro la d. i.

- La **riserva interpretativa** (*observation*) allude a una diversa interpretazione di una specifica previsione del Modello OCSE nella stipulazione del Trattato contro la d. i.

In caso di registrazione di una riserva il Trattato è pienamente vincolante tra gli Stati contraenti, ad eccezione dello Stato che ha espresso la riserva, per il quale il Trattato è vincolante soltanto nelle previsioni che non ne siano colpite.

Come si può ben intendere, tali strumenti sono da considerarsi avere una importante rilevanza solo a livello di contrattazione multilaterale, dato che a livello bilaterale il testo del Trattato deve essere accettato e autenticato da entrambi i *contracting states*.

2.1.4. Interpretazione dei tax treaties: l'articolo 31 del VCLT.

Pur essendo l'interpretazione delle Convenzioni tra Stati in materia fiscale molto simile alla comprensione delle previsioni di diritto tributario interno, è necessario considerare le fondamentali differenze. In particolare con riferimento al significato delle parole, al contesto

nel quale esse sono utilizzate, alle *mutual intentions* degli Stati Contraenti e alla più ampia soglia di destinatari a cui il trattato è destinato. Per questo motivo si fa riferimento alla regola generale di interpretazione, contenuta all'articolo 31 del *Vienna Convention on the Law of Treaties*, firmata da moltissimi Paesi (con l'importante eccezione degli Stati Uniti d'America). Il dispositivo dell'articolo (comma 1) statuisce:

*“Un trattato deve essere interpretato in **buona fede** seguendo il **senso ordinario** da attribuire ai termini del trattato **nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo.**”*

Tale previsione appare dunque come una regola di “buon costume internazionale” e per questo motivo risulterebbe essere vincolante anche per gli Stati che non l'hanno firmata.

CAPITOLO III

DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA E TRANSFER PRICING: LA CONVENZIONE ARBITRALE 90/436/CEE.

3.1. Il problema della doppia imposizione economica.

La doppia imposizione economica differisce dalla doppia imposizione giuridica in quanto descrive la situazione che si crea quando, con riguardo a *due differenti* contribuenti, lo *stesso* reddito è tassato in due o più Stati diversi²⁰. Un classico esempio di doppia imposizione giuridica lo si ha quando gli utili distribuiti da una società X vengono tassati sia al momento della loro realizzazione (in capo alla società stessa), sia al momento della distribuzione ai soci. Ciò avviene perché tali utili concorrono sia al calcolo della base imponibile della società, che al calcolo della base imponibile dei soci, nel momento della distribuzione degli utili²¹. Come la doppia imposizione giuridica, anche la doppia imposizione economica può aver luogo sia a livello internazionale (come nell'esempio descritto), che a livello interno²².

Si è già visto nei capitoli precedenti come la doppia tassazione (giuridica ed economica) causi un pesante limite alla costituzione del libero mercato, ostacolando la crescita e lo sviluppo delle realtà economiche che operano a livello transfrontaliero. In particolare, facendo riferimento a quella economica, si può ben notare come essa disincentivi la distribuzione degli utili, ostacolando gli investimenti (dato che aumenta il costo delle attività economiche riducendo di conseguenza gli utili) e dunque lo sviluppo del mercato dei capitali europeo. Un fenomeno di grande importanza internazionale in grado di generare questo genere di problemi fiscali è il *transfer pricing*.

3.2. Doppia imposizione economica e transfer pricing: l'arm's length principle.

Le imprese multinazionali hanno adottato la pratica di utilizzare specifiche politiche di *transfer pricing* con l'obiettivo di trasferire l'imponibile verso stati che godono di un regime fiscale più favorevole. Ciò avviene principalmente per attenuare le distorsioni della doppia imposizione economica elencati nel paragrafo precedente.

²⁰ Tratto da *OECD Model Convention*, 2017.

²¹ Per maggiori approfondimenti si consulti l'articolo al seguente link: www.economiaediritto/divietodidoppiaimposizione.it.

²² L'Articolo 163 del TUIR stabilisce che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

Nel 1995 l'OCSE pubblicò un volume intitolato “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”²³ con lo scopo di regolare le transazioni e determinare correttamente il valore dei prezzi di trasferimento.

Nel capitolo primo delle *Guidelines* si stabilisce che il criterio per verificare la corretta esecuzione di questo tipo di transazioni è quello dell'*arm's length principle*, disciplinato dall'articolo 9 comma 1²⁴ del Modello di Convenzione OCSE. Tale principio, noto anche come principio di libera concorrenza, prevede che per la determinazione del giusto prezzo di transazione, le transazioni tra due imprese (associate o appartenenti alla stessa *holding*) debbano rispecchiare simili presupposti a quelle che sarebbero state convenute, in condizioni analoghe, tra due imprese tra loro indipendenti.

Sebbene questo principio sia largamente condiviso nella teoria, dal punto di vista pratico vi è ancora qualche incertezza sul corretto funzionamento del principio di libera concorrenza. Per evitare situazioni che, sfruttando questa non completa chiarezza, possano causare fenomeni di doppia imposizione, è evidente che si debba ricorrere a strumenti di cooperazione internazionale. In particolare nella materia di *transfer pricing* essi sono:

- la **clausola sugli aggiustamenti** correlativi (*correlative adjustment*) ex articolo 9 comma 2 del Modello di Convenzione OCSE. È tuttavia opportuno precisare che il Commentario del Modello OCSE chiarisce che l'aggiustamento non può essere automatico poiché è subordinato ad una corretta rilevazione dell'*arm's length* delle transazioni in verifica e necessita di essere condiviso nei principi e nel risultato dallo Stato al quale spetta effettuare l'aggiustamento correlativo²⁵
- la **procedura amichevole** (*mutual agreement procedure*) ex articolo 25 del Modello OCSE
- la procedura prevista dalla Convenzione CEE n. 436/1990 CEE nei rapporti tra Stati membri dell'UE, nota anche come **Convenzione Arbitrale** (vedi paragrafo 3.3).

²³ Il volume venne rivisto e ripubblicato nel 2010 e nel 2017.

²⁴ L'articolo 9 dell' *OECD Model Convention* intitolato *Associated Enterprises*, stabilisce “*An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly*”.

²⁵ Per maggiori approfondimenti si consulti l'articolo al link: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/transfer-pricing-valore-normale-cede-passo-alla-libera>.

3.2.1. I metodi tradizionali e alternativi per determinare il corretto prezzo di trasferimento.

Nel capitolo secondo delle *Guidelines* vengono evidenziati cinque metodi attraverso i quali determinare l'*arm's length*, cioè il corretto prezzo della transazione. I metodi tradizionali sono il metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price Method*), il metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price Minus Method*) e il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus Method*).

Il primo metodo prevede la comparazione del prezzo di trasferimento sottoposto a verifica con quello di una transazione avvenuta con prodotti o servizi simili e in simili circostanze tra imprese indipendenti. Si rivela più adatto per prodotti standard, facilmente comparabili, piuttosto che per sofisticati beni unici.

Il secondo metodo, che si rivela più adatto per i confronti interni, consiste nell'individuare il corretto valore della transazione sottraendo un appropriato *markup* dal prezzo al quale i beni (o servizi) sono venduti all'altra azienda.

Infine con il terzo metodo si aggiunge al costo di produzione dei beni (o servizi) un appropriato margine di utile (*reasonable amount of profits*), che è determinato attraverso un confronto con imprese che operano simili transazioni.

Vi sono altri due metodi noti come "metodi alternativi" che fino a qualche anno fa venivano utilizzati solo se i metodi tradizionali fossero risultati inapplicabili. Dall'edizione del 2010 delle *Guidelines* viene abbandonata questa gerarchia cosicché tutti e cinque i metodi risultano utilizzabili, scegliendo però quello che più si adatta alle informazioni economiche e fiscali in possesso.

Questi metodi sono il *transactional profit split method* e il metodo del *marginetto netto delle transazioni*. Il primo si basa sull'identificazione del profitto complessivo conseguito dalle imprese associate e sulla successiva ripartizione del profitto globale così ottenuto sulla base di un'analisi economico-funzionale volta ad approssimare la divisione che si sarebbe pattuita tra operatori indipendenti.

Il secondo metodo consiste nella comparazione dell'utile dell'azienda in verifica con l'utile di un'altra azienda esterna (*tested party*), ovviamente dello stesso settore e che pratichi simili attività. Tale comparazione viene svolta attraverso un *PLI profit level indicator* (indicatore di livello di profitto), la cui selezione dipende dalle caratteristiche dell'azienda con cui si procede alla comparazione. I più utilizzati sono:

- ROI (return on investment) o ROA (return on assets)

- ROCE (return on capital employed)
- ROS (return on sales)
- Berry Ratio

3.3. La Convenzione Arbitrale 90/436 CEE.

3.3.1. Le origini della Convenzione Arbitrale.

Le soluzioni unilaterali promosse dai vari Stati, volte alla risoluzione dei problemi generati dalla doppia imposizione, si sono rivelate inefficaci. Per questo motivo si è consolidata nel tempo la necessità di trovare una soluzione internazionale, ossia promossa dall'ordinamento comunitario. Così, verso la fine degli anni Settanta, la Commissione Europea presentò una proposta di una direttiva, avente l'obbiettivo di creare un meccanismo procedurale armonizzato, volto alla eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. Questa direttiva, che oggi prende il nome di Convenzione Arbitrale²⁶, costituisce un esempio di concreta applicazione in campo fiscale dell'ex art. 220 del Trattato CE, il quale, abrogato con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, invitava gli Stati Membri ad *“avviare tra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità”*²⁷.

Le cause dell'abrogazione di questo articolo sono probabilmente da ricercarsi nel significato che esso assumeva: risultava come una mera prescrizione comportamentale, un invito molto blando ad accogliere un precetto di buona condotta fiscale e sicuramente molto distante da assumere l'efficacia propria di un obbligo di legge. Probabilmente, quando venne disposto tale articolo, non era ancora ben chiaro il rilievo della distorsione nel mercato creato dalla doppia imposizione. E dunque, proprio nel preambolo della Convenzione Arbitrale, a sostegno della volontà di eliminare la doppia imposizione, viene espressa chiaramente la volontà delle parti sottoscriventi di *“applicare l'articolo 220 del trattato”*²⁸.

²⁶ Altresì conosciuta come Convenzione sull'Arbitrato dell'Unione – 90/436/CEE.

²⁷ Oggi articolo 293, che nella versione consolidata del Trattato di Maastricht stabilisce: *“Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità”*.

²⁸ Nel preambolo della Convenzione si può leggere *“desiring to give effect to Article 220 of that Treaty, by virtue of which they have undertaken to enter into negotiations with one another with a view to securing for the benefit of their nationals the elimination of double taxation”*. Per prendere visione del testo della Convenzione si consulti la pagina al link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1591178786057&uri=CELEX:41990A0436>.

3.3.2. Scopo e procedura della Convenzione Arbitrale.

La Convenzione Arbitrale, firmata il 23 luglio del 1990 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1995, si rivela come il primo strumento procedurale europeo per combattere la doppia imposizione economica (limitatamente alla materia di *transfer pricing*). In particolare lo scopo è quello di eliminare la doppia imposizione quando, in conformità con l' *arm's length principle*, uno Stato contraente tassa un'impresa sugli utili provenienti da una seconda impresa, situata nell'altro Stato contraente²⁹.

Operativamente, nel momento in cui uno Stato contraente informa un'impresa residente nel suddetto Stato della propria volontà di rettificare i redditi, la stessa impresa deve darne notizia all'impresa associata, residente nell'altro *contracting state*, affinché quest'ultima informi lo Stato in cui è residente. Una volta informate le parti vi possono essere due scenari distinti:

1. Le due imprese e l'altro Stato contraente accettano la rettifica: essa diviene definitiva e pienamente applicabile.
2. L'impresa non condivide la rettifica: essa può sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente in cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione³⁰. L'azione di reclamo deve essere attivata entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare un caso di doppia imposizione.

Con riguardo al secondo scenario, se il reclamo risulta fondato e dunque comporta un caso di doppia imposizione, l'autorità competente deve tentare di risolvere in via unilaterale la questione. Qualora non ne fosse in grado, si deve regolare il caso *per via amichevole* con l'autorità competente dell'altro Stato contraente. La Convenzione Arbitrale infatti si basa sull'istituto della Procedura Amichevole (Mutual Agreement Procedure – MAP) ex art. 25 del Modello OCSE. Tale articolo prevede nei primi due paragrafi che l'autorità competente di

²⁹ Convention 90/436/EEC, section II, *Principles applying to the adjustment of profits of associated enterprises and to the attribution of profits to permanent establishments* – Article 4.

³⁰ La nozione di stabile organizzazione (*permanent establishment*) la si può trovare all'articolo 5 comma 1 del Modello di Convenzione OCSE.

uno Stato “*shall endeavour by mutual agreement to resolve the situation of taxpayers subjected to taxation not in accordance with the provisions of the Convention*”³¹.

Se entro due anni non venisse raggiunto alcun accordo attraverso la Procedura Amichevole, secondo l’articolo 7 della Convenzione, viene istituita una commissione consultiva costituita da un presidente, due rappresentanti di ciascuna autorità competente e due personalità indipendenti. L’articolo 11 sancisce che la commissione consultiva deve dare un parere volto ad eliminare la doppia imposizione entro sei mesi dalla sua costituzione.

Tale decisione, secondo l’articolo 12 della Convenzione, è definitiva a meno che le due parti (gli Stati contraenti) decidano congiuntamente di discostarsi dalla decisione e dunque propongano di comune accordo un’altra soluzione per porre rimedio alla questione.

3.3.3. I limiti della Convenzione Arbitrale.

Nella concreta applicazione della Convenzione, si incontrarono parecchie difficoltà: negli oltre venticinque anni in cui fu operativa, solo una manciata di casi vennero risolti seguendo le disposizioni della Convenzione Arbitrale.

Le ragioni che stanno alla base di questo insuccesso sono molteplici. *In primis* si sentì la mancanza di un istituto internazionale che supervisionasse e garantisse la conformità degli obblighi gravanti sugli Stati Membri in merito alle disposizioni della Convenzione. Bisogna inoltre considerare i parecchi difetti nel disegno operativo e procedurale della Convenzione. I principali sono legati allo scopo della Convenzione, circoscritto solo alle dispute di *transfer pricing*, alla mancanza di limiti temporali per l’inizio del processo volto alla risoluzione della controversia, alla mancanza di regole chiare e significative per il corretto procedimento pratico della procedura amichevole.

Nel 2002 venne istituito il Forum congiunto dell’UE sui prezzi di trasferimento (*EU’s Joint Transfer Pricing Forum - JTPF*), con lo scopo di fornire assistenza e consulenza alla Commissione Europea in materia di *transfer pricing*.

Al fine di rendere più dettagliate ed efficaci le norme e il funzionamento procedurale della Convenzione Arbitrale, il Forum elaborò nel 2006 un Codice di Condotta, il quale contiene indicazioni circa l’attuazione e l’ambito di applicazione della Convenzione Arbitrale e il chiarimento di alcune questioni relative alle procedure amichevoli. In particolar modo

³¹ Tratto da *OECD Model Commentary*, 2017, traduzione libera: “(...) dovrebbe fare del loro meglio per risolvere i problemi causati da una situazione di doppia tassazione attraverso la procedura amichevole”.

vengono chiariti i limiti temporali per l'inizio delle fasi della procedura amichevole e la costituzione e il ruolo ricoperto dalla commissione consultiva.

Tuttavia tale Codice risulta ambiguo (lo stesso *JTPF* aveva dato interpretazioni diverse con riguardo alle stesse disposizioni) e lasciava ampio spazio a differenti esegesi tra gli Stati Membri.

3.3. L'attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS.

Fin dagli anni Venti con l'operato della Società delle Nazioni l'obiettivo dell'ordinamento fiscale internazionale è stato quello di prevenire le distorsioni economiche causate dalla doppia imposizione, limitanti il commercio internazionale e la crescita economica. Negli ultimi decenni però, si è passati dal problema della doppia imposizione a quello della doppia-non-imposizione³²: molte grandi società operanti a livello transnazionale hanno spostato la propria residenza nei paesi "paradisi fiscali", beneficiando di agevolazioni fiscali e ricorrendo spesso a tecniche conosciute con l'acrostico BEPS.

Per *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) si intende l'insieme di strategie di natura fiscale volte a erodere la base imponibile (*base erosion*) e dunque sottrarre imposte al fisco. Spesso queste strategie sono messe in atto attraverso la traslazione dei profitti (*profit shifting*) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta³³, riducendo il gettito fiscale dei singoli paesi. Secondo le stime condotte dall'OCSE nel 2015 tali perdite sono stimabili in un gap tra i 100 e i 240 miliardi di dollari l'anno, ovvero tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale relativo all'imposizione societaria³⁴.

Un esempio può essere il caso Mediaset e Fiat-Chrysler Automobiles, che si sono trasferite nell'Eden-Olanda. L'Olanda gode di una tassazione praticamente inesistente (si veda la tabella di confronto fiscale tra Italia e Olanda³⁵) oltre che alla flessibilità della *governance* societaria (con il voto plurimo nelle assemblee degli azionisti), un apparato giuridico snello e sburocratizzato e un sistema finanziario in cui è facile trovare finanziamenti.

³² L'Azione 6 del progetto BEPS intitolata *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, affronta il tema della doppia non-imposizione, generato dal *treaty abuse*, usufruendo dei vantaggi di una Convenzione senza esserne il legittimi beneficiario. L'Azione individua delle regole per evitare la pratica abusiva del *treaty shopping* (si veda la nota 16), come le clausole LOB e PPT.

³³ Tratto da Servizio del bilancio del Senato, *Progetto BEPS*, 2015, consultabile al seguente link: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>.

³⁴ Dati raccolti ed elaborati dall'OECD in OECD Measuring and Monitoring BEPS, Action 11, 2015.

³⁵ La tabella riportata è stata rielaborata e adattata in termini di contenuto dal sottoscritto. Per prendere visione dell'originale si consulti GALULLO R. e MINCUZZI A., *Da Mediaset a Fiat-Chrysler: perché l'Olanda è il paradiso delle holding*, Il Sole 24 Ore, 8 giugno 2019.

	ITALIA	OLANDA
Aliquota	Aliquota ordinaria: 24%	20% fino a euro 200.000 di reddito annuo imponibile. 25% per importi superiori a tale valore.
Interessi in uscita	Ritenuta ordinaria: 26%. Vi è comunque una possibilità di beneficiare di un'aliquota minore ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.	Non prevede una tassazione
Royalties in uscita	Ritenuta ordinaria del 30% sul 75% della royalty corrisposta Possibilità di beneficiare delle aliquote ridotte ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.	Non prevede una tassazione
Dividendi in uscita	Ritenuta ordinaria 26%. Generalmente, ritenuta del 1.20% per utili distribuiti a società residenti in uno Stato Membro dell'Ue. Possibilità di beneficiare dell'esenzione o di un'aliquota ridotta ai sensi della direttiva madre - figlia. Possibilità di beneficiare delle aliquote ridotte ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizione.	Generalmente non prevede una tassazione.

L'obiettivo del progetto è perciò quello di ricondurre l'imposizione dei profitti aziendali nei paesi in cui effettivamente l'impresa opera e crea valore aggiunto, attraverso l'implementazione di un piano esecutivo articolato in 15 azioni. Al G20 di Mosca, tenutosi tra il 19 e 20 luglio 2013, sono state gettate le basi per dare origine a questo progetto. In particolare per la risoluzione delle controversie fiscali internazionali verranno analizzate le *action 14 e 15*.

L'azione 14, intitolata "*Make Dispute Resolution Mechanism More Effective*" e presentata nel 2015, si propone di fornire agli Stati tutte le informazioni necessarie per consentire agli

stessi una efficace valutazione dei meccanismi di risoluzione delle controversie³⁶. In particolare essa analizza i limiti ³⁷che rendono inefficaci le procedure MAP e propone un approccio basato su tre livelli (*three-pronged approach*). In primis lo stato dovrebbe impegnarsi politicamente per eliminare le forme di imposizione in contrasto con il Modello di Convenzione OCSE; il secondo livello prevede l'introduzione di misure specifiche (*minimum standard*) per migliorare le modalità di accesso e di funzionamento delle MAP ed infine il terzo passo introduce il controllo del *political commitment* intrapreso da ciascuno Stato.

Gli standard minimi, previsti nel secondo livello, assicureranno dunque che gli obblighi dei trattati riguardo alle MAP siano implementati in buona fede, che i casi MAP siano risolti più velocemente garantendo maggiore efficacia dei processi amministrativi e che sia garantito a tutti gli Stati l'accesso alle MAP in caso di rettifiche di *transfer pricing* o di condotte abusive o elusive. Infine, lo standard minimo è completato da undici di "*best practices*", buone norme, alle quali fare riferimento quando la procedura di risoluzione viene posta in essere.

3.4. Gli effetti sulle MAP dell'Action 14 (dati statistici anni 2016, 2017, 2018).

L'importanza sempre maggiore ricoperta dall'istituto della procedura amichevole è confermata dalle statistiche riportate dall' *OECD Report* sulle *Mutual Agreement Procedure* che evidenzia come nell'ultimo decennio le procedure amichevoli siano cresciute del 94.1% rispetto al 2006 e presentino, secondo il *Map Statistics Reporting Framework*, una durata media per i casi di *transfer pricing* di 30 mesi: un dato quasi doppio rispetto agli altri contenziosi, che è di circa 17 mesi.

Con lo scopo di monitorare l'effettiva implementazione dell'*Action 14* del Piano BEPS, l'OCSE ha pubblicato le statistiche relative alla MAP avviate e pendenti negli anni dal 2016. Le procedure ereditate dall'anno precedente erano circa 8000, i contenziosi avviati nel 2016 sono stati 1450 e circa 2360 sono state le procedure risolte nel corso dell'anno.

Nel 2018, nonostante sia aumentato il numero di controversie aperte, la maggior parte delle giurisdizioni ha aumentato il numero di dispute concluse. Dai 6904 casi che si contavano a gennaio, l'anno si è chiuso con un magazzino di 6605 dispute ancora pendenti. Questi dati

³⁶ DELLA ROVERE A. e VIOLA I., *L'efficace attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS: le procedure di "Peer Review and Monitoring Process"*, Fiscalità Finanziaria.

³⁷ Secondo il *draft* dell'Azione 14 il principale inibitore per un efficace utilizzo delle procedure amichevoli è la mancanza di una clausola che *imponga* agli Stati di rimuovere la doppia imposizione, nota come "*mandatory binding MAP arbitration*".

lasciano sicuramente ben sperare per il futuro, ma l'obiettivo da ricercare sarà quello di stringere i tempi, rendendo il processo di risoluzione più veloce.

3.5. L'Action 15 BEPS: la Convenzione Multilaterale.

Durante il G20 tenutosi a San Pietroburgo tra il 5 e 6 settembre 2013, il sostegno dimostrato dai leader verso il Piano BEPS, dimostra un *endorsement* politico senza precedenti: si aveva finalmente compreso "l'essenziale necessità di adattare il sistema fiscale internazionale alle sfide della globalizzazione. In particolare venne riconosciuta la necessità di svecchiare il *network* di trattati bilaterali tra Stati volti a eliminare la doppia imposizione, attraverso un'ampia azione di *restyling*"³⁸. Tutti questi propositi sono stati racchiusi nell'azione 15 delle misure anti-BEPS, che hanno gettato le basi per la costituzione di uno strumento multilaterale per la modifica dei trattati. Inoltre, l'OCSE, riconoscendo l'importanza di ottenere questo strumento nel minor tempo possibile, ha costituito un gruppo *ad hoc* per lo sviluppo dello strumento e ha stabilito la fine dei lavori entro il 31 dicembre 2016.

Così i leader di oltre cento paesi hanno raggiunto, nel novembre del 2016, l'accordo per l'approvazione della "*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*" o "Convenzione Multilaterale", uno strumento di diritto internazionale pubblico che consentirà di modificare simultaneamente una pluralità di Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni rendendoli più armonizzati e omogenei, in maniera più veloce e diretta, senza dover ricorrere a negoziazioni.

Il fine della Convenzione Multilaterale è quello di includere nei trattati le misure previste dalle azioni BEPS contro la doppia-non-imposizione, aggiornando e uniformando i suddetti trattati in modo uniforme. Inoltre, per consentire l'adesione del maggior numero possibile di Stati, la Convenzione Multilaterale prevede opzioni, riserve e numerose alternative nel processo di modifica dei trattati, lasciando così molta libertà ai singoli soggetti.

La Convenzione Multilaterale è entrata in vigore il primo luglio del 2017 ed è applicabile solo dagli Stati che l'hanno ratificata. L'Italia, insieme a molti altri paesi dell'Unione Europea, ad oggi, non ha ancora depositato la ratifica, spalancando la porta sulla grave mancanza di uno strumento europeo efficace per risolvere le controversie fiscali internazionali.

³⁸ Tratto da SORO P., *Studio sulle Azioni 13, 14, 15 del Progetto BEPS*, 2016.

CAPITOLO IV LA DIRETTIVA UE 2017/1852

A livello Europeo non esisteva una disposizione riconosciuta che prevedesse un sistema di risoluzione delle controversie fiscali certo e veloce: l'Unione Europea aveva finalmente compreso che, per ottenere il mercato unico e libero europeo, fosse necessario porre rimedio alla mancanza di una procedura europea, riconosciuta e vincolante, per risolvere le controversie fiscali tra Stati membri³⁹.

Era necessario quindi dare vita a una nuova Direttiva che non lasciasse spazio alle situazioni in cui i diversi Stati Membri interpretassero o applicassero in modo non uniforme le disposizioni della Convenzione Arbitrale, creando così seri ostacoli per le imprese che operano a livello transfrontaliero. Questa necessità divenne ancora più impellente dopo le previsioni dell'OCSE, raggiunte con il piano anti-BEPS e con la *Multilateral Convention*. La risposta Europea non si fece attendere molto e il primo luglio del 2019 entrò in vigore una procedura universale e sostenibile, con l'obiettivo di creare un contesto fiscale più equo e armonizzato.

4.1. Obiettivi della Direttiva UE 2017/1852

Le intenzioni che hanno guidato la Commissione verso la nascita della Direttiva erano molto simili a quelle che hanno condotto l'OCSE alla stesura della Convenzione Multilaterale e dell'*Action 14*. In particolar modo esse si identificavano nella necessità di creare un sistema fiscale omogeneo e soprattutto senza indecisioni procedurali, che comportavano solo rallentamenti e inefficienze.

Il punto di partenza per la stesura del testo della Direttiva prende vita dalla volontà dell'Unione di risolvere i limiti incontrati nella concreta applicazione della procedura della Convenzione Arbitrale. Difatti nel suo preambolo, la Direttiva riconosce che *“l'attività di controllo condotta nel quadro dell'attuazione della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione ha evidenziato alcune importanti lacune”*.

La *vexata quaestio* da risolvere era, dunque, come poter dare vita a una procedura per la risoluzione delle controversie internazionali efficace ed efficiente, ma allo stesso tempo semplice e sostenibile, volta a creare un ambiente giuridicamente certo e armonizzato, che limiti le possibilità sia di doppia imposizione, sia di elusione fiscale, giovevole ed invitante

³⁹ Su questo tema, si vedano le riflessioni di KOFLER G. in *EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*, *EC Tax Review*, 06/2019, pagg. 266 e ss.

per gli investimenti delle imprese. Ciò costituiva una bella sfida per la Commissione, che scompose la *quaestio* in obiettivi, i quali l'avrebbero “guidata” nell'ambiziosa e complicata strada per ottenere il risultato desiderato.

Gli obiettivi principali, elencati nelle varie considerazioni iniziali della Direttiva, si identificano nella necessità di:

1. **Ampliare l'ambito di applicazione:** dare un più vasto ambito di applicazione alla nuova Direttiva rispetto a quello molto circoscritto della Convenzione Arbitrale.

Questo primo punto, che costituisce anche la più grande differenza con la Convenzione (vedi paragrafo 4.2), è il punto di partenza per creare un ambiente europeo armonizzato. Con la Direttiva 2017/1852 si vuole creare una procedura unica e valida per tutte le dispute fiscali tra gli Stati Membri.

2. **Certezza legale per i soggetti coinvolti:** definire in maniera certa i meccanismi procedurali per risolvere le controversie fiscali, soprattutto per quanto riguarda i limiti temporali, i termini e le condizioni per i contribuenti.

Per accrescere la certezza legale la Direttiva prevede una serie di limiti temporali, molto stringenti. Tali limiti la rendono dinamica ed evitano la situazione di “stallo” tra un processo e l'altro. Di questi limiti si discuterà in maniera più approfondita nel prossimo paragrafo. Infine, un altro modo previsto dalla Direttiva per aumentare la certezza legale, risiede nella possibilità del soggetto leso di presentare un ricorso verso la decisione finale di risoluzione della controversia.

Non mancano però le critiche, specialmente verso l'articolo 16, comma 5, che prevede la possibilità da parte dello Stato membro interessato di rifiutare la procedura di risoluzione della controversia qualora vi siano attive delle sanzioni “*per frode, dolo e grave negligenza*”. Questi termini non sono direttamente definiti dalla Direttiva, ma, all'articolo 2 comma 3, viene specificatamente previsto che si deve ricorrere alla definizione nazionale degli Stati coinvolti. La mancanza di una definizione riconosciuta può creare incertezza.

3. **Efficienza ed efficacia:** semplificare la procedura per la risoluzione, rendendola veloce (una controversia dovrebbe essere risolta al massimo entro quattro anni dall'inizio) ed essenziale.

4. Dotare il processo di una **maggiore trasparenza**. Nel preambolo della Direttiva la Commissione Europea afferma che, a causa del “*modo diverso in cui gli Stati interpretano o applicano in modo non uniforme le disposizioni degli accordi*”, si è dato origine a distorsioni economiche che si sono rivelate seri ostacoli al raggiungimento del mercato libero. Per porvi rimedio, nell’articolo 18 della Direttiva è prevista la pubblicità – previo consenso dei soggetti interessati – della decisione finale in maniera integrale. Qualora non vi fosse il consenso, le autorità competenti sono comunque legittimate a pubblicare una sintesi della decisione finale, che deve contenere, tra le altre cose, una descrizione del problema, dell’oggetto e del risultato finale.

È molto interessante notare che, al punto 10 del preambolo alla Direttiva, viene riconosciuto che gli obiettivi descritti non possono essere conseguiti in maniera sufficiente dagli Stati membri, ma, a motivo della portata e degli effetti dell’azione, devono essere conseguiti a livello di Unione Europea, secondo i principi di sussidiarietà e proporzionalità espressi nell’articolo 5 del Trattato sull’ Unione Europea.

4.2. Le differenze tra la Direttiva UE 2017/1852 e la Convenzione Arbitrale 90/436 CEE.

La prima e più importante differenza la si può evincere leggendo l’articolo 1 della Direttiva, il quale sancisce che la stessa stabilisce “*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 capitale*”. Dunque, mentre la Convenzione Arbitrale ha un ambito di applicazione limitato alle controversie fiscali in materia di *transfer pricing*, la Direttiva 2017/1852 si può applicare per la risoluzione di tutte le dispute fiscali, sia societarie che individuali. Un grande passo avanti, visto che non si limita solo ai *tax treaties* bilaterali, come la Convenzione, bensì prevede un meccanismo di risoluzione anche per quelli stipulati da tre o più stati.

Con riferimento alla procedura, la Direttiva, che prevede sempre l’utilizzo della procedura amichevole per la prima fase della risoluzione, sancisce limiti temporali più certi con riguardo all’inizio della suddetta procedura e al tempo totale (non superiore a quattro anni dal primo atto di impulso del contribuente). Questo sicuramente aumenta la certezza dal punto di vista

procedurale per la risoluzione delle controversie e permette che la stessa venga risolta in tempi più stretti.

Inoltre la Convenzione Arbitrale, a differenza della Direttiva 2017/1852, non è parte della legge dell'Unione Europea, ma si può considerare come uno strumento pubblico di legge internazionale⁴⁰.

4.3. Procedura di risoluzione delle controversie secondo la Direttiva UE 2017/1852.

La Direttiva è entrata in vigore il 1° luglio 2019 e non ha efficacia retroattiva, dunque si applica solo per le controversie riguardanti il reddito presentate a decorrere da tale data, mentre per le controversie riguardanti il capitale presentate dal 1° gennaio 2018.

La procedura inizia, secondo l'articolo 3, con un'azione di reclamo, relativo a una questione controversa, da parte dei soggetti interessati, alle autorità competenti degli Stati membri. Tale reclamo dev'essere presentato entro tre anni dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa. È da notare che il termine di tre anni non è specificato nella Convenzione Arbitrale. Tuttavia è ancora incerto quando l'azione di reclamo possa essere presentata: solo quando l'autorità competente di uno Stato non riesce a risolvere la controversia unilateralmente?

Dopo la ricezione del reclamo, le autorità competenti possono richiedere le informazioni che siano ritenute necessarie per procedere all'analisi della controversia. Possono altresì richiedere ulteriori richieste di informazione in qualsiasi momento della procedura lo ritengano necessario. La *ratio* dell'articolo 3, paragrafo 4, è quella di rendere il processo più trasparente ed equo.

Dunque le autorità competenti devono adottare una decisione in merito all'accettazione o al rigetto del reclamo entro sei mesi. Qualora il reclamo fosse rigettato le autorità competenti devono informare il soggetto interessato *“indicando i motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo”*.

Si possono delineare tre diversi scenari:

⁴⁰ Su questo tema si vedano le riflessioni di GOVIND S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, in EC Tax Review, 2019, pagg. 309 e ss.

1. Se le autorità competenti di entrambi gli Stati accettano il reclamo, si dovranno adoperare per risolvere la questione controversa mediante la procedura amichevole, entro due anni dalla suddetta accettazione. Tale termine, su richiesta di una sola autorità competente, può essere prorogata entro un anno per giusta causa⁴¹.

2. Se solo una delle autorità competenti lo accetta, il soggetto interessato può richiedere, entro cinquanta giorni dal rigetto del reclamo, l'istituzione di una commissione consultiva (con funzioni simili a quella descritta nella Convenzione Arbitrale), che, entro sei mesi, deve adottare una decisione sull'accettazione del reclamo.
Se la decisione è positiva, e dunque viene accettato il reclamo da entrambi gli Stati, allora si dà inizio alla procedura amichevole. Altrimenti, l'articolo 6 al paragrafo 3, stabilisce che è la commissione consultiva a decidere come risolvere la controversia, entro sei mesi e considerando le norme nazionali di entrambi gli Stati. Per velocizzare il processo, la procedura amichevole è saltata e in questo caso la decisione verrà presa a maggioranza (in caso di pareggio il voto del presidente della commissione sarà definitivo).

3. Qualora entrambe le autorità competenti lo rifiutino, il soggetto interessato ha diritto a presentare un ricorso, presso i tribunali nazionali di tutti gli Stati coinvolti, avverso la decisione delle autorità competenti degli stessi Stati coinvolti. A questo punto, in base al verdetto ottenuto, ci si può ricollegare a uno dei due scenari precedenti.

4.3.1. La Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie.

La procedura amichevole prevista dalla Direttiva è molto simile a quella prevista dalla Convenzione Arbitrale, che a sua volta si basa sull'articolo 25 del Modello OCSE⁴². La procedura amichevole può avere a sua volta due risultati: il primo consiste nel raggiungimento di un accordo su come risolvere la controversia e nelle conseguenti procedure per completare la procedura; il secondo consiste nel non raggiungimento dell'accordo. In questo caso la risoluzione della controversia è affidata alla Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie (o commissione alternativa).

⁴¹ Direttiva UE 2017/1852 del 10 ottobre 2017 – articolo 4 comma 2

⁴² Per un approfondimento sulla MAP nella Direttiva 2017/1852, si consultino le considerazioni di PIT H.M., *The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanism*, in *Intertax*, Volume 47, Issue 8&9, The Netherlands, 2019, pagg. 745 e ss.

La commissione alternativa è un organo creato *ad hoc* per la risoluzione delle controversie e disciplinata dall'art. 10 della Direttiva. Essa può essere diversa dalla commissione consultiva per quanto riguarda la sua composizione e forma, può anche prevedere modalità operative più flessibili ed essere costituita sotto forma di comitato permanente.

Riguardo alla risoluzione delle controversie essa può avvalersi della procedura con “parere indipendente” (articolo 8), oppure della procedura arbitrale con “offerta finale”.

L'istituto dell'offerta finale (*final offer* o *baseball*) è stato creato dalla prassi arbitrale americana come alternativo strumento di risoluzione delle controversie. Essa prevede che ogni autorità competente sottoponga all' “arbitro” una proposta per risolvere il contenzioso e possono far pervenire all'arbitro anche una nota esplicativa a supporto della proposta (*supporting position paper*). L'arbitro dovrà scegliere una delle due proposte, che verrà accettata senza possibilità di modifiche.

È interessante notare che l'istituto dell'offerta finale è contenuta nella Convenzione Multilaterale ed è disciplinata dall'articolo 23 – *type of Arbitration Process*.

4.3.2. La decisione finale.

Nel momento in cui la commissione consultiva o la commissione alternativa ha raggiunto una decisione, subentrano nuovamente le autorità competenti che, entro sei mesi, devono dare “*il loro accordo su come risolvere la questione controversa*”. Le autorità competenti possono prendere una decisione che si discosta dal parere della commissione (consultiva o alternativa), ma se non dovessero raggiungere un accordo diverso, esse sono vincolate dal parere della commissione.

La decisione finale dovrà essere notificata al soggetto interessato entro trenta giorni: tale decisione si ritiene pienamente efficace solo se è accettata dal contribuente e lo stesso rinunci a qualsiasi mezzo d'impugnazione.

CONSIDERAZIONI FINALI

Nelle pagine di questo elaborato si è visto come la doppia imposizione internazionale sia il più grande ostacolo alla costituzione del mercato comune e quali furono nel tempo i meccanismi messi in atto sia dall'OCSE, che dall'Unione Europea per far fronte a questo problema. Tuttavia le Convenzioni e i Trattati contro la doppia imposizione adottati sino ad oggi non hanno raggiunto il risultato sperato e a causa di questo insuccesso le autorità non hanno ancora sviluppato una forte presa di posizione giuridica nei confronti della doppia tassazione. Questo *vuoto normativo* è stato amplificato nel tempo dall'intensificarsi della globalizzazione e con essa dal sempre più frequente confronto tra sistemi legali di diversi paesi. In questo panorama, la precarietà del diritto tributario inibisce l'esercizio di fondamentali libertà da parte del contribuente: costui, di fronte alla minima possibilità di essere tassato due volte sullo stesso reddito, preferisce non investire al di fuori del proprio ordinamento. Ecco che così fallisce la costituzione del libero mercato.

La cura della doppia imposizione non avviene attraverso la disciplina sostanziale, bensì attraverso la disciplina procedurale, per questo è stato necessario introdurre una procedura che fosse efficiente, sostenibile e universale.

Questo importante passo avanti è avvenuto con l'introduzione della Direttiva 2017/1852, con la quale si è introdotto un meccanismo innovativo nell'ambito del diritto fiscale europeo, volto a velocizzare e a smaltire i contenziosi arretrati che nell'Unione ammontavano a 10,5 miliardi di euro⁴³.

La condivisa e speranzosa aspettativa *sostanziale* che porta con sé questa nuova Direttiva è quella di dare una solida forma alla certezza legale che sino ad ora è mancata. Tale obiettivo può essere ottenuto dalla Direttiva attraverso la disciplina *procedurale*, in particolar modo con il binomio costituito dal più ampio campo di applicazione, che permette una maggiore omogeneità dei trattamenti, e dalle maggiori garanzie di velocità, rese possibili anche attraverso l'introduzione della Commissione Alternativa e di altri istituti volti a raggiungere in tempi più stretti l'accordo tra Stati rispetto alla Convenzione sull'Arbitrato. Ma soprattutto, affinché la Direttiva sia sostenibile, deve prevedere l'eliminazione della doppia tassazione in tempi realmente compatibili con l'esigenza delle imprese e a tal proposito il termine massimo di quattro anni rimane ancora eccessivamente elevato.

⁴³ Dati aggiornati al 2017, prima dell'entrata in vigore della Direttiva UE 2017/1852.

Leggendo il testo della Direttiva non si può non notare il peso che viene dato al rinnovato e intensificato rapporto di collaborazione tra gli Stati, collaborazione che si pone alla base della celere risoluzione del contenzioso. Già nel *draft* dell'*Action 14* veniva individuata la mancanza di collaborazione tra autorità competenti come un ostacolo all'efficace utilizzo delle MAP. Ma una domanda sorge spontanea, la Direttiva si basa *eccessivamente* su questa esplicita volontà di collaborazione?

Da un lato sicuramente positiva per la costituzione di un panorama economico europeo fiscalmente integrato, ma da un'altra prospettiva questa più rilevante collaborazione potrebbe dar luogo a delle difficoltà, che peraltro potrebbero tradursi in una maggiore lentezza e in una minore certezza del processo legale, soprattutto in vista del raggiungimento di un accordo unanime. Come evidenzia Domenico Ponticelli, partner dello studio legale tributario Di Tanno e Associati, l'accordo tra le autorità competenti di due Stati in materia di doppia imposizione, causerà molto probabilmente la rinuncia a una porzione della rispettiva potestà impositiva dei Paesi coinvolti⁴⁴ e quindi a una difficoltà di raggiungere un'intesa. Questo problema di coordinazione è peraltro accentuato dalla mancanza della previsione di uno stabile tribunale sovranazionale per risolvere le dispute. Anche se a tal proposito la Direttiva riconosce degli istituti per risolvere – in certe occasioni quasi scavalcando – un eventuale disaccordo, garantendo perciò la risoluzione entro i termini previsti.

Lo scorso luglio erano ancora pochi i paesi⁴⁵ che avevano recepito nei propri ordinamenti le disposizioni necessarie per conformarsi alla Direttiva, nonostante la scadenza fosse fissata per il 30 giugno dello stesso anno. A seguito dell'implementazione da parte dell'Italia (atto 944), la Direttiva è stata recepita dallo schema di decreto legislativo approvato il 10 gennaio 2020 in prima lettura e il 10 giugno scorso è stato firmato, rendendo ufficiale l'attuazione dei provvedimenti della Direttiva UE 2017/1852. L'Italia dunque potrà applicare le disposizioni contenute nel decreto legislativo del 10 giugno 2020 “*alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal primo luglio 2019*”⁴⁶.

È sicuramente ancora troppo presto per poter dare un giudizio definitivo sulla reale efficacia della Direttiva, ma quello che si può *sine dubio* affermare è che si sta marciando verso la

⁴⁴ Perplessità sulla concreta applicazione della Direttiva messa in luce da Domenico Ponticelli, partner di Di Tanno e Associati, in un'intervista di Gabriele Ventura – Le fonti legali, 2017.

⁴⁵ Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Slovenia e Slovacchia.

⁴⁶ Estratto dall'articolo 25 del Decreto legislativo 10 giugno 2020, n. 49, con il quale viene attuata la direttiva (UE) 2017/1852, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

direzione giusta: si è finalmente appreso il tremendo impatto distorsivo della doppia tassazione nel mercato mondiale e si sono compresi i metodi più adatti per combatterla, senza lasciare spazio a casi di evasione o elusione fiscale.

Conteggio parole: 10.227*

*Nel conteggio delle parole non sono considerate le note a piè di pagina, l'indice, la bibliografia, la sitografia e gli altri documenti consultati.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

- ANDREANI G., FERRANTI G., DODERO A., *Testo Unico Imposte sui Redditi*, Commentari IPSOA, 2020
- FRANZONI P., *La Stabile organizzazione nelle imposte sui redditi*, Egea, 2014
- GOVIND S., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive*, EC Tax Review, 06/2018, pagg. 309 e ss.
- KOFLER G., *EU Tax Dispute Resolution Directive: The Deathblow to Double Taxation in the European Union*, EC Tax Review, 06/2019, pagg. 266 e ss.
- MARINO G., *Usi e Abusi delle Convenzioni internazionali in materia fiscale nel prisma dell'ordinamento italiano*, Giappichelli, 2017, pagg. 303 e ss.
- MATTARELLI F., *Procedure di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Riflessioni de iure codendo vista dell'attuazione (già tardiva) della Direttiva 2017/1852*, Rassegna Tributaria, 04/2019, pagg. 770 e ss.
- PIT H. M., *Arbitration Institutes Forum – The Changed Landscape of Tax Dispute resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*, Kluwer Law International, 2019, pagg. 745 e ss.
- TRIVELLIN M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali con particolare riguardo al transfer pricing*, G. Giappichelli Editore, 2018
- UCKMAR V., *Double Taxation Convention*, chapter VI – disponibile al seguente link: <http://www.uckmar.net/circolari/altro/trattato.pdf>
- VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA Manuali, VII edizione, 2016
- VOGEL K., *Double Tax Treaties and Their Interpretation* in the Berkley Journal of International Law, 1986– disponibile su: <https://scholarship.law.berkeley.edu/bjil>
- VOGEL K., *Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, 2009
- VOGEL K., FANTOZZI A., voce “*Doppia imposizione internazionale*” in Digesto, 1990

NORMATIVA CONSULTATA

- Convenzione sull'Arbitrato dell'Unione Europea, 90/436/CEE, del 23 luglio 1990 – disponibile al seguente link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1591178786057&uri=CELEX:41990A0436>

- Decreto legislativo del 10 giugno 2020, n. 49 – disponibile al seguente link: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2020/06/10/20G00067/sg>
- Direttiva UE 2017/1852, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale dell'Unione Europea, del 10 ottobre 2017
- Legge di delegazione europea 2018, A.S. n. 944 – disponibile su: <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01093744.pdf>

DOCUMENTAZIONE OCSE CONSULTATA

- OECD, Misuring and Monitoring BEPS – action 11, 2015
- OECD, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017 – disponibile su: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017

ARTICOLI CONSULTATI

- BEACCO M., *Come individuare la Residenza fiscale?*, 2017
- BELLINI M., TORTORELLA L., *Le nuove disposizioni di risoluzione delle controversie fiscali all'interno dell'Unione* in Il Sole 24 ore del 10 luglio 2019 – disponibile su: <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2019-07-10/le-nuove-disposizioni-risoluzione-controversie-fiscali-interno-unione-120622.php>
- CAMPO D., *Transfer Pricing: il valore normale cede il passo alla libera concorrenza*, 2019 – disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/transfer-pricing-valore-normale-cede-passo-alla-libera>
- D'ANGELO A., *Ocse, statistiche Map 2018: un magazzino di 6.600 controversie*, in Il Fisco: Rivista Online dell'Agenzia delle Entrate, 2018 – disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/notizie-flash/articolo/ocse-statistiche-map-2018-magazzino-6600-controversie>
- DEL TORCHIO F., *I principi della world-wide taxation e la determinazione della residenza fiscale* in Il Sole 24 Ore del 03/10/2018
- DELLA ROVERE A., VIOLA I., *L'efficace attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS: le procedure di "Peer Review and Monitoring Process* in Fiscalità & Commercio Internazionale n. 1/2019

- DENARO A., *Ocse: online i dati delle MAP 2016, più della metà sul transfer pricing* in Il Fisco Rivista Online dell'agenzia delle Entrate, 2017 – disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-online-dati-delle-map-2016-piu-della-meta-sul-transfer-pricing>
- FAGGION M., *Ocse: su procedure amichevoli sollecitata la Map Arbitration* in Il Fisco Rivista Online dell'agenzia delle Entrate, 2015 – disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-procedure-amichevoli-sollecitata-map-arbitration>
- FICAI G., MICHELUTTI R., *Le dispute fiscali tra Pesi con rito UE* in Il Sole 24 ore del 03 aprile 2020
- GALULLO R., MINCUZZI A., *Da Mediaset a Fiat-Chrysler: perché l'Olanda è il paradiso delle holding* in Il Sole 24 Ore dell' 8 giugno 2019.
- GIRETTI A., *L'attuazione della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*, 2019; disponibile su https://www.google.it/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi-6tzZoOrpAhXIYMAKHedsAbwQFjABegQIAhAB&url=https%3A%2F%2Fwww.odcec.roma.it%2Findex.php%3Foption%3Dcom_wbmfm%26format%3Draw%26cod%3DMjU3MzU%3D&usq=AOvVaw3QLl8Te8yFKsCCxHhmMZER
- MEROLA A., *Doppia imposizione e doppia non imposizione fiscale internazionale*, 2016 – disponibile su: <https://www.itaxa.it/blog/2016/09/doppia-imposizione-e-doppia-non-imposizione-fiscale-internazionale/>
- MIGLIORINI F., *Treaty Shopping: abuso dei trattati internazionali*, 2017 – disponibile su: <https://fiscomania.com/treaty-shopping-pianificazione-fiscale/>
- SORO P., *BEPS: le azioni 13, 14 e 15*, 2016 – disponibile su: <http://www.paolosoro.it/news/943/BEPS-Le-Azioni-13-15.html>
- VALENTE P., *Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea*, Il Fisco n. 29/2012
- VALENTE P., *Transfer pricing: criteri di comparabilità e analisi di benchmark* in Il Fisco n. 6/2013, *Fiscalità & Commercio internazionale*
- VENTURA G., *Liti sulla doppia imposizione, l'Europa detta nuove regole*, in *Le fonti legali*, Novembre 2017; disponibile su: https://www.bgt-grantthornton.it/globalassets/1.-member-firms/italy-bernoni/articoli/2017/20171129_lefonti_legal_2017_doppia-imposizione_besio.pdf

ALTRI DOCUMENTI CONSULTATI

- BARBATO G., *La doppia imposizione internazionale* – disponibile su: <http://www.dse.univr.it/documenti/Avviso/all/all202270.pdf>
- IANNACCONE A., PICCONE FERRAROTTI P., *Transfer Pricing: i meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali*, Fondazione Commercialisti ODCEC di Milano e Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano, ODCEC@Master, 2019
- SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO, *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, XVII Legislatura, nota breve n. 13 dell'Ottobre 2015 – disponibile su: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>