

Implementazione della convenzione arbitrale

Approvato il nuovo codice di condotta

In data 22 dicembre 2009, il Consiglio UE ha approvato il nuovo Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale 90/436/CEE. Il testo del nuovo Codice si basa sulla proposta della Commissione n. 472 del 14 settembre 2009, relativa ai lavori del Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento per il periodo marzo 2007 - marzo 2009.

di Salvatore Mattia, Pietro Schipani - Valente Associati GEB Partners

La convenzione arbitrale 90/436/CEE e il Codice di condotta sulla sua effettiva implementazione

La convenzione arbitrale n. 90/436/CEE

La convenzione n. 90/436/CEE, firmata dagli Stati membri UE nel luglio del 1990, prevede una procedura arbitrale diretta ad evitare le doppie imposizioni derivanti da rettifiche divergenti, effettuate dagli Stati membri, dei prezzi di trasferimento praticati tra imprese associate. Entrata in vigore nel 1995, la sua applicazione è rimasta sospesa dal 1° gennaio 2000 al 31 ottobre 2004, in attesa della ratifica, da parte di tutti gli Stati membri, del Protocollo di modifica del 1999 che ne ha esteso l'efficacia. La convenzione ha, pertanto, (ri)acquistato piena efficacia il 1° novembre 2004.

La convenzione arbitrale trova applicazione:

- quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi in quelli di un'impresa di uno Stato contraente sono (o saranno) probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente (art. 1, comma 1);
- alle imposte sui redditi (art. 2).

Quanto alle fasi e ai tempi del procedimento di rettifica dei prezzi di trasferimento, la convenzione dispone:

- l'obbligo dello Stato che intende procedere alla rettifica degli utili di informare l'impresa interessata, cosicché questa abbia la possibilità di informare l'altra impresa, e quest'ultima possa informare a sua volta l'altro Stato contraente (art. 5);
- la possibilità che tra le imprese interessate e le relative Amministrazioni finanziarie si giunga direttamente ad un accordo che consenta di evitare le doppie imposizioni;
- la procedura amichevole da instaurarsi in assenza di tale accordo (art. 6);
- la procedura arbitrale, da attivare se entro due anni le Autorità competenti non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione (art. 7 e 11).

A norma dell'art. 6 della convenzione arbitrale, l'impresa ha la facoltà di sottoporre il caso all'Autorità competente dello Stato contraente di cui è residente, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti interessati.

Il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la notifica della misura nazionale.

L'Autorità competente, se il reclamo appare fondato, farà del suo meglio per regolare il caso per via amichevole con l'Autorità competente di qualsiasi altro Stato contraente interessato, al fine di evitare la doppia imposizione.

L'art. 7 dispone che qualora le Autorità competenti non raggiungano un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta, le medesime Autorità istituiscono una Commissione Consultiva, chiamata a pronunciarsi, entro sei mesi dalla data in cui è stata adita, sul modo di eliminare la doppia imposizione.

Entro i sei mesi dalla data in cui la Commissione Consultiva ha reso il suo parere, le Autorità competenti prendono una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione, che non necessariamente deve essere conforme a quanto statuito dalla Commissione stessa. Se, invece, non raggiungono un accordo, sono tenute a conformarsi a detto parere.

L'art. 12 della convenzione n. 90/436/CEE prevede:

"1. Le Autorità competenti che partecipano alla procedura di cui all'art. 7 prendono di comune accordo e basandosi sull'articolo 4 una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione entro sei mesi dalla data in cui la commissione consultiva ha reso il suo parere. Le autorità competenti possono prendere una decisione non conforme al parere della

commissione consultiva. Se non raggiungono un accordo al riguardo, sono tenute a conformarsi a detto parere.

2. Le Autorità competenti possono convenire di pubblicare la decisione di cui al paragrafo 1, con l'assenso delle imprese interessate".

Il Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale

Nel 2002, la Commissione europea ha istituito il *Forum* congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento, un gruppo di lavoro incaricato dello studio e della soluzione dei problemi di carattere fiscale scaturiti dalla doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento. Nel corso del 2003, il *Forum* ha analizzato principalmente questioni relative all'applicazione della convenzione arbitrale e alle procedure di accordo reciproco previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Nell'aprile 2004, la Commissione europea, accogliendo le raccomandazioni in materia del *Forum*, ha sottoposto all'approvazione del Consiglio una bozza di Codice di condotta per l'eliminazione della doppia imposizione nei casi di transazioni infragruppo transfrontaliere. Il Codice, il quale è stato approvato a fine novembre 2004, trova applicazione nei casi di aumento del reddito imponibile da transazioni transfrontaliere come conseguenza dell'aggiustamento dei prezzi di trasferimento ed introduce norme per la risoluzione delle dispute tra Stati nei procedimenti per l'eliminazione della doppia imposizione. L'obiettivo è una più effettiva ed uniforme applicazione sia della convenzione arbitrale, sia delle procedure di accordo reciproco (*mutual agreement procedures*) previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Quale significativo passo in avanti nella strategia della Commissione europea di rimozione degli ostacoli fiscali alle attività transfrontaliere delle imprese comunitarie, il Codice di Condotta fissa norme procedurali comuni riguardanti:

- la determinazione del *dies a quo* del periodo di tre anni, vale a dire il termine entro il quale la società sottoposta a doppia imposizione per effetto dell'aggiustamento dei prezzi di trasferimento è tenuta a sottoporre il caso all'autorità competente. La **decorrenza del periodo di tre anni** coincide con la data della notifica del primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta o può comportare una doppia imposizione (art. 1);
- la determinazione del *dies a quo* del periodo di due anni durante il quale le amministrazioni fiscali degli Stati membri sono tenute ad effettuare un tentativo per il raggiungimento di un accordo reciproco sull'eliminazione della doppia imposizione oggetto di denuncia. Il caso può ritenersi sottoposto alle autorità competenti allorché il soggetto di imposta fornisca dati identificativi certi e completi, i dettagli sui fatti rilevanti del caso, una completa documentazione (art. 2);
- le regole da seguire durante la procedura amichevole, le disposizioni generali, lo svolgimento pratico, la trasparenza, lo scambio dei documenti e la partecipazione del soggetto d'imposta. Riguardo al funzionamento pratico e alla trasparenza, si invitano gli Stati ad utilizzare una comune lingua di lavoro al fine di abbreviare i tempi ed i costi della procedura e a garantire la riservatezza delle informazioni qualora esista una convenzione fiscale o una normativa interna che lo preveda (art. 3);
- le regole da seguire nel caso in cui si renda necessario l'avvio della fase arbitrale, per effetto del mancato raggiungimento di un accordo reciproco entro il termine dei due anni (art. 4);
- la sospensione della riscossione dell'imposta in pendenza delle procedure previste dalla convenzione (art. 5).

Il Codice ha valore di impegno politico e non incide su diritti ed obblighi degli Stati membri, né sulle rispettive sfere di competenza degli Stati membri e dell'UE.

La comunicazione n. 472 del 14 settembre 2009 e il nuovo Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale

La comunicazione n. 472 del 14 settembre 2009

Nella comunicazione del 14 settembre 2009 [COM(2009)472], la Commissione europea illustra attività e proposte in materia di transfer pricing del *Forum* congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento, nel periodo marzo 2007 - marzo 2009.

In tre precedenti occasioni, la Commissione ha avuto modo di illustrare l'attività svolta dal suindicato gruppo di lavoro. Con la comunicazione dell'aprile del 2004 [COM(2004)297] è stata presentata al Consiglio dell'UE una bozza di Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale, approvata dagli Stati membri nel novembre del medesimo anno. In considerazione dei risultati raggiunti dal Forum in tema di documentazione, con la successiva comunicazione del novembre del 2005 [COM(2005)543], la Commissione ha

adottato la proposta per un Codice di condotta sulla documentazione richiesta in materia di transfer pricing. Il Codice di condotta, il quale individua nel masterfile e nel country specific documentation il set documentale da sottoporre - ove richiesto - alle autorità fiscali, è stato approvato dal Consiglio dell'UE nel giugno del 2006. Nella terza comunicazione, adottata nel febbraio del 2007, sono state proposte le linee guida per evitare controversie in materia di prezzi di trasferimento e risolvere agevolmente quelle già sorte.

Essa riguarda principalmente gli **APA**, vale a dire gli accordi preventivi di determinazione dei prezzi, ritenuti strumento importante per evitare controversie.

L'ultimo recente intervento [COM(2009)472] illustra l'attività svolta dal *Forum* nel biennio marzo 2007 - marzo 2009 e riporta, in allegato, un "revised draft" del Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale (poi approvato il 22 dicembre 2009). In particolare, la Commissione rileva che nel corso del suindicato biennio, il Forum si è principalmente occupato:

- delle **sanzioni applicabili** in materia di **transfer pricing**;

Secondo la Commissione, i problemi relativi alle sanzioni applicabili nel transfer pricing rivestono notevole importanza per le **imprese multinazionali**.

Le legislazioni degli Stati membri, seppur con talune differenze, in generale prevedono l'applicazione di sanzioni in ipotesi di non-compliance con i requisiti documentali richiesti, di comportamento "uncooperative" da parte del contribuente e di "understatement of profits".

Le sanzioni applicabili possono avere **carattere pecuniario** ovvero consistere in misure diverse, quali l'**inversione dell'onere della prova** in ipotesi di malafede del contribuente ("*reversal of the burden of proof where a taxpayer has not acted in good faith*").

Inoltre, le sanzioni pecuniarie si distinguono dagli **interessi moratori**, il cui obiettivo è quello di remunerare il "time value" del denaro.

Con riferimento particolare al tema della compliance con i requisiti documentali e sanzioni applicabili, ribadisce la Commissione - sulla base delle previsioni del Codice di condotta - che gli Stati membri "*should not impose a documentation-related penalty where taxpayers comply in good faith, in a reasonable manner and within a reasonable time with standardised and consistent documentation (...) and apply their documentation properly to determine their arm's length transfer prices*".

- dell'interpretazione di alcune disposizioni della convenzione arbitrale. Le relative raccomandazioni del Forum sono state incluse nel "revised draft" del Codice di condotta.

Il programma del *Forum* del biennio considerato include altresì lo studio degli *intra-group services* (iniziato nel 2008), delle *small e medium-sized enterprises*, dei *cost contribution arrangements*, nonché il monitoraggio degli strumenti adottati.

Gli impegni futuri includono invece:

l'attività di monitoraggio dello stato di implementazione del Codice di condotta sulla documentazione e delle linee guida in materia di APA;

(ovvero) lo studio dei rapporti tra la convenzione arbitrale e la procedura di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello di Convenzione dell'OCSE.

Il nuovo Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale

Il nuovo Codice di condotta, approvato in data 22 dicembre 2009, disciplina i rilevanti aspetti applicativi e procedurali della convenzione arbitrale. Tra le questioni di rilievo si segnalano:

- l'**ambito di applicazione** della convenzione arbitrale, con particolare riferimento a **thin**

capitalization e triangular cases;

- la decorrenza del periodo di 3 anni, ai sensi dell'art. 6, par. 1 della convenzione;
- la decorrenza del termine di 2 anni, ai sensi dell'art. 7, par. 1 della convenzione;
- questioni connesse alla procedura amichevole e alla procedura arbitrale;
- la **riscossione** dell'imposta e degli interessi dovuti, durante la procedura di risoluzione delle controversie.

Con riferimento ai **triangular cases**, l'art. 1.1 del Codice prevede che per "caso triangolare" si intende "quello in cui, nella prima fase della procedura della convenzione sull'arbitrato, due autorità competenti della UE non riescono a risolvere pienamente i casi di doppia imposizione derivanti da un problema di prezzo di trasferimento applicando il principio di piena concorrenza poiché un'impresa associata situata in un altro o in altri Stati membri e identificata da entrambe le autorità competenti UE (grazie a un'analisi di comparabilità comprendente un'analisi funzionale e altri elementi fattuali correlati), ha esercitato un'influenza significativa nel determinare una situazione contraria al principio di piena concorrenza, concretizzatasi in una serie di transazioni o relazioni commerciali/finanziarie ed è riconosciuta come tale dal contribuente oggetto della doppia imposizione che ha richiesto l'applicazione delle disposizioni della convenzione sull'arbitrato".

Si precisa inoltre che l'ambito di applicazione della convenzione arbitrale si estende a tutte le transazioni UE nei casi triangolari tra Stati membri.

In tema di **sottocapitalizzazione**, l'art. 1.2 del Codice evidenzia come la convenzione arbitrale si riferisca in modo chiaro agli utili derivanti da transazioni commerciali e finanziarie, ma non cerca di stabilire una differenza tra le varie categorie di utili. Pertanto le rettifiche degli utili derivanti da transazioni finanziarie, compresi i prestiti e le relative condizioni, e basate sul principio della piena concorrenza, devono essere considerate rientrare nel campo di applicazione della convenzione stessa.

Per quanto riguarda il termine di scadenza per la presentazione della domanda ai sensi dell'art. 6, par. 1 della convenzione arbitrale, l'art. 4 del Codice precisa che "si considera decorrenza del periodo di tre anni la data del «primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta o potrebbe comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1, per esempio a causa di un adeguamento dei prezzi di trasferimento»".

Si raccomanda, inoltre, agli Stati membri di applicare la suindicata definizione anche per determinare il periodo di tre anni di cui all'art. 25, par. 1 del Modello di Convenzione dell'OCSE, il quale disciplina la procedura amichevole per la risoluzione dei casi di doppia imposizione.

Con riferimento, invece, al termine di due anni di cui all'art. 7, par. 1 della convenzione arbitrale, l'art. 5 del Codice prevede che "il periodo di due anni decorre dalla data più recente fra le seguenti:

- la data dell'avviso di accertamento fiscale, cioè di una decisione finale dell'amministrazione fiscale sul reddito supplementare, o di una misura equivalente;
- la data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime previste dal medesimo Codice".

Le disposizioni relative alla procedura amichevole e alla procedura arbitrale (articoli 6 e 7 del Codice) hanno principalmente carattere pratico-operativo e sono dirette a disciplinare:

- il funzionamento pratico e la trasparenza della procedura amichevole;
- le modalità di scambio dei documenti di lavoro;
- la composizione e le modalità di funzionamento della Commissione Consultiva;
- il contenuto del parere reso dalla Commissione Consultiva e le modalità di comunicazione dello stesso.

Per quanto riguarda, infine, la **riscossione dell'imposta e degli interessi dovuti durante la procedura di risoluzione delle controversie**, l'art. 8 del Codice raccomanda agli Stati membri:

- di prendere le misure necessarie per fare in modo che la sospensione della riscossione dell'imposta durante le procedure previste dalla convenzione arbitrale possa essere ottenuta dalle imprese alle stesse condizioni previste per le procedure interne, anche se tali misure possono implicare cambiamenti legislativi in alcuni Stati membri;
- al fine di impedire che i contribuenti siano penalizzati dall'esistenza di metodologie differenti in relazione a pagamenti e rimborsi di interessi nel periodo necessario per completare la procedura amichevole, di applicare uno dei seguenti approcci:

- l'imposta è recuperata e rimborsata senza interessi; oppure
- l'imposta è recuperata e rimborsata con i relativi interessi; oppure
- per quanto riguarda la riscossione o il rimborso degli interessi (eventualmente nel corso della procedura amichevole) ogni caso deve essere valutato nel merito.

Anche il nuovo Codice di condotta ha valore di impegno politico e non incide su diritti ed obblighi degli Stati membri, né sulle rispettive sfere di competenza degli Stati membri e dell'UE.

Codice di condotta

Copyright © 2010 Wolters Kluwer Italia - P.I. 10209790152
Sviluppato da OS3 srl