

OCSE, contrasto all'erosione della base imponibile e procedure amichevoli

Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

L'OCSE ha pubblicato il Discussion Draft contenente alcune proposte per l'adozione di misure dirette a migliorare l'accesso e il funzionamento delle procedure di composizione amichevole delle controversie tra Stati. L'intervento dell'OCSE in materia si inserisce nel più ampio contesto delle azioni di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante il profit shifting - BEPS. In particolare, nel contesto dell'Action 14, risultano di primaria importanza l'analisi e l'individuazione degli ostacoli che impediscono agli Stati di risolvere efficacemente le dispute cd. treaty-related, ai sensi delle disposizioni convenzionali vigenti sulla composizione per via amichevole delle controversie tra Stati.

Le azioni intraprese a livello internazionale con l'obiettivo di combattere i fenomeni di base erosion and profit shifting (BEPS) sono efficaci in quanto si accompagnano a misure dirette a garantire certezza e "predictability" per i contribuenti.

La **certezza giuridica** riveste un ruolo fondamentale nelle decisioni di business e la possibilità, per l'impresa, di accedere a meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali effettive costituisce fattore decisivo.

Le attività svolte con l'obiettivo di migliorare l'efficacia della procedura di composizione amichevole, di cui ai trattati fiscali bilaterali, contribuiscono significativamente alla lotta contro i fenomeni di **erosione della base imponibile** per effetto del trasferimento "artificioso" dei profitti verso **giurisdizioni favorevoli**.

Nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme sulla risoluzione delle controversie internazionali, ogni eventuale elemento di incertezza dovrebbe essere circoscritto e contenuto il più possibile.

Pertanto, la previsione, nell'ambito dell'**Action Plan on BEPS** dell'OCSE (luglio 2013), di apposita azione (**Action 14**) in materia di risoluzione delle controversie internazionali è stata accolta con favore dalla comunità internazionale.

"Action 14

Make dispute resolution mechanisms more effective

Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases" (OCSE, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, luglio 2013).

Nel contesto dell'Action 14, risultano di primaria importanza l'analisi e l'individuazione degli ostacoli che impediscono agli Stati di risolvere efficacemente le dispute cd. treaty-related, ai sensi delle disposizioni convenzionali vigenti sulla composizione per via amichevole delle controversie tra Stati.

A tal fine, si è previsto di integrare la disciplina sulla risoluzione delle controversie

internazionali, presente in molti trattati bilaterali, con disposizioni che introducono “a mandatory and binding arbitration”.

Se è vero che l'art. 25 del Modello di **Convenzione contro le doppie imposizioni** dell'OCSE contempla, al paragrafo 5, un meccanismo che consente il ricorso alla **procedura arbitrale**, è altresì vero che, ad oggi, il numero dei trattati bilaterali i quali contengono le cd. “arbitration clauses” è piuttosto contenuto, mentre i casi di **procedure amichevoli** sono in costante aumento.

Ciò impedisce che, sul piano internazionale bilaterale, i fenomeni di doppia imposizione trovino una effettiva quanto immediata soluzione.

Le **difficoltà connesse alla doppia imposizione internazionale** sono state rilevate anche dalla Commissione europea, la quale, già nel 2010, ha lanciato la consultazione pubblica “Double taxation conventions and the internal market: factual cases of double taxation”. Nel 2011 è stata adottata la Comunicazione “Double Taxation in the Single Market” - COM (2011)712 - nella quale si rileva la necessità di intraprendere al più presto azioni di contrasto alla doppia imposizione internazionale.

L'estensione e la rilevanza dei fenomeni di base erosion and profit shifting e i relativi claims sull'esercizio della potestà impositiva potrebbero portare ad un incremento dei casi di ricorso ai meccanismi convenzionali di risoluzione delle controversie.

Pertanto, gli interventi OCSE diretti:

- all'ottimizzazione dell'efficacia delle procedure di composizione amichevole;
- all'introduzione, nelle convenzioni fiscali bilaterali, di “mandatory arbitration rules”;

dovrebbero incontrare il favore sia dei contribuenti che delle Amministrazioni finanziarie.

Le più recenti indicazioni dell'OCSE

Nonostante, soprattutto negli ultimi anni, siano stati effettuati diversi interventi diretti a migliorare il funzionamento dei meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali, alcune **criticità** permangono.

In un periodo in cui si registra un costante aumento delle controversie tra Stati, le misure da adottare nel contesto dell'Action 14 sopra delineata assumono particolare rilevanza ai fini di una effettiva regolamentazione della materia.

Nel Discussion Draft “**BEPS ACTION 14: Make Dispute Resolution More Effective**”, pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2014, quest'ultima riconosce che, al momento, non si registra un consenso generalizzato tra gli Stati per l'adozione di una “mandatory binding MAP arbitration”. Conseguentemente, è opportuno individuare soluzioni complementari a carattere pratico-operativo, piuttosto che misure a valenza generale le quali sono suscettibili di una non efficace o tempestiva attuazione.

Nel Discussion Draft, con l'obiettivo di porre rimedio agli ostacoli che impediscono una pronta ed effettiva risoluzione delle controversie tra Stati - nel contesto delle procedure di composizione amichevole convenzionalmente previste - l'OCSE suggerisce di adottare un **approccio da attuare in tre distinte fasi**.

1) Innanzitutto, ciascuno Stato della comunità internazionale dovrebbe manifestare ed esprimere il proprio political commitment ad eliminare effettivamente ogni forma di imposizione la quale si pone in contrasto con la convenzione contro le doppie imposizioni applicabile. Siffatto impegno consente di cogliere la cd. “political dimension” degli studi in tema di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il profit shifting.

2) In secondo luogo, dovrebbero essere introdotte misure specifiche in grado di migliorare sia le modalità di accesso alle procedure di composizione amichevole, sia il loro funzionamento. A titolo indicativo, l'OCSE individua:

- disposizioni a garanzia dell'indipendenza dell'autorità competente;
- maggiori risorse a favore dell'autorità competente e l'adozione di indicatori di performance;
- disposizioni che consentono l'accesso alla procedura di composizione amichevole in presenza di audit settlement;
- l'implementazione di programmi per la conclusione di APA bilaterali;
- l'adozione di misure che rendono più trasparente ed agevole l'accesso alla procedura amichevole da parte del contribuente;
- disposizioni di dettaglio sul contenuto di una istanza di apertura di una procedura amichevole;
- l'adozione di disposizioni dirette a chiarire il rapporto tra meccanismi interni di risoluzione delle controversie e procedure internazionali di composizione amichevole;
- l'introduzione di disposizioni dirette a disciplinare le modalità di riscossione delle imposte, una volta attivata la procedura di composizione amichevole.

Infine, a livello internazionale, dovrebbero essere introdotte misure in grado di verificare e monitorare costantemente l'implementazione, da parte di ciascun Stato, del political commitment espresso.