L'efficace attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS: le procedure di "Peer Review and Monitoring Process"

di **Antonella Della Rovere** e **Ilaria Viola**

L'approfondimento

Con l'obiettivo di rendere il meccanismo di risoluzione delle controversie di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE maggiormente efficace, l'OCSE ha istituito un processo di valutazione e monitoraggio (c.d. Peer Review and Monitoring Process) delle iniziative adottate dagli Stati per l'attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS.

La sentita necessità di rendere maggiormente efficace il meccanismo di risoluzione delle controversie di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE ha reso indispensabile istituire un processo di valutazione e monitoraggio (c.d. *Peer Review and Monitoring Process*) delle iniziative adottate dagli Stati membri dell'"*FTA MAP Forum*"[1] per l'attuazione dell'*Action* 14 del progetto BEPS.

L'istituzione del meccanismo in questione si è reso indispensabile per assicurare l'effettiva implementazione degli *standard minimi* previsti dall'*Action* 14 al fine di conferire maggiore efficacia alle procedure di risoluzione amichevole delle controversie (c.d. *Mutual Agreement Procedure* o "*MAP*")[2].

Il processo di *peer review* e di *monitoring* è delineato in maniera dettagliata all'interno del documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*"[3], pubblicato ad ottobre 2016[4]. Il documento si propone di fornire tutte le informazioni necessarie per consentire agli Stati di effettuare una **valutazione dei meccanismi di risoluzione delle controversie** e si compone di quattro parti:

Antonella Della Rovere - Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners
Ilaria Viola - Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners

Note:

1 In riferimento al "FTA MAP *Forum*" l'OCSE specifica che *"(t)he Forum on Tax Administration has determined that competent authorities from among the FTA-member countries shall form a forum (the FTA MAP Forum) to meet regularly to deliberate on general matters affecting all participants' programs for conducting mutual agreement procedures*". Per ulteriori approfondimenti cfr. OCSE, *Multilateral Strategic Plan On Mutual Agreement Procedures: A Vision For Continuous Map Improvement*, consultabile al seguente *link*: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/map-strategic-plan.pdf.

2 Per ulteriori approfondimenti in merito all'implementazione degli *standard* minimi cfr. F. Bonnet - H.M. Pit, "*Implementing the Action 14 minimum standard: signs of improved dispute resolution*", in *Tax notes international*, Vol. 90, n. 4/2018, pagg. 427-435.

3 OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, ottobre 2016.

4 Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente - T. Gasparri - S. Mattia - F. Correia - F. Vincenti, *Procedure Amichevoli (Map). Rapporto Internazionale Fisco-Contribuenti e tra Amministrazioni*, IPSOA, Milano, 2018; D. Oosterhoff, "*New rules to resolve tax disputes*", in *International transfer pricing journal*, Vol. 25, n. 1/2018; pagg. 11-19; J.M. Osborn - S. Stewart - J. Horne, "*Action 14: resolving cross-border tax disputes through the mutual agreement procedure*", in *Tax notes international*, Vol. 89, n. 8/2018, pagg. 695-700; A. Pross - E. Lio, "*Modernising MAP: BEPS Action 14 to improve dispute resolution*", in *International tax review*, Vol. 27, n. 9/2016, pagg. 16-20.

- *Term of Reference;*
- *Assesment methodology;*
- *Mutual Agreement procedure (MAP) Statistic Reporting Framework;*
- *Guidance on Specific Information and Documentation Required to be Submitted with Request for MAP Assistence.*

Nella sezione "*Term of Reference*" sono stati trasposti gli *standard minimi,* individuati nell'*Action* 14, in 21 elementi i quali si pongono a completamento delle 12 *best practices*. Attraverso la sezione in questione viene valutato il quadro legale e amministrativo dei Membri dell'"*FTA MAP Forum*" nonché gli sforzi profusi per l'implementazione di tale *framework* normativo. L'obiettivo è quello di delineare le metodologie di svolgimento delle procedure MAP all'interno dei singoli Stati analizzando quattro aree fondamentali: A) prevenzione delle dispute, B) disponibilità ed accesso alla MAP, C) risoluzione dei casi MAP, D) implementazione degli accordi di *Mutual Agreement Procedure* (MAP).

Per quanto concerne la sezione dell'"*Assessment Methodology*" essa stabilisce dettagliate procedure e linee guida per l'approccio ai due *step* costituenti il "*peer review and monitoring process*".

Il "*MAP Statistics Reporting Framework*" ripropone un approccio collaborativo per la risoluzione dei casi di MAP attraverso l'adozione di tempistiche comuni ad entrambe le Autorità competenti.

La sezione "*Guidance on Specific Information and Documentation Required to be Submitted with a Request for MAP Assistance*" costituisce un *vademecum* sia per i Membri, in merito alla redazione delle guide MAP, che per i contribuenti in relazione alla preparazione di MAP.

Il "Peer Review and Monitoring Process"

Il processo di revisione e monitoraggio è, dunque, affrontato nella sezione "*Assessment Methodology*"[5].

All'interno del documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*" è espressamente sottolineato come il meccanismo metodologico previsto dall'OCSE necessiterà di una revisione e di un aggiornamento nel 2020 alla luce delle esperienze raggiunte a seguito dell'espletamento delle procedure di revisione e di monitoraggio oggetto di disamina. L'obiettivo perseguito è quello di assicurare che le procedure di risoluzione amichevole delle controversie disposte dagli Stati siano efficaci e che apportino benefici sia per gli Stati che per i contribuenti[6].

Il "*peer review e monitoring process*" persegue lo scopo di consentire ai Membri (c.d. *peer*), appartenenti al *Forum on Tax Administration MAP Forum* ("*FTA MAP Forum*"), di rivedere le misure predisposte dagli Stati in ambito MAP e valutarne la *compliance* con gli *standard* minimi individuati nell'*Action 14*.

La sezione dedicata all'"*Assessment Methodology*" stabilisce procedure dettagliate e linee guida per le due fasi (revisione e monitoraggio) dell'implementazione degli *standard* minimi previsti dall'*Action* 14.

Nello specifico **le due fasi in cui si articola il "*peer review e monitoring process*"** sono:

- *"Stage 1 Peer Review"* avente ad oggetto le procedure di revisione delle attività di implementazione degli *standard* minimi attuate dagli Stati membri.

Note:

5 OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, op. cit., p. 19 ss.

6 La necessità di rivedere e aggiornare il processo di revisione e monitoraggio è espresso dall'OCSE all'interno del documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*". Nello specifico viene evidenziato che *"(t)he assessment methodology contained in this note should be reviewed by 2020 in light of the experience in conducting peer monitoring, keeping in mind the need for an assessment methodology which effectively improves the shortcomings identified in the peer review reports with the aim of ensuring an effective MAP regime to benefit both governments and taxpayers*" (cfr. OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, op. cit., p. 20).

Oggetto di valutazione è il quadro normativo in materia di MAP degli Stati appartenenti al *Forum on Tax Administration MAP Forum* e la relativa applicazione pratica;
- "*Stage 2 Peer Monitoring*" il quale coinvolge l'esame delle misure adottate dalla giurisdizione sottoposta a valutazione al fine di colmare le lacune identificate all'interno dello "*Stage 1 Peer Review*", ovvero la procedura di monitoraggio delle giurisdizioni degli Stati membri per la risoluzione delle problematiche individuate durante la prima fase[7].

Le fasi riguardanti lo "Stage 1 Peer Review" e lo "Stage 2 Peer Monitoring"

Il processo di *peer review* si articola in diverse fasi. Trattasi nello specifico:

1) raccolta degli *input* per lo *Stage 1 Peer Review* (c.d. *Obtaining Inputs for the Stage 1 Peer Review*);
2) elaborazione e approvazione dello "*Stage 1 Peer Review*" (c.d. *Drafting and Approval of a Stage 1 Peer Review Report*);
3) adozione del "*FTA MAP Forum Report on Stage 1 Peer Review Reports*" da parte del CFA (c.d. *Committee on Fiscal Affairs*) per la pubblicazione (c.d. *Adoption of FTA MAP Forum Report on Stage 1 Peer Review Reports by the CFA for Publication*);
4) monitoraggio delle misure poste in essere dalla giurisdizione oggetto di valutazione per migliorare i meccanismi MAP ("*Stage 2 Peer Monitoring*") (c.d. *Monitoring of Measures taken by Assessed Jurisdiction to Improve the MAP Regime*).

La prima fase concerne la **raccolta degli *input*** per lo "*Stage 1 Peer Review*" (c.d. *Obtaining Inputs for the Stage 1 Peer Review*).

Al fine di procedere con l'*iter* di revisione delle *Mutual Agreement Procedure* delle giurisdizioni sottoposte a valutazioni, ogni membro facente parte del FTA MAP Forum è tenuto a individuare un punto di contatto competente per il processo di *peer review* e monitoraggio.

Il primo atto attraverso cui comincia processo di *peer review* è la ricezione da parte della giurisdizione oggetto di valutazione di un questionario (c.d. *the questionnaire*), in formato elettronico, inviato dal Segretariato del FTA MAP *Forum* (c.d. Segretariato). Il questionario richiede che siano indicate tutte le informazioni riguardanti il quadro normativo in ambito MAP della giurisdizione oggetto di valutazione[8], le guide di programmi MAP della giurisdizione, l'operatività pratica delle procedure MAP e le statistiche[9].

La giurisdizione oggetto di valutazione è tenuta a fornire le risposte entro un massimo di 4 settimane dal ricevimento del questionario da parte del Segretariato del *FTA MAP Forum*.

Stante la necessità di rendere maggiormente efficace le procedure MAP è permesso agli altri membri facenti parte del *FTA MAP Forum*, che abbiano stipulato trattati contro le doppie imposizioni con la giurisdizione soggetta alla valutazione (c.d. *peers*), di fornire *input* necessari per la valutazione degli *standard* minimi della stessa[10].

Anche ai contribuenti (persone fisiche o società) o alle associazioni di contribuenti (*e.g.*, associazioni industriali ed imprenditoriali) è consentito di essere parte attiva all'interno dei processi di revisione e monitoraggio delle procedure MAP

Note:

7 "*The Assessment Methodology establishes detailed procedures and guidelines for a two-stage approach to the peer review and monitoring process. Stage 1 involves the review of a Member's implementation of the minimum standard based on its legal framework for MAP and the application of this framework in practice. Stage 2 involves the review of the measures taken by the Member to address any shortcomings identified in its Stage 1 Peer Review*" (cfr. OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, op. cit., p. 7).

8 Il documento oggetto di disamina nel riferirsi al quadro normativo inerente le procedure di risoluzione amichevole delle controversie fa espresso riferimento alle norme contenute nei trattati contro le doppie imposizioni, nella normativa e nelle regolamentazioni interne.

9 I questionari possono essere arricchiti da ulteriori domande specifiche riguardanti la giurisdizione oggetto di valutazione concernenti problematiche sollevate da altri membri appartenenti al *FTA MAP Forum* (c.d. *peer*) o da contribuenti.

10 "*An important element of the peer review and monitoring process is the opportunity for other members of the FTA MAP Forum that have a tax treaty with the assessed jurisdiction ('peers') to provide their input into the Forum's assessment of the assessed jurisdiction's compliance with the minimum standard. A questionnaire ('the peer questionnaire') will be sent to members of the FTA MAP Forum in an electronic format when the review of a jurisdiction has commenced. This will be in a standard format and will invite jurisdictions that have a tax treaty with the assessed jurisdiction to provide comments on the assessed jurisdiction's compliance with the elements of the minimum standard. A jurisdiction should notify the Secretariat if the peer review questionnaire should be sent to a person other than the designated point of contact referred to in paragraph 11 of this note*" (cfr. OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*, op. cit., pp. 21-22).

fornendo gli *input* necessari per un concreto miglioramento dei meccanismi in questione. L'invito ad una partecipazione attiva dei soggetti in questione trova la propria *ratio* nella convinzione che l'esperienza diretta fornita da tali categorie di soggetti può fornire *input* efficaci in relazione agli *standard* minimi per un concreto miglioramento[11].

La seconda fase consta dell'**elaborazione e approvazione dello "*Stage 1 Peer Review*"** (c.d. *Drafting and Approval of a Stage 1 Peer Review Report*).

Le informazioni raccolte, a seguito della compilazione del questionario da parte della giurisdizione soggetta a valutazione, saranno utilizzate per redigere la bozza dello "*Stage 1 Peer Review report*" del suddetto Stato.

Tale documento deve contenere le informazioni riguardanti il quadro legale ed amministrativo concernente le MAP, le applicazioni pratiche del quadro normativo in questione, gli input derivanti dalle considerazioni effettuate dai membri del *FTA MAP Forum* e le risposte fornite dalla giurisdizione oggetto del processo di monitoraggio e valutazione[12].

Al fine di consentire la formulazione di commenti relativi alla bozza dello "*Stage 1 Peer Review report*", la stessa sarà inviata, entro 4 settimane dalla ricezione delle risposte, sia allo Stato oggetto di valutazione che ai membri del *FTA MAP Forum* i quali abbiano sollevato questioni in relazioni agli *standard* minimi. Entro 6 settimane dal ricevimento, la giurisdizione oggetto di valutazione dovrebbe inviare commenti in forma scritta sulla bozza di *report* (inclusa la mera conferma di quanto previsto nel *report*).

All'interno del "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*" viene chiarito che qualora, entro la scadenza prefissata, la giurisdizione oggetto di valutazione non abbia fornito tutte le risposte previste dal questionario e dalle domande supplementari, e tale circostanza abbia impedito al Segretariato di condurre una valutazione effettiva sulle procedure di risoluzione amichevoli delle controversie adottate a livello nazionale, tale organo procederà ad effettuare una segnalazione al *FTA MAP Forum*. Ai membri del *FTA MAP Forum*, entro 3 settimane dal ricevimento, è consentito effettuare obiezioni e commenti alla bozza di *report* indicando esplicitamente le basi poste a fondamento dei propri rilievi. Sono previste procedure differenti a seconda che siano presenti o meno commenti o obiezioni al documento di bozza. Nel primo caso il *report* provvisorio sarà oggetto di discussione del *FTA MAP Forum meeting*[13]. Nel secondo caso, invece, la bozza si considera approvata dal *FTA MAP Forum* a seguito dell'espletamento di una procedura scritta.

Successivamente all'approvazione dello "*Stage 1 Peer Review reports*", da parte del *FTA MAP Forum*, quest'ultimo è invitato dal Segretariato ad approvare il c.d. *the FTA MAP Forum Report* comprendente tre sezioni:

- **Sezione I** - Delinea gli obiettivi nonché il quadro generale del processo di monitoraggio e *peer review*;

Note:

11 La partecipazione dei contribuenti e delle associazioni dei contribuenti al "*peer review and monitoring process*", secondo quanto disposto dall'OCSE, trova la propria ragion d'essere nella constatazione secondo cui "*(t)he main users of the MAP are the taxpayers and transparency and effectiveness of the assessed jurisdictions' MAP regime helps provide certainty and predictability for taxpayers. In this regard, for the monitoring and peer review to be meaningful, it is important that taxpayers are able to provide input on their experience on the MAP process*" (cfr. OCSE, *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*, op. cit, p. 22).

12 Dalla bozza dovranno emergere tutti gli sforzi posti in essere dalla giurisdizione oggetto di valutazione di implementazione degli *standard* minimi includendo altresì "*the plans shared by the assessed jurisdiction to make legislative or procedural changes to implement the minimum standard taking into consideration that the assessed jurisdiction might not have fully implemented elements of the minimum standard given the time from its adoption to the time of its review*".

13 Nel caso in cui dovessero essere presenti obiezioni e commenti in relazione dalla bozza di *report* le problematiche sollevate saranno oggetto di discussione del *FTA MAP Forum meeting*.

- **Sezione II** - La quale fornisce una sintesi basata sulle conclusioni dello *"Stage 1 Peer Review reports"* approvato come relativo agli Stati oggetto di valutazione;
- **Sezione III** - Contiene lo *"Stage 1 Peer Review reports"* delle giurisdizioni sottoposte a valutazioni come approvato durante il *Forum*.

La terza fase del *peer review* prevede l'**adozione del "*FTA MAP Forum Report on Stage 1 Peer Review Reports*"** da parte del CFA (Committee on Fiscal Affairs) per la pubblicazione (c.d. *Adoption of FTA MAP Forum Report on Stage 1 Peer Review Reports by the CFA for Publication*).

Il *FTA MAP Forum Report*, approvato da parte del FTA MAP Forum, entro una settimana verrà inviato al CFA (Committee on Fiscal Affairs) il quale è invitato all'adozione del documento in questione ai fini della sua pubblicazione.

A tale ultimo organismo dovranno essere altresì segnalate, allegandone motivazione, le situazioni in cui il *FTA MAP Forum* non sia riuscito ad approvare il *report* di uno Stato oggetto di valutazione o qualora non fosse stata possibile operare un'effettiva valutazione delle giurisdizioni.

Qualora non dovessero esserci obiezioni, entro 2 settimane il *report* deve considerarsi come adottato[14]. In presenza di obiezioni scritte entro 2 settimane, invece, spetta al Presidente del CFA decidere se il *FTA MAP Forum* dovrà esaminare le obiezioni e presentare una proposta al CFA, seguendo una procedura scritta, oppure discutere le obiezioni nel meeting successivo.

La quarta fase inerente la procedura oggetto di disamina concerne il **monitoraggio delle misure poste in essere dalla giurisdizione oggetto di valutazione per migliorare i meccanismi MAP** ("*Stage 2 Peer Monitoring*") (c.d. *Monitoring of Measures taken by Assessed Jurisdiction to Improve the MAP Regime*).

L'obiettivo perseguito tramite le procedure di monitoraggio dello Stato oggetto di valutazione è duplice:

- identificare le aree in cui è necessario migliorare al fine di rendere maggiormente efficienti ed effettive le procedure MAP;
- essere *compliant* con gli *standard* minimi previsti dall'OCSE[15].

La giurisdizione soggetta a valutazione deve, entro 1 anno dall'adozione dello "*Stage 1 Peer Review report*" da parte del CFA, presentare un *report* dettagliato (c.d. *Update Report*) al *FTA MAP Forum*. **Il documento** in questione, redatto in formato elettronico e in lingua inglese o francese, deve contenere:

1) gli *steps* compiuti o che si ha intenzione di compiere per colmare le lacune individuate nel *peer review report*;
2) ogni modifica effettuata o progetto di modifica riguardante il quadro normativo sostanziale e procedurale relativo all'implementazione degli *standard* minimi.

I commenti all'*Update Report* possono essere forniti dai membri del *FTA MAP Forum* entro 4 settimane dalla sua ricezione. Entro le successive 4 settimane la giurisdizione oggetto di valutazione potrà rispondere alle questioni sollevate a seguito dei commenti effettuati.

Lo "*Stage 2 Peer Monitoring report*" viene redatto dal Segretariato rivedendo quanto

Note:

14 In riferimento alle tempistiche di adozione all'interno del documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*" non sono previste indicazioni precise ma il documento si limita a specificare che *"(f) ollowing the adoption of the FTA MAP Report by the CFA, it shall be published as soon as possible*".

15 A tal fine è importante che sia il *FTA MAP Forum* che lo Stato oggetto di valutazione seguano le raccomandazioni previste nello "*Stage 1 Peer Review report*". Per ulteriori approfondimenti cfr. J.M. O'Brien - M.A. Oates, "*Is the new draft MAP procedure sound tax administration or a power play?*", in *International tax journal*, Vol. 40, n. 2/2014, pagg. 5-12.

disposto nel precedente "*Stage 1 Peer review report*" ed inserendo gli aggiornamenti basati su quanto indicato dall'*Update Report*, dagli *input* provenienti dai membri del *FTA MAP Forum* e dalle statistiche riportate dalla giurisdizione oggetto di valutazione. A seguito dei commenti segnalati dai membri del *FTA MAP Forum* la bozza dello "*Stage 2 Peer Monitoring report*" viene inviata allo Stato sottoposto a valutazione nonché ai membri che hanno sollevato questioni relative alla capacità dello Stato in questione di essere *compliant* con gli *standard* minimi.

Entro 6 settimane dalla ricezione della bozza di *report*, la giurisdizione oggetto di valutazione deve fornire commenti scritti o confermare quanto previsto nel documento in questione. Ai membri del *FTA MAP Forum* è consentito sollevare questioni in merito alla bozza dello "*Stage 2 Peer Monitoring report*" e comunicare le stesse al Segretariato entro 4 settimane dalla ricezione del documento. Il Segretariato, lo Stato sottoposto a valutazione e i membri del *FTA MAP Forum* si impegnano per risolvere le differenze o i disaccordi presenti in riferimento alla bozza dello "*Stage 2 Peer Monitoring report*".

In mancanza di commenti relativi allo "*Stage 2 Peer Monitoring report*" da parte dei membri *FTA MAP Forum*, la bozza del *report* viene inviata alla giurisdizione oggetto di valutazione entro 8 settimane dal ricevimento degli aggiornamenti forniti dallo Stato e dai *peers*.

La giurisdizione oggetto di valutazione deve fornire, in forma scritta, ogni commento inerente la bozza di *report* (anche in caso di mera conferma) entro 6 settimane dal suo ricevimento.

A seguito dell'approvazione dello "*Stage 2 Peer Monitoring reports*" da parte del *FTA MAP Forum*, il Segretariato divulga il "*FTA MAP Forum Update Report*" contenente le tre sezioni:

- **Sezione I** che delinea gli obiettivi e il quadro generale del processo di monitoraggio e *peer review*;
- **Sezione II** che fornisce una sintesi sulle conclusioni basate su quanto emerso dallo *"Stage 2 Peer Review reports"* in relazione alle giurisdizioni soggette a valutazione;
- **Sezione III** che contiene lo *"Stage 2 Peer Monitoring reports"* delle giurisdizioni come approvato.

A seguito dell'approvazione del "*FTA MAP Forum Update Report*" da parte del *FTA MAP Forum* lo stesso sarà inviato al CFA entro 1 settimana. A tale ultimo organismo saranno segnalate le circostanze in cui al *FTA MAP Forum* non sia stato possibile approvare il *report* di una delle giurisdizioni soggette a valutazione o non sia stato possibile delineare un'effettiva valutazione di una giurisdizione (a causa della mancanza di risposte esaustive dalle dallo Stato oggetto di valutazione).

Non sono previste tempistiche precise per l'adozione del "*FTA MAP Forum Update Report*". Il documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents*" si limita, infatti, a specificare che "*(f)ollowing the adoption of the FTA MAP Forum Update Report by the CFA, it shall be published as soon as possible*".

Evoluzione del "Peer Review and Monitoring Process": focus sull'Italia

Gli aggiornamenti in merito all'andamento dei processi di *peer review* e monitoraggio degli Stati facenti parte del *FTA MAP Forum* sono pubblicati regolarmente dall'OCSE.

Alla data del 30 agosto 2018 sono stati pubblicati n. 4 *round* del "*BEPS Action 14 peer review reports*" aventi ad oggetto la valutazione

di quanto compiuto dagli Stati al fine di implementare gli *standard* minimi previsti dall'*Action* 14[16].

L'Italia è stata coinvolta (insieme ad Austria, Francia, Germania, Liechtenstein, Lussemburgo e Svezia) nel secondo *round* di *peer review* volto all'implementazione delle misure previste dall'*Action* 14 BEPS pubblicato in data15 dicembre 2017.

Numerose sono le considerazioni emerse dall'analisi del *report*, "*Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1)*"[17]. Nello specifico è stato sottolineato come l'**Italia** ha:

- stipulato oltre 100 trattati;
- ratificato la Convenzione arbitrale 90/436/CEE;
- firmato, in data 7 giugno 2017, la "*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*".

Il *report* in questione, contenente numerose **raccomandazioni dirette allo Stato italiano**, è suddiviso in 4 parti principali:

A. prevenzione delle controversie;
B. disponibilità e accesso alle MAP;
C. risoluzione dei casi mediante MAP;
D. attuazione degli accordi raggiunti mediante MAP.

Nel *report* è stato evidenziato come, nonostante sia necessario apportare alcuni miglioramenti al *framework* normativo generale, gli *standard* minimi previsti dall'*Action* 14 sono stati per la maggior parte attuati dallo Stato italiano il quale ha maturato una significativa esperienza in relazione all'espletamento di procedure MAP quali metodi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Il *report* evidenzia come alla fine dell'anno 2016 risultavano pendenti oltre 400 casi.

Il documento pubblicato il 15 dicembre 2017 evidenzia, inoltre, che tutti i trattati stipulati dall'Italia ricomprendono norme relative alla MAP all'interno dei quali sono, in linea generale, riportati i paragrafi dall'1 al 3 dell'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE.

Il *network* dei trattati stipulati tra l'Italia e gli altri Stati, pur rispettando gran parte dei requisiti dei previsti dall'*Action* 14 relativi agli *standard* minimi, presentano, tuttavia, lacune nei seguenti ambiti:

- più di tre quarti dei trattati stipulati non includono la piena equivalenza di quanto disposto dall'art. 25, par. 1 del Modello di Convenzione OCSE. Nello specifico è richiesto che il contribuente inizi una procedura domestica prima che questi possa presentare la richiesta di una MAP;
- più dei due terzi dei trattati stipulati non includono una norma che preveda la possibilità di usufruire della MAP indipendentemente dalla presenza di limiti temporali previsti dalla disciplina nazionale (come richiesto dall'art. 25, par. 2 secondo periodo), ovvero non includono una previsione alternativa per gli art. 9, par. 1 e art. 7, par. 2 che stabilisca un limite temporale per gli aggiustamenti in tema di *transfer pricing*;

Note:

16 Al primo *round* di "*Peer reviews on implementation of BEPS minimum standards on improving tax dispute resolution mechanisms*", pubblicato dall'OCSE in data 26 settembre 2017 hanno partecipato Belgio, Canada, Paesi Bassi, Svizzera, Regno Unito e Stati Uniti (per ulteriori approfondimenti cfr. http://www.oecd.org/ctp/beps/oecd-releases-first-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm).
Al secondo *round* del medesimo progetto, pubblicato il 15 dicembre 2017, gli Stati coinvolti sono stati Germania, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo e Svezia (per ulteriori approfondimenti cfr. http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-second-round-of-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm).
Gli Stati coinvolti nel terzo *round*, pubblicato il 12 marzo 2018, sono Repubblica Ceca, Danimarca, Finlandia, Corea, Norvegia, Polonia, Singapore e Spagna (per ulteriori approfondimenti cfr. http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-third-round-of-peer-reviews-on-implementation-of-beps-minimum-standards-and-calls-for-taxpayer-input-for-the-fifth-round.htm).
Il 30 agosto 2018 è stato pubblicato il quarto *round* del "*BEPS Action 14 peer review reports on improving tax dispute resolution mechanisms*" il quale ha visto coinvolti Australia, Irlanda, Israele, Giappone, Malta, Messico, Nuova Zelanda, e Portogallo (per ulteriori approfondimenti cfr. http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-fourth-round-of-beps-action-14-peer-review-reports-on-improving-tax-dispute-resolution-mechanisms.htm).
I dati sono aggiornati alla data del 19 novembre 2018.

17 OCSE, *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report*, Italy (Stage 1), 15 dicembre 2017.

- più della metà dei trattati stipulati non includono una disposizione equivalente a quanto disposto dal secondo periodo dell'art. 25, par. 3 del Modello di Convenzione OCSE attraverso il quale è consentito alle autorità competenti di consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

Stante le discrasie tra i trattati stipulati dallo Stato italiano e il Modello di Convenzione, l'OCSE ha richiesto di adeguare la normativa domestica relativa ai meccanismi di prevenzione delle controversie al fine di essere maggiormente *compliant* con gli *standard* minimi richiesti dall'*Action* 14.
Con l'obiettivo di adeguare i trattati stipulati al nuovo Modello di Convenzione OCSE, l'Italia ha firmato il 7 giugno 2017 il c.d. *Multilateral Instrument*[18], strumento preposto alla potenziale modifica di oltre 80 trattati.
In relazione alla MAP è necessario specificare come l'Italia nel ratificare il *Multilateral Instrument*[19] non abbia posto alcuna riserva in relazione all'applicazione dell'art. 16 di tale Convenzione (riguardante le procedure di risoluzione amichevole delle controversie) ad eccezione di quanto disposto dal par. 5 lett. a) del medesimo articolo il quale permette di sottoporre una richiesta MAP alle autorità competenti di qualsiasi Stato contraente[20].
La riserva si pone, però, in linea con quanto previsto negli *standard* minimi di cui all'*Action* 14 e per i trattati stipulati con gli Stati che non hanno aderito alla Convezione Multilaterale - per i quali la modifica non è automatica - l'Italia ha, però, espressamente dichiarato l'intenzione di modificare tali trattati al fine di essere *compliant* con quanto richiesto dall'OCSE in relazione alla MAP.
Nella **sezione A)** del *report* (*Preventing disputes*) è stato evidenziato come lo Stato italiano non abbia rispettato pienamente gli *standard* minimi previsti dall'*Action* 14 in relazione alla prevenzione delle controversie. Nello specifico, la normativa italiana non agevola la richiesta, da parte del contribuente, di APA c.d. *retroattivi*. Ciò in quanto lo Stato italiano consente la stipulazione di APA[21] solo in relazione al periodo d'imposta in cui è effettuata la richiesta e non anche per quelli precedenti.
Ulteriore raccomandazione da parte dell'OCSE è stata quella di includere all'interno dei trattati quanto disposto dall'art. 25, par. 3, primo

Note:

18 OCSE, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, giugno 2017.

19 Nello specifico il par. 5 lett. a) di cui all'art. 16 dispone: "*A Party may reserve the right:*
a) for the first sentence of paragraph 1 not to apply to its Covered Tax Agreements on the basis that it intends to meet the minimum standard for improving dispute resolution under the OECD/G20 BEPS Package by ensuring that under each of its Covered Tax Agreements (other than a Covered Tax Agreement that permits a person to present a case to the competent authority of either Contracting Jurisdiction), where a person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those Contracting Jurisdictions, that person may present the case to the competent authority of the Contracting Jurisdiction of which the person is a resident or, if the case presented by that person comes under a provision of a Covered Tax Agreement relating to non-discrimination based on nationality, to that of the Contracting Jurisdiction of which that person is a national; and the competent authority of that Contracting Jurisdiction will implement a bilateral notification or consultation process with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction for cases in which the competent authority to which the mutual agreement procedure case was presented does not consider the taxpayer's objection to be justified". Per ulteriori approfondimenti in merito allo Strumento Multilaterale cfr. A. Bosman, "*General Aspects of the Multilateral Instrument*", in *Intertax*, Vol. 45/2017, Issue 10, pagg. 642-659.

20 Il nuovo Modello di Convenzione OCSE, pubblicato in data 18 dicembre 2017, ha modificato quanto disposto dall'art. 25 in relazione alle *Mutual Agreement procedure*. Nello specifico la nuova formulazione normativa consente al contribuente di proporre la richiesta di attivazione di una procedura MAP a qualsiasi degli Stati contraenti coinvolti nella controversia. A dimostrazione di quanto detto si evidenzia come l'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE al par. 1 dispone che *"(w)here 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*". Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente - T. Gasparri - S. Mattia - F. Correia - F. Vincenti, *Procedure Amichevoli (Map). Rapporto Internazionale Fisco-Contribuenti e tra Amministrazioni*, op. cit.; P. Valente, "Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità", in *il fisco*, n. 6/2018, pag. 557 ss.

21 Per maggiori approfondimenti in relazione alle procedure APA cfr. P. Valente - R. Rizzardi - S. Mattia - P. Consiglio, *Interpello Internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, IPSOA, Milano, 2017.

periodo del Modello di Convenzione OCSE[22]. Nello specifico, se è vero che dei 101 trattati contro le doppie imposizioni, 97 contengono una previsione equivalente a quella prevista dall'articolo sopra menzionato (attraverso la quale le autorità competenti si sforzano di risolvere, mediante procedura amichevole, ogni difficoltà o dubbio riguardante l'interpretazione o l'applicazione dei trattati), i restanti trattati includono norme leggermente diverse che non possono ritenersi equivalenti alla norma in questione. Anche in tale circostanza la stipula della Convenzione Multilaterale e l'impegno dello Stato italiano alla negoziazione bilaterale consentirà l'aggiornamento di quei trattati che non contengono una previsione equivalente a quella disposta dall'art. 25, par. 3 del Modello di Convenzione OCSE.

La **sezione B)**, relativa alla disponibilità e all'accesso delle MAP ("*Availability and access to MAP*"), affronta il tema della possibilità concessa ai contribuenti di attivare la MAP indipendentemente dai rimedi previsti dalla normativa italiana in relazione a quanto previsto dall'art. 25, par. 1 del Modello di Convenzione OCSE.

Il *report* puntualizza come la MAP non costituisce, per la maggior parte dei trattati stipulati dall'Italia, un rimedio alternativo alle procedure di risoluzione delle controversie previste a livello nazionale. Ciò in quanto per poter richiedere l'attivazione di una procedura amichevole delle controversie occorre che la sia preventivamente iniziata una controversia. Pertanto, in relazione a tale aspetto, la maggior parte dei trattati stipulati dall'Italia non risulta essere in linea con le raccomandazioni disposte dall'*Action* 14.

La raccomandazione emergente dal *Peer Review Report* è quella di aggiornare tali trattati assicurando al contribuente, sia in teoria che in pratica, di poter effettuare richieste di MAP indipendentemente dall'utilizzo di rimedi previsti dalla disciplina domestica.

Nel *report* viene, altresì, evidenziato come un solo trattato, dei 101 stipulati dall'Italia, contiene una previsione equivalente a quella prevista dall'art. 9, par. 2 del Modello di Convenzione OCSE il quale richiede ad uno Stato contraente di porre in essere in maniera autonoma i c.d. *corresponding adjustment* qualora gli aggiustamenti in materia di *transfer pricing* siano stati posti in essere dall'altro Stato contraente. Tale situazione trova fondamento nella riserva posta in essere dall'Italia all'art. 9, par. 2 del Modello di Convenzione OCSE che ha consentito allo Stato italiano di porre in essere aggiustamenti solo in conseguenza di una MAP[23].

In riferimento a tale affermazione è stato evidenziato dall'Italia che, a seguito delle novità apportate all'art. 110, comma 7 del T.U.I.R., come modificato dal D.L. n. 50 del 24 aprile 2017 (convertito in Legge n. 96 del 21 giugno 2017 ed entrato in vigore il 24 giugno 2017), sono state introdotte nuove procedure le quali permettono alle autorità finanziarie italiane di porre in essere aggiustamenti anche indipendentemente dalla MAP.

In relazione a quanto previsto dall'art. 25, par. 3, secondo periodo del Modello di Convenzione OCSE[24], che permette alle autorità competenti di consultarsi al fine di eliminare la doppia tassazione nei casi non previsti dalla Convenzione, l'Italia ha evidenziato come tale previsione sia stata introdotta a seguito dell'approvazione della Convenzione Multilaterale.

La **sezione C)** si occupa del tema della risoluzione dei casi mediante MAP (*Resolution of MAP*

Note:

22 Il Modello di Convenzione OCSE all'art. 25, par. 3, primo periodo dispone che: *"(t)he 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*".

23 La riserva posta in essere dall'Italia, inclusa nel par. 17.1 del Commentario all'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, dispone: "*Italy reserves the right to insert in its treaties a provision according to which it will make adjustments under paragraph 2 of Article 9 only in accordance with the procedure provided for by the mutual agreement article of the relevant treaty*".

24 L'art. 25, par. 3, secondo periodo del Modello di Convenzione OCSE dispone che: *"(t)hey [N.d.R. the competent authorities] may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention*".

cases) in maniera tempestiva entro un periodo di tempo pari a 24 mesi come disposto dall'*Action* 14.

Occorre specificare che le statistiche hanno dimostrato come in Italia all'inizio del 2016 il totale delle procedure MAP pendenti era pari a 308, i casi iniziati in tale anno ammontavano a 159 a fronte dei 29 casi conclusi nello stesso anno. In definitiva la media dei mesi necessari per risolvere il caso in questione corrispondeva a oltre 27. A conclusione dell'anno in questione risultavano pendenti n. 437 casi di MAP.

Dall'analisi dei dati è emerso come le Autorità competenti italiane non riescano a risolvere i casi di MAP all'interno di un periodo di tempo pari a 24 mesi come richiesto dagli *standard* minimi. È stato, dunque, raccomandato allo Stato italiano di impegnarsi a migliorare le tempistiche di risoluzione amichevole delle controversie.

La **sezione D)** del *report* si occupa dell'attuazione degli accordi raggiunti mediante MAP (*Implementation of MAP Agreements*).

Numerosi trattati contro le doppie imposizioni non includono disposizioni in relazione alle quali l'accordo raggiunto con le autorità competenti straniere deve essere implementato all'interno dell'ordinamento indipendentemente dai limiti temporali previsti dalla normativa nazionale. L'impegno dell'Italia è quello di implementare tutti gli accordi raggiunti mediante la MAP disponendone la loro validità indipendentemente dalla presenza delle limitazioni temporali previste dalla normativa domestica. Le limitazioni in questione devono ritenersi comunque nulle in relazione all'art. 25, par. 2, secondo periodo[25] previsto dal Modello di Convenzione OCSE, ciò al fine di essere *compliant* con gli *standard* minimi previsti dall'*Action* 14.

Nonostante gli aspetti esaminati dal *peer review* è emerso come il rispetto da parte dell'Italia dei requisiti previsti dagli *standard* minimi dell'*Action* 14 trova conferma anche nelle piena indipendenza dell'Autorità competente italiana occupantesi delle MAP.

Occorre specificare come già dall'anno 2016 numerose iniziative sono state poste in essere dall'Italia per migliorare e accelerare la risoluzione dei casi attraverso procedure MAP.

Tali iniziative hanno avuto a oggetto, in particolare, un ampliamento del personale per la gestione delle controversie MAP, la creazione di procedure più chiare, nonché lo sforzo profuso da parte delle Autorità amministrative di stipulare accordi bilaterali volti alla risoluzione di situazioni ricorrenti.

Inoltre, mediante l'approvazione del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito con la Legge n. 96 del 21 giugno 2017, l'Italia ha modificato la propria disciplina domestica in relazione ai *corresponding adjustment*, in materia di *transfer pricing*, con la conseguenza che tali situazioni di doppia imposizione possono essere risolte in via unilaterale senza ricorrere alla MAP che, invece, precedentemente costituiva l'unico strumento attivabile per eliminare la doppia tassazione[26].

Considerazioni conclusive

Le procedure di "*Peer Review and Monitoring Process*" costituiscono elemento fondamentale per verificare i progressi dei singoli Stati in merito all'implementazione dell'*Action* 14 del progetto BEPS.

Il coinvolgimento e la partecipazione attiva anche dello Stato italiano a tale processo hanno consentito da un lato di verificare quanto è stato fatto in merito all'implementazione delle procedure MAP e dall'altro di acquisire consapevolezza in merito a quanto ancora c'è da fare per apportare ulteriori miglioramenti in tale ambito.

Note:

25 L'art. 25, par. 2, secondo periodo del Modello di Convenzione OCSE statuisce che: *"(a)ny agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States*".

26 Per ulteriori approfondimenti in merito ai *corresponding adjustments* in materia di *transfer pricing* cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, IPSOA, Milano, 2018, Parte II, Cap. 12.

In relazione a quanto emerge dal documento "*Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1)*" sembra essere evidente l'impegno dello Stato italiano al miglioramento delle procedure e delle tempistiche relative alla MAP. Le numerose iniziative poste in essere dall'Italia a livello internazionale (*in primis* la stipula della Convenzione Multilaterale) e a livello nazionale (es., l'approvazione del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito con la Legge n. 96 del 21 giugno 2017) hanno consentito allo Stato italiano di procedere ad un adeguamento agli *standard* minimi previsti dall'*Action 14*.

LIBRI

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP)

di P. Valente, T. Gasparri, S. Mattia, F. Correia, F. Vincenti
I Edizione, Ipsoa Editore, 2018, pagg. 416, € 43,00

Il Volume affronta le problematiche pratico-applicative più attuali e, al tempo stesso, complesse in tema di risoluzione delle controversie tra Amministrazioni finanziarie, avendo particolare riguardo agli aspetti che presentano profili di criticità sul piano operativo.
In ambito internazionale, la procedura amichevole (cd. "*Mutual Agreement Procedure*" – MAP), di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE, volta a risolvere le controversie tra Stati che traggono origine da fenomeni di doppia imposizione, ha assunto un ruolo centrale all'esito dei lavori del cd. Progetto BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*") che ha coinvolto i Paesi aderenti all'OCSE e al G20.
Tale meccanismo è stato oggetto di analisi dell'*Action* 14 del Progetto BEPS, il cui documento finale "*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*" si è posto l'obiettivo di rafforzare l'effettività e l'efficienza delle "*Mutual Agreement Procedure*" cercando di limitare i rischi di incertezza e di doppia imposizione nonché di assicurare l'implementazione dei trattati contro le doppie imposizioni per un'effettiva e tempestiva soluzione delle controversie mediante le procedure amichevoli.

Per informazioni e acquisti
- ***Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa***
  tel. 02.8247794 - fax 02.82476403
- ***Agenzie Ipsoa di zona***
  www.shop.wki.it/agenzie
- ***www.shopwki.it***