



La rivista pratica trimestrale per responsabili e addetti degli Uffici import/export

N. 7 - Luglio 2017

IL FUTURO DELLA LOGISTICA IN ITALIA

ORIGINE PREFERENZIALE DELLA MERCE
Come beneficiare del dazio zero a destino

**I REGOLAMENTI REACH E CLP NELL'IMPORTAZIONE DI
PRODOTTI CHIMICI DA PAESI EXTRA-EUROPEI**

LA PORTA DELL'ASIA
Quali prospettive per l'Italia?

INDICE

COVER STORY

Il futuro della logistica in Italia

Di Massimiliano Mercurio

4

NOTIZIE IN BREVE

Accordo commerciale UE-Canada: pubblicate le linee guida sulle regole di origine

Di Massimiliano Mercurio

9

ISTRUZIONI OPERATIVE, PRASSI E NORMATIVA

Ravvedimento in dogana: chiarimenti dall'agenzia

Di Rosanna Perna

10

Origine preferenziale della merce: come beneficiare del dazio zero a destino

Di Enea Fochesato

13

I regolamenti REACH e CLP nell'importazione di prodotti chimici da paesi extra-europei: quadro normativo e obblighi in capo agli importatori europei

Di Federico Vota, Diana Mozzo, Enrico Boscaro

17

La compilazione dei certificati di circolazione EUR.1 ed EUR-MED

Di Massimiliano Mercurio

25

CONTRATTI INTERNAZIONALI

Il valore degli Incoterms® nei contratti di compravendita internazionale ai fini della individuazione del giudice competente a decidere eventuali controversie

Di Luca Davini

28

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Nuovi sviluppi del progetto Beps: 68 giurisdizioni firmano il trattato multilaterale

Di Massimiliano Gazzo e Angela Valente

34

FOCUS PAESE

La porta dell'Asia - Asean: quali prospettive per l'Italia?

Di Stella Occhialini

40

Russia e nuove opportunità di investimento

Di Giacomo Zeni

44

TUTELA DELLA PROPRIETÀ INDUSTRIALE

Brevetto unitario: un traguardo a portata di mano

Di Mauro Beltrami

48

DISPONIBILI ONLINE I DOCUMENTI PER GLI ABBONATI PREMIUM PLUS



NUOVI SVILUPPI DEL PROGETTO BEPS: 68 GIURISDIZIONI FIRMANO IL TRATTATO MULTILATERALE



Massimiliano Gazzo

Laureato in Economia e Commercio, ha conseguito un Master in Diritto Tributario. Ha iniziato la propria attività professionale a Milano nel 1993 prestando consulenza tributaria presso lo “Studio Associato di Consulenza Tributaria e Legale” member firm of KPMG network. Dal 1998 al 2001 ha operato come senior associate nel Dipartimento Tax Planning dello “Studio Legale Tributario” associato con Ernst & Young concentrando la propria attività di consulenza nei settori della fiscalità internazionale e delle operazioni straordinarie (nazionali e internazionali). Nel settembre 2001 è stato co-fondatore dello Studio Legale Tributario GEB Partners dove ha assunto la guida dei Gruppi M&A, Transfer Pricing e Financial planning assistendo multinazionali italiane ed estere in progetti di riorganizzazione societaria e di ridefinizione della supply chain. Dal 2004 è responsabile dell’unità fiscale dello Studio Legale De Berti Jacchia Franchini Forlani. È relatore in master universitari, seminari e convegni su tematiche relative al transfer pricing, alla stabile organizzazione, alla pianificazione fiscale e alla ristrutturazione aziendale e autore di numerose pubblicazioni in materia tributaria su riviste nazionali ed internazionali. Nell’unità fiscale dello Studio Legale De Berti Jacchia Franchini Forlani operano otto professionisti che hanno maturato una significativa esperienza nel campo della fiscalità internazionale.



Angela Valente

Dottore commercialista, laureata in Economia e Commercio, ha iniziato la sua attività di consulenza in materia di transfer pricing presso l’area tax and legal “TLS”, member firm of PWC. Dal 2012 opera nel dipartimento fiscale dello Studio legale De Berti Jacchia dove assiste gruppi multinazionali in materia tributaria (fiscalità diretta e indiretta) anche su base continuativa.

Il 7 giugno 2017 è stato sottoscritto il Trattato “Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures” (di seguito “MLI” o “Trattato”) (nota 1), che permette di implementare le proposte di modifica delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni previste da talune Azioni del Progetto BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”).

La sottoscrizione del Trattato rappresenta un evento di portata storica nell’ambito della fiscalità internazionale: “Oggi scriviamo la storia dei trattati fiscali, con la firma di 68 giurisdizioni sul primo accordo multilaterale di sempre”, ha dichiarato infatti Angel Gurría, segretario generale dell’OCSE, all’apertura della cerimonia di sottoscrizione tenutasi a Parigi.

Per cogliere la portata innovativa dello strumento multilaterale, scorriamo insieme gli aspetti peculiari del Trattato e le principali implicazioni che si avranno nell’applicazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (nel seguito anche “trattati bilaterali”).

L’origine del MLI e il suo legame con i trattati bilaterali

L’implementazione delle misure adottate nelle Actions del Progetto BEPS finalizzate a contrastare l’erosione della base imponibile mediante il profit shifting non è omogenea. Se da un lato talune misure sono di applicazione immediata, come le modifiche introdotte dall’Action 8-10 in ambito transfer pricing (nota 2), altre, qualora interessino singole previsioni delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, richiedono la rinegoziazione dei trattati bilaterali esistenti.

Sotto quest’ultimo profilo, l’Action BEPS 15 ha previsto l’adozione di uno strumento multilaterale che modifica le disposizioni dei trattati bilaterali attinenti talune tematiche trattate dai BEPS, mediante l’adesione ad un solo trattato multilaterale. La singola trasposizione delle modifiche necessarie per l’introduzione delle misure BEPS avrebbe infatti comportato la stipula di tanti protocolli di modifica quante sono le convenzioni degli Stati aderenti a BEPS, con un conseguente impiego di risorse e tempi elevati. Al fine di superare le difficoltà legate a tempi e modalità di rinegoziazione, l’OCSE ha ritenuto opportuno apportare direttamente le modifiche necessarie nei trattati bilaterali adottando uno strumento multilaterale.

La rapidità con cui si sono svolte le negoziazioni del Trattato giustificano pienamente la scelta dell’OCSE. Il Trattato, negoziato tra novembre 2015 e novembre 2016 da oltre 100 Stati, è stato adottato il 25 novembre 2016 ed è stato aperto alle sottoscrizioni a partire dal 1° gennaio 2017. Attualmente è stato firmato da 68 paesi (nota 3), mentre altre 9 giurisdizioni (nota 4) hanno manifestato l’intenzione di aderire. Nessuna preclusione è prevista dal Trattato stesso all’adesione successiva da parte degli Stati che vorranno aderirvi in un secondo tempo. Quest’ultimo aspetto fa emergere un’ulteriore vantaggio dello strumento multilaterale: la flessibilità, di cui si tratterà meglio nel seguito.

Dal punto di vista del diritto internazionale, il MLI si qualifica come uno strumento giuridico pattizio di diritto internazionale, soggetto, pertanto, alla disciplina recata dalla Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati del 23 maggio 1969 (nota 5).

Le disposizioni del MLI interessano solo i trattati bilaterali che gli Stati contraenti – ed è necessario che lo facciano entrambi gli Stati contraenti del trattato bilaterale – notificano al Depositario (nota 6) dello stesso MLI (di seguito anche “**Covered Tax Agreement**”). Sotto tale profilo, l’approccio seguito dal MLI ricalca il principio generale previsto dall’articolo 30, comma 3, della Convenzione di Vienna secondo cui qualora le parti di un precedente trattato sono anche parti di un trattato posteriore, senza che il trattato anteriore si sia estinto o che la sua applicazione sia sospesa, il trattato anteriore (nel caso in esame la convenzione contro le doppie imposizioni) si applica soltanto nella misura in cui le sue disposizioni sono compatibili con quelle del trattato posteriore (nel caso in esame il MLI).

Il contenuto del MLI

Venendo al contenuto, il Trattato sviluppa le disposizioni delle Actions BEPS che hanno un impatto diretto sull’applicazione dei trattati bilaterali esistenti, mediante 39 articoli suddivisi in sette capitoli:

1. Scopo e interpretazione dei termini del Trattato
2. Disallineamento da ibridi (“Hybrid Mismatches”)
3. Abuso delle convenzioni
4. Elusione dello status di stabile organizzazione
5. Perfezionamento delle risoluzioni delle contro-

versie fiscali

6. Arbitrato

7. Disposizioni finali

Il primo capitolo è composto di due articoli concernenti l'ambito di applicazione del Trattato e l'interpretazione dei termini utilizzati nel Trattato stesso. I capitoli centrali (2-6) recano in primo luogo le disposizioni che si intendono introdurre nei trattati bilaterali che corrispondono, in larga parte, alle raccomandazioni (e proposte alternative) contenute nelle diverse azioni del Progetto BEPS. In particolare, il capitolo 2, ispirato all'Action 2 "Hybrid Mismatches", affronta la problematica degli strumenti finanziari ibridi, individuando alcuni criteri di contrasto ai fenomeni di doppia esenzione legati alla qualificazione di entità come fiscalmente trasparenti (c.d. "transparent entities") nonché ai fenomeni di doppia residenza ("dual resident"). La lotta all'abuso dei trattati (Action 6 "Treaty abuse") è invece oggetto del capitolo 3, mentre le disposizioni introdotte dall'Action 7 "Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status" - volte a contrastare le pratiche miranti ad eludere la qualificazione della stabile organizzazione, in particolar modo nel settore digitale - sono incluse nel capitolo 4. I capitoli 5 e 6 sono, invece, dedicati agli strumenti per la risoluzione dei problemi di doppia imposizione economica con riferimento all'Action 14 "Making dispute resolution mechanisms more effective". Il settimo capitolo contiene una pluralità di disposizioni finali che disciplinano la notifica, ratifica, le riserve, l'entrata in vigore, il rapporto con le convenzioni successive, la modifica ed il recesso, qui di seguito brevemente analizzate.

La notifica e le riserve

Gli Stati firmatari del MLI devono comunicare all'OCSE, in qualità di Depositario, tramite c.d. notifica (nota 7), i trattati bilaterali che intendono fare rientrare nell'ambito di applicazione del Trattato multilaterale (c.d. "Covered Tax Agreement" o "CTA") secondo le disposizioni contenute nell'articolo 2 del Trattato.

In aggiunta, gli Stati contraenti dovranno specificare le disposizioni del Trattato che intendono recepire nei propri trattati bilaterali, avendo la possibilità di scegliere quali inserire ("to opt-in") e quali non recepire ("to opt-out"), o optare tra previsioni tra loro alternative. L'insieme di tali scelte costituiranno la posizione che ciascun Stato contraente assume nei confronti del Trattato (c.d. "MLI Position").

Per esprimere le proprie opzioni rispetto alle disposizioni del Trattato, gli Stati possono, inoltre, esercitare delle **riserve** (c.d. "reservations" o "clausole di riserva"), per il tramite delle quali lo Stato firmatario può escludere singole disposizioni del MLI dall'ambito di applicazione di un certo trattato bilaterale, ferme restando tuttavia alcune disposizioni minime obbligatorie che riflettono il minimum standard del

Progetto BEPS (nota 8). La possibilità di scegliere tra diverse opzioni e di formulare riserve rappresenta un indiscusso vantaggio dello strumento multilaterale, conferendogli una evidente flessibilità. D'altro canto, però, un ricorso massiccio a tali riserve e opzioni da parte degli Stati potrebbe determinare un depotenziamento dello strumento multilaterale. Le clausole di riserva devono, in ogni caso, essere riferite a tutte le CTA dello Stato che le appone e possono essere modificate dalle parti previo accordo (art. 30).

Resta, in ogni caso, da chiarire se sia necessaria una legge di ratifica ed esecuzione per ogni CTA che si intende modificare per effetto del Trattato, ovvero se sia sufficiente la legge di ratifica ed esecuzione del Trattato Multilaterale. Le clausole di riserva provvisorie formulate dall'Italia sono state notificate e sono disponibili sul sito web dell'OCSE (nota 9). Diventeranno definitive al momento della ratifica del Trattato.

Le clausole di compatibilità

Nel diritto internazionale, è prassi ricorrere alle c.d. "**clausole di compatibilità**" per definire i rapporti tra due o più convenzioni che disciplinano gli stessi argomenti, affinché le disposizioni dell'ultima previsione prevalgano su quella/e esistente/i.

In considerazione dell'elevato numero di trattati bilaterali e della specificità del loro contenuto in ambito fiscale, l'OCSE ha ritenuto necessario includere nello strumento multilaterale delle clausole di compatibilità per regolare la relazione tra i trattati bilaterali e il MLI. Nel Trattato le clausole di compatibilità si manifestano in espressioni che sanciscono:

- la prevalenza delle disposizioni del MLI su quelle del trattato bilaterale [per cui la previsione modificativa del MLI conterrà la formula "al posto di" ("in place of")];
- la modifica delle precedenti disposizioni dei trattati bilaterali [per cui la previsione modificativa del MLI conterrà la formula "si applica a" o "modifica" ("applies to" o "modifies")];
- l'integrazione del trattato bilaterale con l'aggiunta di una nuova disposizione [per cui la previsione modificativa del MLI conterrà la formula "in assenza di" ("in the absence of")];
- la modifica o l'integrazione delle precedenti previsioni del trattato bilaterale, nei limiti in cui le disposizioni preesistenti risultino compatibili con quelle introdotte dal MLI [per cui, la previsione modificativa del MLI conterrà la formula "al posto di" ("in place of") o "in assenza di" ("in the absence of")].

Ratifica, entrata in vigore, successive modifiche

Le modalità di attuazione del Trattato in ciascuno Stato contraente dipendono da quanto previsto dalla

rispettiva Costituzione.

In linea generale, l'entrata in vigore del Trattato in ciascuno Stato contraente potrà avvenire dopo che lo stesso sia stato ratificato all'interno dell'ordinamento. Secondo una disposizione specifica del MLI (art. 34, comma 1), il Trattato entrerà in vigore dopo tre mesi dal momento in cui sia stato depositato il quinto strumento di ratifica da parte degli Stati firmatari del MLI. In ogni caso, per il singolo Stato contraente il Trattato non entrerà in vigore prima del decorso di tre mesi dal deposito del proprio strumento di ratifica.

La sottoscrizione successiva da parte di uno Stato che intenda aderire è altresì possibile (art. 27, comma 1, lett. c); ugualmente ciascuno Stato potrà, in qualsiasi momento, recedere dal Trattato mediante una notifica inviata al Depositario.

In Italia l'introduzione del MLI avverrà mediante la ratifica del Trattato che dovrà essere autorizzata dal Parlamento tramite una legge di ratifica firmata dal Presidente della Repubblica e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale.

I 5 step previsti dall'OCSE per l'applicazione del MLI

L'introduzione del MLI richiede un approccio innovativo all'applicazione tradizionale dei trattati bilaterali, tale per cui, ogni qual volta si ricorra all'applicazione degli stessi per risolvere casi di doppia imposizione, il coordinamento tra le "vecchie" disposizioni e quelle novellate dal Trattato sarà inderogabile. In sede di applicazione pratica, poi, occorrerà di volta in volta verificare se gli Stati contraenti abbiano opzioni e riserve (oggetto di modifica del MLI e di notifica da parte degli Stati).

Al fine di coadiuvare gli interpreti nella corretta attuazione del Trattato ai CTA, l'OCSE ha pubblicato sul proprio sito internet un toolkit per l'applicazione del MLI ["MLI Toolkit" (nota 10)] che include diagrammi di flusso e linee guida utili per facilitare l'applicazione delle nuove disposizioni ai trattati bilaterali attualmente in vigore.

L'OCSE, in particolare, sintetizza nei seguenti 5 step i passaggi da seguire per applicare il MLI (nota 11):

Step 1 – Entrata in vigore del MLI

Il primo step da seguire consiste nel verificare se il MLI è entrato in vigore. A tal fine sarà necessario innanzitutto verificare se 5 giurisdizioni hanno già depositato gli strumenti di ratifica nel momento in cui si intende applicare uno specifico trattato bilaterale:

- in caso **negativo**, il Trattato non è applicabile,
- in caso **positivo** sarà necessario verificare se il Trattato è in vigore tra i due Stati contraenti il trattato bilaterale in analisi:
 - ✓ in caso **negativo**, il Trattato non è applicabile;
 - ✓ in caso **positivo**, si passa allo Step successivo.

Step 2 – Verificare se il trattato bilaterale è un CTA

Nel passo successivo sarà necessario chiedersi se il trattato bilaterale in analisi rientra nelle liste dei trattati coperti dal MLI notificate dagli Stati contraenti all'OCSE:

- in caso **negativo**, il Trattato non è applicabile,
- in caso **positivo** sarà necessario verificare se il trattato bilaterale è in vigore:
 - ✓ in caso **negativo**, il Trattato non è applicabile (lo diventerà quando il trattato bilaterale entrerà in vigore);
 - ✓ in caso **positivo**, il Trattato è applicabile e si passa allo Step successivo.

Step 3 – Individuare quali clausole di riserva e opzioni sono state scelte dagli Stati contraenti

In tale fase, per ciascun articolo del trattato bilaterale da applicare, è necessario effettuare una duplice verifica in termini di riserve e opzioni selezionate dagli Stati contraenti.

(i) Riguardo alle riserve, occorre accertare se entrambi gli Stati contraenti hanno formulato delle riserve sull'applicazione del MLI:

- in caso **negativo**, il Trattato è applicabile e modifica il CTA;
- in caso **positivo** la previsione del Trattato per cui è stata formulata una riserva non è applicabile e non modifica il CTA.

(ii) Con riferimento alle previsioni opzionali, si rende necessario verificare se entrambi gli Stati contraenti hanno scelto di applicare delle previsioni opzionali del Trattato:

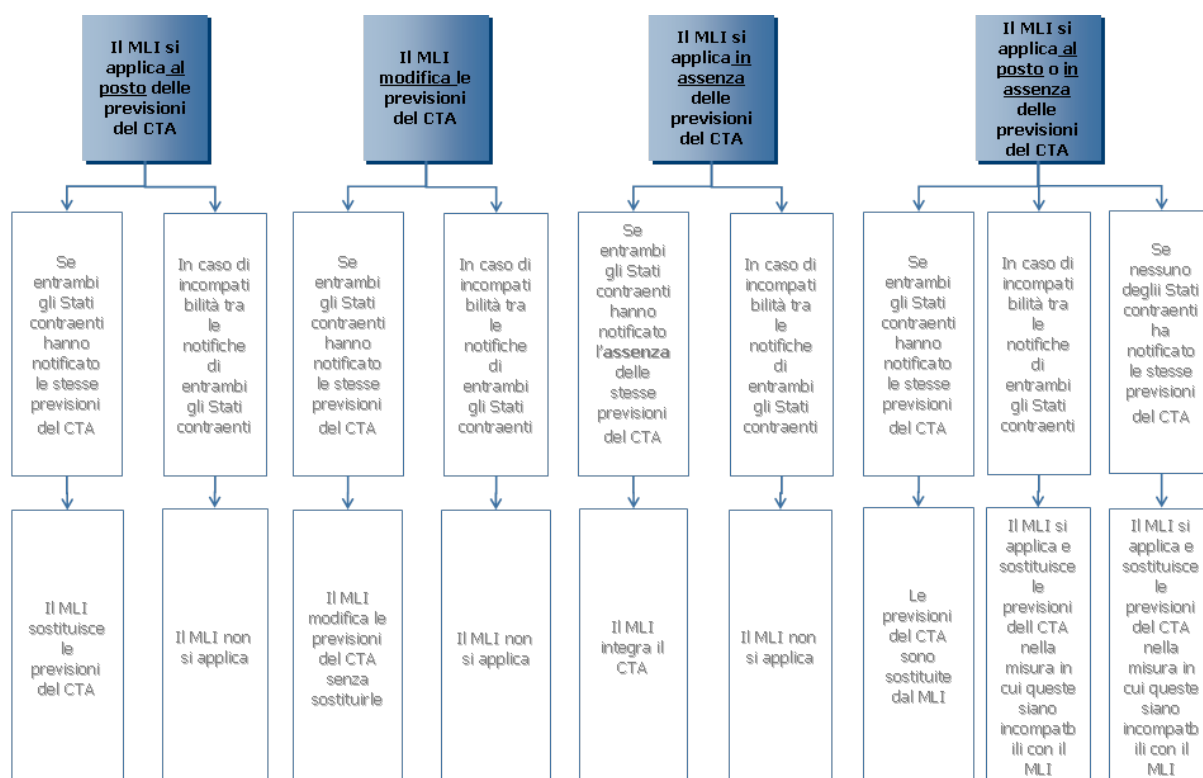
- in caso **negativo**, la previsione opzionale non si applica;
- in caso **positivo** la previsione opzionale si applica e modifica il CTA.

Step 4 – Identificare le modifiche introdotte dal MLI

L'obiettivo di questo passaggio è verificare la compatibilità delle disposizioni del CTA con quelle del MLI. L'interprete dovrà, perciò, analizzare le clausole di comparabilità notificate dagli Stati contraenti, come descritte in precedenza, per ciascun articolo da applicare, per poi passare all'esame delle modalità con cui (eventualmente) le previsioni precedenti del CTA sono state modificate dal MLI. Il grafico 1 è di ausilio a tale verifica.

Step 5 – L'efficacia delle disposizioni del MLI

Per completare l'analisi finalizzata all'applicazione del MLI, è necessario verificare data e condizioni in



presenza delle quali lo strumento multilaterale entra in vigore per ciascuno Stato contraente. La verifica andrà condotta in maniera differente a seconda che le imposte siano assolte tramite ritenuta alla fonte o meno. Nel primo caso, ai sensi dell'art. 35, comma 1, lett. a), il MLI assume efficacia il primo giorno dell'anno solare successivo rispetto a quando l'imposta deve essere assolta; negli altri casi, a norma dell'art. 35, comma 1, lett. b), il MLI assume efficacia dopo 6 mesi.

Alcune brevi riflessioni finali

Alla luce dell'analisi svolta, gli sforzi fatti in sede OCSE per introdurre misure per contrastare l'erosione delle basi imponibili e dei trasferimenti di utili da Stati ad alta fiscalità verso Stati con regime fiscale più favorevole, rappresentano un mutamento radicale nella storia della fiscalità internazionale. L'adozione dello strumento multilaterale ne costituisce la prova più evidente stravolgendo l'applicazione e interpretazione dei trattati bilaterali per risolvere le controversie contro le doppie imposizioni a livello globale. Resta da capire tuttavia l'effettiva portata dello strumento dal punto di vista pratico, considerando anche che alcuni grandi attori dello scenario politico mondiale non hanno preso parte alla prima sottoscrizione. Tra questi, gli USA non compaiono né tra i primi sottoscrittori, né sono nella lista dei Paesi che intendono sottoscrivere il Trattato nel prossimo futuro.

NOTE

1. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
2. Le nuove Transfer pricing Guidelines, con le modifiche apportate dall'Action 8-10 BEPS, verranno pubblicate a breve secondo un comunicato diffuso dall'OECD.
3. Un elenco completo è disponibile al seguente link <http://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-mli-signatories-and-parties>.
4. Cameroon, Côte d'Ivoire, Estonia, Jamaica, Lebanon, Mauritius, Nigeria, Panama, Tunisia.
5. Il Testo della Convenzione di Vienna è disponibile al seguente link: <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>
6. L'OCSE è stato designato come Depositario (i) del MLI e (ii) dei successivi protocolli di modifica ai sensi dell'art. 39 del MLI.
7. Le disposizioni adottate da ciascun firmatario sono disponibili sul sito web dell'OCSE. Entro la fine del 2017, l'OCSE fornirà un database ed alcuni strumenti aggiuntivi sul suo sito web, facilitando l'applicazione del MLI da parte dei contribuenti e delle amministrazioni fiscali.
8. L'elenco delle disposizioni inderogabili è contenuto all'articolo 28, comma 1 del MLI.
9. La MLI position dello Stato italiano è disponibile al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-mli-position-italy.pdf>.
10. <http://www.oecd.org/tax/treaties/application-tool-kit-multilateral-instrument-for-beeps-tax-treaty-measures.htm>
11. Si faccia riferimento al documento "Applying the multilateral Instrument Step-by-step" rilasciato dall'OCSE e disponibile al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf>