



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 5 giugno 2012

***OGGETTO: Composizione delle controversie fiscali internazionali.
Le procedure amichevoli.***

INDICE

PREMESSA	3
1. BASI GIURIDICHE INTERNAZIONALI.....	4
2. BASI GIURIDICHE INTERNE	6
3. ATTORI ISTITUZIONALI	7
4. ARTICOLO 25 DEL MODELLO OCSE	8
4.1. Procedura amichevole su iniziativa delle autorità competenti.....	8
4.2. Procedura amichevole aperta d'iniziativa del contribuente.....	9
4.2.1 Ambito soggettivo.....	9
4.2.2. Ambito oggettivo.....	10
4.2.3. Termini di presentazione dell'istanza	10
4.2.4. Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza.....	12
4.2.5. Rapporto con il contenzioso interno	14
4.2.6. Clausola arbitrale.....	16
4.2.7. Sospensione della riscossione	17
4.2.8. Svolgimento della procedura	18
4.2.9. Ruolo del contribuente	20
4.2.10. Conclusione della MAP	21
4.2.11. Estensione degli effetti della MAP.....	22
5. CONVENZIONE ARBITRALE.....	22
5.1. Ambito soggettivo	23
5.2. Ambito oggettivo.....	24
5.3. Sanzioni gravi.....	25
5.4. Termini di presentazione dell'istanza	28
5.5. Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza	28
5.6 Rapporto con il contenzioso interno	30
5.7. Sospensione della riscossione	33
5.8. Svolgimento della procedura	35
5.9. Ruolo del contribuente	37
5.10. Conclusione della MAP	38
6. INTERVENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	38
7. MAP E STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO.....	41
7.1. Convenzione bilaterale.....	41
7.2. Convenzione arbitrale.....	43

PREMESSA

Lo scorso triennio ha registrato un aumento progressivo e cospicuo del contenzioso internazionale connesso con le procedure amichevoli instaurate per rimediare a fenomeni di doppia imposizione.

E', pertanto, aumentato l'impegno dell'Agenzia delle Entrate con riferimento all'attività di consulenza e supporto esplicita nei confronti del Dipartimento delle Finanze - referente istituzionale per la gestione politico-negoziabile delle procedure amichevoli - ai fini della definizione della posizione di parte italiana rispetto alle controparti estere.

In tale contesto assume valenza prioritaria il coinvolgimento delle strutture regionali e provinciali dell'Agenzia, in termini di condivisione delle prassi e di partecipazione alle attività istruttorie propedeutiche allo svolgimento del contenzioso internazionale e al suo buon esito.

Nell'intento di assicurare adeguata coerenza dell'azione amministrativa con i principi declinati dalle fonti internazionali di riferimento, la presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole ("*Mutual Agreement Procedure*", di seguito "*MAP*").

Vengono, in particolare, illustrate le diverse caratteristiche dell'istituto a seconda delle fonti giuridiche di attivazione, rinvenibili sia nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati partner dei trattati (di seguito "Convenzioni bilaterali") sia, in sede europea, nella Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate (di seguito "Convenzione arbitrale").

Sono altresì esplicitate le diverse fasi della procedura e i rispettivi nessi con il diritto interno. Viene, infine, fornita una guida puntuale per ciò che attiene tanto ai requisiti soggettivi e oggettivi di ammissibilità quanto alle modalità di accesso all'istituto.

Si precisa che le ipotesi di doppia imposizione emergenti dalla rettifica degli utili di imprese associate, in applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento¹, costituiscono una delle fattispecie più ricorrenti tra quelle oggetto di procedura amichevole. Tanto in ragione del fatto che le valutazioni circa l'effettivo rispetto delle condizioni di libera concorrenza nell'ambito di operazioni tra imprese associate risultano caratterizzate da profili di particolare complessità e tecnicismo.

Ne consegue che, ferma restando l'applicabilità della presente circolare a tutte le fattispecie disciplinate dalle pertinenti disposizioni sovranazionali, le indicazioni in essa contenute si concentrano, in modo particolare, sulle principali criticità connesse con le procedure amichevoli attivate a seguito di rettifiche dei prezzi di trasferimento.

1. BASI GIURIDICHE INTERNAZIONALI

Come anticipato in premessa, le fonti internazionali di riferimento sono le Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni e la Convenzione arbitrale.

Le Convenzioni bilaterali, oltre a contenere specifiche disposizioni atte a rimuovere o a mitigare in via primaria i fenomeni di doppia imposizione internazionale, prevedono uno specifico strumento di risoluzione delle controversie che possono eventualmente insorgere tra gli Stati: la procedura amichevole disciplinata dall'articolo 25 del Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito "Modello OCSE") e dal relativo Commentario².

La procedura amichevole è istituito di consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le quali dialogano attraverso le

¹ Ci si riferisce, in particolare, alle norme disciplinate nell'ordinamento tributario italiano dall'articolo 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e applicabili alle operazioni tra società, imprese, stabili organizzazioni o in generale enti appartenenti al medesimo gruppo multinazionale nonché alle disposizioni contenute negli articoli 7 e 9 delle Convenzioni bilaterali e nell'articolo 4 della Convenzione arbitrale.

² OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital, [as they read on 22 July 2010]*.

rispettive "autorità competenti", nelle forme ritenute più idonee, con il fine di pervenire a un accordo sull'oggetto della procedura. In tal senso la *MAP* costituisce lo strumento per la risoluzione delle controversie internazionali, nelle situazioni in cui un soggetto residente di uno dei due Stati contraenti ritiene che le misure adottate da una o entrambe le Amministrazioni finanziarie comportano o comporteranno nei suoi confronti un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

L'Italia ha concluso un numero elevato di Convenzioni bilaterali, aventi come obiettivo l'eliminazione della doppia imposizione giuridica ed economica³ attraverso l'allocatione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti. Ciascuna di esse include una disposizione equivalente all'articolo 25 del Modello OCSE, avente ad oggetto le procedure amichevoli.

Al fine di favorire una più efficace e trasparente gestione delle *MAP*, a partire dal 2004 l'OCSE ha avviato un progetto volto a migliorare il funzionamento dei meccanismi per la composizione delle controversie fiscali internazionali. Tale progetto ha condotto, tra l'altro, alla stesura del Manuale OCSE in tema di efficace gestione delle procedure amichevoli ("*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*", di seguito *MEMAP*)⁴. Quest'ultimo fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti le informazioni di base sul funzionamento delle *MAP*, identificando alcune *best practices* cui le Amministrazioni fiscali degli Stati membri dovrebbero conformarsi.

Anche le Linee guida OCSE sulla determinazione dei prezzi di trasferimento⁵, all'interno del Capitolo IV relativo agli strumenti amministrativi per evitare e risolvere le controversie generate da rettifiche di *transfer pricing*,

³ Per doppia imposizione giuridica si intende quel fenomeno attraverso il quale un componente reddituale (ad esempio, dividendi o interessi) è assoggettato a imposizione due o più volte in capo al medesimo soggetto in due o più Stati; per doppia imposizione economica, invece, si intende il fenomeno per cui due o più soggetti sono assoggettati a imposizione sul medesimo componente reddituale da parte di due o più Stati (ad esempio, utili delle imprese associate). Cfr. Commentario all'Articolo 23 A e B del Modello OCSE, paragrafi 1 e 2.

⁴ OECD – Centre for Tax Policy and Administration, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) - February 2007 Version*, disponibile all'indirizzo www.oecd.org/ctp/memap.

⁵ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, il cui testo riveduto e integrato è stato approvato dal Consiglio dell'OCSE il 22 luglio 2010.

dedicano un apposito paragrafo all'impiego delle *MAP*. In esso vengono messi in luce tanto gli aspetti generali quanto quelli più strettamente connessi con la problematica delle rettifiche corrispondenti, da effettuare in caso di rettifiche primarie di *transfer pricing*.

Accanto alle Convenzioni bilaterali vige la menzionata Convenzione arbitrale, attivabile in ipotesi di doppia imposizione economica generata da rettifiche dei prezzi di trasferimento praticati fra imprese associate residenti nell'Unione europea.

Ai fini dell'applicazione della Convenzione arbitrale occorre, altresì, fare riferimento alle raccomandazioni contenute nel "*Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate*", adottato dal Consiglio dell'Unione europea in data 22 dicembre 2009⁶ (di seguito "Codice di condotta").

2. BASI GIURIDICHE INTERNE

Per quanto riguarda il quadro normativo interno, la base giuridica per l'instaurazione di una procedura amichevole va rinvenuta nelle singole Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia⁷, tutte ratificate con legge, nonché nella Convenzione arbitrale⁸, ratificata con legge 22 marzo 1993, n.99.

Inoltre, nell'ordinamento tributario italiano un riferimento espresso alle procedure amichevoli è rinvenibile nel comma 7, secondo periodo, dell'articolo 110 (*Norme generali sulle valutazioni*) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi 22 dicembre 1986, n.917, laddove si afferma che le regole di determinazione a valore normale si applicano "*anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle*

⁶ In Gazzetta ufficiale dell'Unione europea n. 322/1 del 30 dicembre 2009. Si tratta della revisione del Codice di condotta già adottato nel 2006 dal Consiglio dell'Unione europea (2006/C 176/02).

⁷ Un elenco aggiornato delle Convenzioni bilaterali è disponibile presso il sito internet del Dipartimento delle Finanze, www.finanze.it

⁸ La Convenzione, entrata in vigore il 1 gennaio 1995, è cessata dal 1 gennaio 2000. Il relativo Protocollo di proroga, ratificato in Italia con legge 28 aprile 2004, n.132, è entrato in vigore il 1 novembre 2004 con efficacia retroattiva.

convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi". La predetta disposizione conferma, in particolare, la correlazione fra il *transfer pricing* e la disciplina internazionale pattizia in materia di doppie imposizioni.

3. ATTORI ISTITUZIONALI

I soggetti che presiedono alla gestione e trattazione delle procedure amichevoli sono il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, quale autorità competente per l'Italia, e l'Agenzia delle Entrate.

In generale, con il termine "autorità competente" si designa l'organo che rappresenta uno Stato contraente nelle relazioni derivanti da un trattato. Con specifico riferimento alle *MAP*, l'autorità competente è l'organo che esercita le funzioni di rappresentanza statale per ciò che attiene sia agli aspetti interni relativi alle relazioni con il contribuente sia agli aspetti esterni relativi ai rapporti con l'altro Stato interessato alla procedura.

L'autorità competente si impegna a garantire l'applicazione in buona fede della Convenzione, negoziando con l'altro Stato contraente soluzioni ispirate a principi di equità e trasparenza.

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate fornisce all'autorità competente italiana il supporto tecnico e la necessaria collaborazione durante lo svolgimento dell'intera attività istruttoria della *MAP*, interagendo in particolare durante la fase che attiene alla redazione del documento di posizione (c.d. "*position paper*")⁹ e al relativo scambio di corrispondenza strumentale all'illustrazione, all'autorità competente dell'altro Stato, degli elementi di fatto e di diritto alla base del caso oggetto di esame. Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate assume rilevanza anche in ragione della necessità di garantire la massima coerenza tra le posizioni tecniche assunte in sede di procedura con quelle espresse in altri contesti, specificamente in sede interpretativa, di controllo, di prevenzione delle controversie¹⁰.

⁹ Per "*position paper*" si intende quell'atto attraverso cui l'Amministrazione Finanziaria indica le motivazioni tecnico-giuridiche a fondamento della propria posizione.

¹⁰ In materia di prevenzione delle controversie, si fa in particolare riferimento all'istituto del "ruling di standard internazionale", introdotto nel nostro ordinamento dall'articolo 8 del decreto legge 30 settembre

4. ARTICOLO 25 DEL MODELLO OCSE

Come accennato, tutte le Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia recano una clausola, corrispondente all'articolo 25 del Modello OCSE, istitutiva della procedura amichevole.

L'istituto si configura anzitutto, ai sensi dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 25, come rimedio esperibile da parte del contribuente che ritenga di essere o di poter essere leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione.

Ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 25 inoltre, è possibile che una procedura amichevole sia iniziata direttamente dalle autorità competenti degli Stati contraenti.

Le due ipotesi vengono analizzate separatamente.

4.1. Procedura amichevole su iniziativa delle autorità competenti

Il paragrafo 3 dell'articolo 25 del Modello OCSE prevede, al primo periodo, che la procedura amichevole possa anche essere iniziata dalle autorità competenti degli Stati contraenti per risolvere in via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione.

Si tratta sostanzialmente di difficoltà di carattere generale, che riguardano determinate categorie piuttosto che singoli contribuenti, ancorché tali difficoltà possano essersi evidenziate in relazione a casi individuali coperti dai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 25.

Inoltre, ai sensi del secondo periodo del paragrafo 3, le due Amministrazioni possono aprire consultazioni allo scopo di eliminare fenomeni di doppia imposizione connessi con casi non previsti dalla Convenzione. Rientra, ad esempio, in quest'ultima ipotesi il caso di un'impresa residente di uno Stato terzo avente stabili organizzazioni in entrambi gli Stati contraenti.

Di conseguenza, accanto a una procedura amichevole intesa a raggiungere la soluzione di casi specifici di imposizione in contrasto con le norme convenzionali, viene individuata la possibilità che una procedura amichevole venga iniziata su impulso delle autorità competenti al fine di risolvere questioni connesse con l'interpretazione o applicazione della Convenzione ovvero di dirimere fattispecie non contemplate nel testo convenzionale.

L'accordo raggiunto dalle autorità competenti nell'ambito di una procedura amichevole aperta ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, del Modello OCSE, interessa un numero ampio di contribuenti e, pertanto, va assoggettato ad adeguate forme di pubblicità.

4.2. Procedura amichevole aperta d'iniziativa del contribuente

4.2.1. Ambito soggettivo

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE statuisce che se una "persona" reputa che si sia realizzata, o si possa realizzare, nei suoi confronti una imposizione non conforme alla Convenzione, essa può presentare il caso all'autorità competente del proprio Stato di residenza o, nell'ipotesi di cui all'articolo 24 (*Non discriminazione*), paragrafo 1, dello stesso Modello OCSE, all'autorità competente dello Stato di cui possiede la nazionalità.

Si evidenzia come non tutte le Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia contengano, accanto alla residenza, il riferimento alla nazionalità. Ne consegue che, nel caso concreto, qualora il contribuente intenda avvalersi del principio di non discriminazione, deve fare riferimento diretto alle singole Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia con lo Stato estero di volta in volta interessato, al fine di verificare se possa o meno essere soggetto legittimato all'attivazione della procedura amichevole.

Con riferimento al termine "persona", esso ricomprende le persone fisiche, le persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che siano

dotati di soggettività tributaria e siano residenti, ai fini fiscali, nel territorio di uno dei due Stati partner della Convenzione.

Inoltre, non necessariamente la doppia imposizione deve essersi già verificata, essendo sufficiente, ai fini del reclamo da parte dell'interessato, che questi ritenga che le misure fiscali adottate nei suoi confronti comporteranno tale effetto.

4.2.2. Ambito oggettivo

Nella previsione di cui all'articolo 25, paragrafi 1 e 2 del Modello OCSE rientrano tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano tanto le persone fisiche quanto le persone giuridiche e le altre entità cui si applica la Convenzione.

Per quanto riguarda le persone fisiche, può trattarsi, ad esempio, di ipotesi di doppia residenza fiscale, di non corretta applicazione di ritenute su dividendi, interessi e *royalties*, di controversa qualificazione del reddito di lavoro percepito dal contribuente etc.

Con riferimento ai soggetti diversi dalle persone fisiche, possono formare oggetto della procedura questioni relative all'esistenza di una stabile organizzazione, alla corretta attribuzione degli utili alle imprese associate di un gruppo multinazionale, alla qualificazione di redditi come utili d'impresa ovvero come diversa categoria disciplinata da specifiche disposizioni convenzionali etc.

4.2.3. Termini di presentazione dell'istanza

Per la corretta individuazione dei termini entro i quali il contribuente può produrre istanza di apertura di una procedura amichevole, deve farsi riferimento a quanto previsto nella singola Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie.

Infatti, anche se il Modello OCSE individua come termine finale per la presentazione dell'istanza il terzo anno dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, la

maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni).

Inoltre, ai fini del computo del termine iniziale, la locuzione “*prima notificazione della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione*” va letta nella maniera più favorevole al contribuente, conformemente all'interpretazione contenuta nel paragrafo 21 del Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE.

Occorre dunque distinguere tra (i) la situazione in cui l'imposizione non conforme lamentata dal contribuente derivi dall'applicazione di un'imposta o una ritenuta alla fonte domestica (ad esempio, ritenute applicate su pagamenti di dividendi, interessi e *royalties*) e (ii) quella in cui la medesima derivi da rettifiche operate dall'Amministrazione finanziaria (ad esempio, verifiche, contestazioni o rettifiche dei prezzi di trasferimento applicati in transazioni fra imprese associate).

Nel caso *sub* (i) il termine per la valida presentazione dell'istanza di apertura di *MAP* decorre dalla data di notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria del diniego del rimborso richiesto in relazione alla ritenuta alla fonte subita, ovvero decorre dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta di rimborso senza che sia intervenuta la decisione dell'Amministrazione, in conformità a quanto previsto dagli articoli 37, secondo comma, e 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602¹¹.

Per quanto riguarda il caso *sub* (ii), coerentemente con la posizione espressa dall'Italia in adesione al Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione arbitrale, il termine iniziale del periodo entro cui il contribuente può presentare l'istanza coincide - anche ai fini della *MAP* bilaterale - con la data di notifica dell'avviso di accertamento che ha generato l'imposizione non conforme alla Convenzione.

¹¹ Al riguardo, si ricorda che i soggetti non residenti devono obbligatoriamente rivolgersi al Centro Operativo di Pescara.

Si precisa, tuttavia, che il contribuente ha comunque facoltà di presentare l'istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento: è possibile, ad esempio, chiedere l'apertura di una procedura amichevole a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione. In tal caso, la procedura amichevole si considera aperta dalla data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura stessa.

4.2.4. Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza

In linea di principio, l'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere presentata direttamente dal contribuente nel proprio Stato di residenza.

Per quanto riguarda, tuttavia, le rettifiche dei prezzi di trasferimento, l'istanza di apertura della procedura amichevole viene, di regola, presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a cura dell'impresa residente destinataria dell'accertamento. Ciò posto, in ordine a tali fattispecie la procedura amichevole può essere comunque validamente instaurata dall'impresa estera associata, in capo alla quale è già stata assoggettata a imposizione la materia imponibile oggetto di rettifica nel primo Stato. In tal caso, l'impresa associata si rivolge all'autorità competente del proprio Stato di residenza per lamentare la doppia imposizione generatasi in seno al gruppo multinazionale.

Si segnala che, oltre ai soggetti cui è attribuita la rappresentanza di contribuenti diversi dalle persone fisiche, la procedura può essere attivata anche dal procuratore generale o speciale del contribuente. In tal caso la procura deve essere conferita secondo le formalità stabilite dall'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Nel caso di *MAP* attivata da un soggetto residente in Italia, l'istanza va redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze –

Direzione Relazioni Internazionali, ovvero consegnata a mano alla medesima Direzione con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell'istanza con timbro della segreteria e data di ricezione. E' possibile - e parimenti opportuno in caso di materiale cospicuo - fornire la documentazione di supporto all'istanza in formato elettronico.

La presentazione dell'istanza di apertura della procedura amichevole non è soggetta ad alcun tipo di contribuzione.

Allo scopo di accelerare il processo di valutazione e la conseguente attivazione dei contatti con l'autorità competente estera, l'istanza deve preferibilmente contenere i seguenti elementi informativi:

1. l'identificazione del contribuente (nome, indirizzo e codice fiscale);
2. l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
3. l'illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso con l'indicazione dei periodi d'imposta nei quali si è verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione;
4. la descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;
5. i rimedi eventualmente azionati nell'altro Stato contraente per eliminare la doppia imposizione;
6. copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale (in particolare, ove del caso, copia del provvedimento espresso di diniego di rimborso o, in caso di diniego tacito, copia dell'istanza di rimborso presentata ai sensi degli articoli 37, secondo comma, o 38 del d.P.R. n. 602 del 1973); nonché

7. ogni ulteriore documentazione di supporto atta a favorire l'attività istruttoria delle autorità competenti interessate alla procedura amichevole.

L'istanza deve infine contenere l'impegno del contribuente a rispondere in modo esauriente e tempestivo alle richieste pervenute dall'autorità competente nel corso della procedura amichevole nonché a rendere disponibile la documentazione integrativa che possa rendersi necessaria ai fini dell'attività istruttoria.

Con specifico riferimento, invece, alle *MAP* fondate su rettifiche dei prezzi di trasferimento, si rinvia alle indicazioni fornite al successivo punto 5.5 in relazione all'attivazione della procedura amichevole ai sensi della Convenzione arbitrale.

4.2.5. Rapporto con il contenzioso interno

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE prevede che l'apertura della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente *“indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”*. A tale riguardo, la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia contengono, nel relativo Protocollo di accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'articolo sulle *MAP* in forza della quale la locuzione *“indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”* va intesa nel senso che *“l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione”* (o equivalente).

In generale, alle *MAP* attivate in Italia ai sensi di una Convenzione bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi della legislazione interna. L'opportunità di adire il giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l'imposta

accertata in Italia diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti.

Peraltro, il contemporaneo svolgimento della procedura amichevole e del procedimento contenzioso interno lascia aperta la possibilità di un giudicato confliggente con il dispositivo dell'accordo amichevole eventualmente intervenuto tra le autorità competenti. In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria potrebbe venirsi a trovare nella condizione di non poter legittimamente adempiere all'obbligazione internazionale assunta con l'accordo amichevole.

Di conseguenza, qualora le autorità competenti addivengano a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, presupposto necessario per l'esecuzione dell'accordo amichevole è l'accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale.

Nella opposta ipotesi che un giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale.

Valuterà inoltre il contribuente l'opportunità di proporre la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole. A tale ultimo riguardo, l'esperienza recente mostra più di un caso nel quale la sospensione è stata accordata dal giudice tributario in attesa delle determinazioni delle autorità competenti. Naturalmente, in caso di mancato accordo tra le autorità competenti, sarà richiesta la riattivazione del procedimento interno sospeso all'atto di apertura della *MAP*.

In ultimo, si segnala che in caso di rettifica operata nell'altro Stato contraente, il contenzioso eventualmente aperto e pendente all'estero non configura una causa impeditiva per l'attivazione e prosecuzione della procedura

amichevole, ammesso che l'altra Amministrazione finanziaria manifesti la medesima disponibilità.

4.2.6. Clausola arbitrale

Elemento distintivo della procedura amichevole aperta ai sensi di una Convenzione bilaterale è che non sussiste, in capo alle autorità competenti, un obbligo di risultato tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Sussiste unicamente un obbligo di diligenza che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di "fare del loro meglio" ("*shall endeavour*") al fine di addivenire a un accordo che elimini l'imposizione non conforme alla Convenzione.

A tale proposito, il Commentario OCSE all'articolo 25 (paragrafo 37) espressamente chiarisce che "*il paragrafo 2 senza dubbio comporta un dovere di trattare; ma per quanto attiene al raggiungimento del mutuo accordo a mezzo della procedura, le autorità competenti hanno soltanto l'obbligo di fare del loro meglio e non quello di raggiungere un risultato*".

Nella pratica, può dunque verificarsi che la questione sottoposta alle autorità competenti degli Stati contraenti non trovi una composizione.

Nel merito, vale la pena di rammentare la modifica introdotta nel 2008 nel testo dell'articolo 25 del Modello OCSE, che ora prevede, al paragrafo 5, una fase arbitrale obbligatoria in esito al mancato accordo, entro due anni, tra i due Stati in sede di procedura amichevole.

Il nuovo paragrafo 5 dell'articolo 25 è applicabile a condizione che a livello bilaterale venga negoziato (o rinegoziato) il suo inserimento nelle nuove (o vigenti) Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tanto dipende dalla volontà negoziale degli Stati, che possono preferire di introdurre una simile clausola nelle Convenzioni stipulate con determinati Stati partner piuttosto che con altri, sulla base di valutazioni di varia natura.

Certamente, in presenza di una Convenzione bilaterale comprensiva di clausola corrispondente al paragrafo 5 dell'articolo 25, l'efficacia della procedura amichevole risulta rafforzata.

Si precisa che, allo stato, tredici Convenzioni in vigore tra l'Italia e gli Stati partner recano una clausola arbitrale¹². Detta clausola, presente in Trattati negoziati prima dell'inserimento della clausola arbitrale nel Modello OCSE, prevede in genere l'attivazione dell'arbitrato solo a seguito del consenso di entrambi gli Stati e del contribuente. Non stabilisce, quindi, un vincolo preventivo (*mandatory arbitration*) per gli Stati contraenti a intraprendere l'arbitrato in caso di mancata soluzione della controversia per via di amichevole composizione. In alcuni casi, l'effettività della clausola è anche sottoposta alla condizione che preventivamente abbia luogo uno scambio di note tra gli Stati¹³. Lo scambio di note, oltre a manifestare la volontà degli Stati di implementare la clausola arbitrale, è inteso a definire i relativi termini operativi (modalità di formazione della commissione consultiva, criteri di selezione dei membri, ripartizione dei costi, scelta della lingua di lavoro etc.).

4.2.7. Sospensione della riscossione

In relazione a tale profilo, per le procedure amichevoli attivate sulla base di Convenzioni bilaterali non sono previsti rimedi *ad hoc*, ferma restando la possibilità riconosciuta al contribuente di beneficiare delle ordinarie misure - quali l'istituto della sospensione della riscossione in via amministrativa o giurisdizionale - rispettivamente previste dall'articolo 39, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 e dall'articolo 47 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹² Al momento, gli Stati partner delle Convenzioni contenenti una clausola arbitrale sono: Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakhstan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda, Uzbekistan.

¹³ Cfr., al momento, le seguenti Convenzioni: Canada, Ghana, Kazakhstan, USA e Uzbekistan.

4.2.8. Svolgimento della procedura

L'articolo 25, paragrafo 2, del Modello OCSE stabilisce che, qualora l'autorità competente ritenga giustificato il reclamo del proprio contribuente, ma non sia in grado autonomamente di giungere a una soddisfacente soluzione, essa deve adoperarsi per regolare il caso in via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato. E', pertanto, possibile distinguere due fasi nello svolgimento della procedura amichevole.

In una prima fase, l'autorità competente che ha ricevuto il reclamo deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità. A tal fine, essa deve valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'apertura della procedura amichevole e deve accertare, in particolare, se l'istante correttamente ritenga che le azioni di uno o di entrambi gli Stati comportano o comporteranno un'imposizione non conforme alla Convenzione. Nel caso in cui la procedura amichevole abbia ad oggetto il rimborso di imposte prelevate in difformità dalle previsioni convenzionali, la verifica di ammissibilità dell'istanza - inclusa la verifica della valida presentazione di un'istanza di rimborso nonché la ricezione di un provvedimento di diniego o il decorso dei termini previsti per la formazione del silenzio-rifiuto - viene effettuata unitamente all'Agenzia delle Entrate.

Ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente deve vagliare la possibilità di rimediare essa sola all'imposizione non conforme alla Convenzione attraverso l'adozione di misure unilaterali. In caso contrario, il reclamo del contribuente viene notificato all'autorità competente dell'altro Stato per un confronto a più alto livello.

In conformità a quanto sopra, una volta ricevuta l'istanza il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze valuta, in base agli elementi acquisiti, l'ammissibilità della stessa in termini di soddisfacimento dei requisiti soggettivi e oggettivi declinati ai punti precedenti per l'accesso alla procedura, coinvolgendo - ove necessario - l'Agenzia delle Entrate al fine di ottenere un parere sulle questioni dubbie.

In questa fase l'autorità competente può inoltre, richiedere al contribuente le informazioni supplementari e le integrazioni documentali che si rendano necessarie per l'attivazione e lo svolgimento della procedura amichevole. Ove il contribuente non vi abbia già provveduto, l'autorità competente, se del caso attraverso l'autorità competente estera, lo invita a presentare istanza di rimborso ai sensi degli articoli 37 o 38 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Infine, l'autorità competente informa il soggetto istante in merito alla ricevibilità dell'istanza e alla valida instaurazione della procedura.

Ove la doppia imposizione sia generata da un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima valuta se, *prima facie*, siano ravvisabili elementi che inducano a una eliminazione della doppia imposizione con atto unilaterale, ossia in via di autotutela ai sensi del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656. Parimenti, se la doppia imposizione scaturisce da un atto emesso dall'Amministrazione estera, l'Agenzia delle Entrate valuta la possibilità di riconoscere un rimborso o uno sgravio al contribuente residente, in considerazione della manifesta conformità dell'atto estero alla relativa norma convenzionale.

Ove, invece, non si consideri esperibile una eliminazione unilaterale della doppia imposizione, l'autorità competente italiana informa l'autorità dell'altro Stato circa la decisione di avviare la *MAP*; contestualmente viene informata l'Agenzia delle Entrate.

La data di apertura della *MAP* coincide con la data originaria di presentazione dell'istanza con annessa documentazione, a meno che non si renda necessario acquisire documentazione integrativa, nel qual caso la procedura ha inizio dalla data di presentazione di quest'ultima.

Se l'istanza di apertura della *MAP* è stata prodotta da soggetto collegato nell'altro Stato interessato alla procedura (casi di rettifica dei prezzi di trasferimento), rileva la data comunicata tempestivamente dall'autorità competente estera.

Con riferimento allo svolgimento della procedura amichevole aperta ai sensi di una Convenzione bilaterale, l'Amministrazione fiscale italiana si uniforma, per quanto possibile, alle indicazioni temporali e procedurali contenute nel Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione arbitrale. Si rinvia, al riguardo, alla tabella riportata al punto 5.8 della presente circolare.

I rapporti tra le autorità competenti finalizzati alla risoluzione del caso di doppia imposizione normalmente si svolgono attraverso lo scambio di posizioni in forma scritta e, ove necessario, la fissazione di incontri negoziali. Di regola, l'autorità competente che per prima invia il proprio documento di posizione è quella dello Stato che ha adottato la misura suscettibile di produrre doppia imposizione. In generale, nella redazione dei documenti di posizione è utilizzata la lingua inglese.

4.2.9. Ruolo del contribuente

La procedura amichevole è mezzo di risoluzione delle dispute tra gli Stati contraenti, nell'esercizio della rispettiva potestà tributaria. Interlocutori esclusivi del confronto in sede di procedura sono le autorità competenti dei due Stati, uniche legittimate a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto.

Quanto sopra non esclude che il contribuente sia comunque invitato a svolgere un ruolo attivo, soprattutto con riferimento alla necessità di descrivere il caso puntualmente e in modo veritiero, fornendo ogni elemento informativo idoneo ad assicurare una trattazione esaustiva. Sotto tale profilo, egli è tenuto, di regola, a un atteggiamento cooperativo, trasparente e in buona fede.

Per altro verso, è riconosciuto al contribuente un diritto di informazione. In particolare, nel *MEMAP* (Sezione 3.3.3 e relativa *best practice* n. 14) si raccomanda che il contribuente venga informato dall'autorità competente sullo stato della procedura e possa, altresì, chiedere di essere ascoltato in merito alla controversia.

Ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di *transfer pricing*, il Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE contiene l'ulteriore raccomandazione (paragrafo 40, lettera (c)) che sia riconosciuta al contribuente - attesa la specificità della materia - ogni ragionevole possibilità di rappresentare all'autorità competente, oralmente o per iscritto, fatti e argomenti relativi al caso.

Entrambe le prassi sopra descritte vengono, di regola, osservate dall'Amministrazione finanziaria italiana. I fatti e gli argomenti rappresentati possono essere oggetto di valutazione congiunta da parte del Dipartimento delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate.

4.2.10. Conclusione della MAP

In caso di accordo tra le autorità competenti, generalmente l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP comunica i contenuti dell'accordo al contribuente, mentre l'Agenzia delle Entrate ne dispone l'esecuzione, provvedendo - ove del caso - al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta e relative sanzioni e interessi. Ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di *transfer pricing*, l'autorità competente italiana generalmente comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente, anche qualora l'istanza di MAP sia stata presentata all'autorità competente estera dal contribuente non residente.

Qualora l'accordo amichevole sia intervenuto in pendenza di procedimento giurisdizionale, il contribuente può accettare la definizione raggiunta in ambito negoziale oppure rifiutarla, proseguendo il giudizio. In ogni caso il contribuente deve informare per iscritto l'autorità competente e, contestualmente, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, circa la scelta operata.

4.2.11. Estensione degli effetti della MAP

Nell'esclusivo ambito di applicazione delle Convenzioni bilaterali e previa valutazione da parte delle autorità competenti, gli effetti dell'accordo raggiunto da queste ultime in sede di procedura amichevole possono essere estesi anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto di MAP, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione.

Tanto avviene, di prassi, soprattutto nei casi di procedura amichevole instaurata per dirimere la controversa qualificazione di un reddito in relazione alle tipologie previste dalla Convenzione, al fine di determinare la spettanza della potestà impositiva all'uno o all'altro Stato contraente.

Pertanto, in esito ai negoziati intervenuti in corso di procedura amichevole e a condizione che i presupposti di fatto e di diritto siano rimasti immutati anche nel periodo o nei periodi d'imposta successivi a quelli sui quali è intervenuto l'accordo, l'autorità competente italiana può valutare, di concerto con l'altro Stato, di estendere temporalmente gli effetti dell'accordo amichevole, previo esplicito assenso del contribuente.

5. CONVENZIONE ARBITRALE

La necessità di pervenire, quanto meno in ambito comunitario, a una soluzione certa delle procedure amichevoli, che garantisca entro ragionevoli limiti di tempo l'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione economica riconducibili a rettifiche di *transfer pricing*, ha portato all'adozione della Convenzione arbitrale, sottoscritta dagli Stati membri il 23 luglio 1990.

Le relative disposizioni, ancorché siano in parte mutuuate dal testo del Modello OCSE, rivestono valore autonomo, senza necessità alcuna di integrazione o rinvio alle disposizioni contenute nelle Convenzioni bilaterali in vigore tra gli Stati membri.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 e 4, la Convenzione si applica quando, in conformità al principio di libera concorrenza, uno Stato

contraente attrae a tassazione in capo a una propria impresa gli utili afferenti a un'impresa di un altro Stato contraente. In tale evenienza, se le due imprese e l'altro Stato contraente non accettano la rettifica, l'articolo 5 prevede che una procedura amichevole possa essere aperta ai sensi dell'articolo 6.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, se le autorità competenti interessate non raggiungono, in seno alla procedura amichevole, un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta, esse devono istituire una commissione consultiva cui conferiscono l'incarico di esprimere un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione. Il successivo articolo 12 sancisce l'obbligo, per le autorità competenti, di conformarsi al parere espresso dalla commissione consultiva oppure di prendere, di comune accordo, una decisione alternativa, ma comunque idonea a eliminare la doppia imposizione.

Si profila, in tal modo, un obbligo di pervenire comunque a una definizione del caso proposto. Si tratta, pertanto, non più dell'obbligo di diligenza descritto nel Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE, ma di un vero e proprio obbligo di risultato.

Si forniscono di seguito gli elementi di dettaglio sull'attivazione della procedura amichevole ai sensi della Convenzione arbitrale, precisando che ai fini dell'implementazione della Convenzione medesima l'Amministrazione finanziaria italiana si uniforma a quanto previsto nel più volte citato Codice di condotta del 22 dicembre 2009. A tale atto comunitario si rinvia per maggiore informazione.

5.1. Ambito soggettivo

I soggetti legittimati a presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana sono:

- a. le imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione¹⁴ sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea; e
- b. le stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro.

Tali soggetti possono proporre l'apertura di una *MAP* allorché l'Amministrazione finanziaria italiana o quella dell'altro Stato membro intendano operare o abbiano operato una rettifica degli utili delle imprese associate residenti nel proprio territorio o delle stabili organizzazioni ivi stabilite.

5.2. Ambito oggettivo

L'articolo 4 della Convenzione arbitrale enuncia il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*). L'articolo 1 delimita il campo di applicazione della Convenzione, la quale *“si applica quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi negli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente, non essendo osservati i principi enunciati all'articolo 4 e applicati direttamente o in disposizioni corrispondenti della normativa dello Stato interessato”*.

Da ciò consegue che, in ipotesi di rettifica in aumento degli utili di un'impresa associata effettuata dall'Agenzia delle Entrate, la sola normativa domestica di riferimento che legittima l'accesso alla *MAP* da Convenzione arbitrale è quella in materia di prezzi di trasferimento di cui al combinato disposto degli articoli 110, comma 7, e 9, comma 3, del TUIR.

¹⁴ Ai sensi dell'articolo 4 della Convenzione arbitrale, si individua un rapporto di partecipazione tra l'impresa residente in Italia e l'impresa stabilita in altro Stato membro quando:

- i) l'impresa residente partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale dell'impresa stabilita in altro Stato membro;
- ii) l'impresa stabilita in altro Stato membro partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale dell'impresa residente;
- iii) le medesime persone (residenti in Italia o in uno Stato estero, sia esso europeo o extra europeo) partecipano, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale dell'impresa italiana e di quella stabilita in altro Stato membro.

In altre parole, risulta precluso l'accesso alla *MAP* da Convenzione arbitrale per i contribuenti le cui istanze di apertura di procedura amichevole risultano fondate su contestazioni di altra natura (inclusi i rilievi connessi all'inerenza di costi sostenuti in transazioni fra imprese associate ai sensi dell'articolo 109, comma 5 del TUIR). In tal caso l'autorità competente, sentita l'Agenzia delle Entrate, informa il contribuente circa l'esatto perimetro dei rilievi per i quali è ammissibile l'apertura della procedura amichevole, limitando la trattazione della stessa alle sole rettifiche di *transfer pricing*.

5.3. Sanzioni gravi

In relazione alle cause preclusive dell'accesso alla procedura, l'articolo 8, comma 1, della Convenzione arbitrale prevede che *“L'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o costituire la commissione consultiva di cui all'articolo 7, quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente constatato che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili ai sensi dell'articolo 4, è passibile di sanzioni gravi.”*.

Inoltre il comma 2 dello stesso articolo 8 prevede che *“Quando un procedimento giudiziario o amministrativo, inteso a constatare che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili ai sensi dell'articolo 4, è passibile di sanzioni gravi, è pendente contemporaneamente ad uno dei procedimenti previsti agli articoli 6 e 7, le autorità competenti possono sospendere lo svolgimento di questi ultimi fino alla conclusione del procedimento giudiziario o amministrativo in questione.”*.

L'Italia al riguardo ha espresso a suo tempo la dichiarazione unilaterale (allegata alla Convenzione), secondo cui *“Per “sanzioni gravi” si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale.”*.

In proposito, il Codice di condotta raccomanda agli Stati membri - tenendo conto dell'esperienza pratica acquisita in materia - di chiarire/modificare

“le rispettive dichiarazioni unilaterali.....per sancire.....il fatto che sanzioni gravi dovrebbero essere comminate soltanto in casi eccezionali quali le frodi.”.

Al riguardo, occorre precisare che il riferimento fatto alle sanzioni penali tributarie nella predetta dichiarazione unilaterale è stato inteso nella prassi applicativa proprio nel senso individuato dalla raccomandazione comunitaria, e cioè considerando unicamente le ipotesi eccezionali di condotta fraudolenta, normalmente non ricorrenti nella materia dei prezzi di trasferimento.

I casi di preclusione eccezionale (nella prassi tra l'altro non ancora intercorsi) consistono principalmente nelle fattispecie - in cui emerge una, si ripete, condotta fraudolenta e/o artificiosa - di cui agli articoli 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), 3 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. In tali casi, peraltro, la transazione/operazione è prefigurata inesistente e/o il prezzo esposto non è quello fissato e, quindi, il tiro si sposta verso fattispecie relative a utilizzazione di fatture o altri documenti che dissimulano o simulano diversi “fatti materiali” realmente e diversamente accaduti, al di là, quindi, di un problema di valutazioni dei prezzi a valore normale; in materia si richiama la sent. n. 14772/2002 della Cassazione, la quale nell'affermare la responsabilità penale per frode degli imputati, valuta come scorretto il richiamo nella fattispecie ai “prezzi” proprio in quanto le operazioni tra i soggetti coinvolti non erano mai avvenute.

Per quanto riguarda in particolare l'articolo 3 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) andrebbe esclusa astrattamente l'ipotizzabilità della relativa condotta in quanto non sarebbero nella materia dei prezzi di trasferimento possibili artifici di sorta nella considerazione che la difformità dal valore normale non darebbe mai luogo a una falsa rappresentazione contabile e che non possano ritenersi fraudolenti comportamenti non occultati ma regolarmente documentati come di norma accade.

Pertanto, la materia dei prezzi di trasferimento – ferma restando ogni contraria valutazione dell'AGO competente ai fini della relativa qualificazione

penalistica - non si attaglierebbe proprio alle condotte di cui agli articoli 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, bensì si potrebbe prefigurare, quantomeno astrattamente, l'assoggettabilità della condotta contabile/dichiarativa da "prezzi", con valore normale disapplicato da parte del contribuente, alla fattispecie di cui al "residuale" articolo 4 (*Dichiarazione infedele*) dello stesso decreto.

Ad ogni modo è chiara la prospettiva penalistica introdotta dalla riforma apportata dal d.lgs. n. 74 del 2000 che, come risulta anche dalla relazione ministeriale al decreto, non vuole sottrarre i processi valutativi che caratterizzano la materia tributaria nel processo di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, processi valutativi tra i quali le metodologie relative al *transfer pricing* sono un momento particolarmente complesso, sotto il profilo valutativo della determinazione del valore normale, e di notevole portata sotto il profilo dimensionale.

Tuttavia, e avendo riguardo proprio a questi ultimi profili, la fattispecie richiamata di cui all'articolo 4 (*Dichiarazione infedele*), sarebbe poi in concreto posta al vaglio delle cause di non punibilità previste per le valutazioni estimative all'articolo 7 (*Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio*), applicabili anche ai prezzi di trasferimento. La Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000 sul punto rappresenta che la norma è tesa a "evitare che le nuove previsioni punitive di settore possano risultare oggetto di applicazioni improntate ad eccessiva asprezza o determinare l'insorgenza di un "rischio penale" anche nei confronti dei soggetti non spinti da reali intenti evasivi, stante i margini di opinabilità e di incertezza, che, tanto a livello normativo che fattuale, connotano la materia delle valutazioni."; le relative previsioni "possono considerarsi alla stregua di altrettante regole di esclusione, con presunzione iuris et de iure del dolo di evasione."

Dalle considerazioni sopra riportate, emerge che la scelta dell'Italia di limitare il campo della preclusione di cui all'articolo 8 della Convenzione arbitrale ai reati fiscali – non estendendolo al campo delle sanzioni amministrative - vada intesa, coerentemente con la successiva raccomandazione

del Codice di condotta, nel senso di limitarne l'efficacia alla sola dimensione fraudolenta (peraltro non strettamente compatibile con la materia dei prezzi) o alle eccezionali ipotesi, in concreto non risultanti ancora intercorse, di chiaro intento evasivo con presenza di dolo specifico di evasione.

5.4. Termini di presentazione dell'istanza

Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione *“il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1”*.

L'espressione *“prima notifica della misura”* deve essere interpretata nel senso più favorevole al contribuente. Pertanto, il periodo di tre anni entro il quale produrre l'istanza decorre dalla data di notifica dell'atto di accertamento recante i rilievi che determinano la doppia imposizione economica.

Resta ferma per il contribuente la possibilità di presentare l'istanza in data antecedente a quella di notifica dell'avviso di accertamento come, ad esempio, in presenza di processo verbale di constatazione. In ogni caso, conformemente al paragrafo 5, lettera (b), del Codice di condotta, il termine iniziale del periodo biennale di durata della procedura amichevole decorre dall'ultima fra la data di notifica dell'avviso di accertamento e la data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura.

Se l'istanza di apertura della *MAP* è stata prodotta da soggetto collegato nell'altro Stato interessato alla procedura, rileva la data comunicata tempestivamente dall'autorità competente estera.

5.5. Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza

Nel caso di *MAP* arbitrale attivata da un soggetto residente in Italia, l'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni

Internazionali, ovvero consegnata a mano alla medesima Direzione con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell'istanza con timbro della segreteria e data di ricezione. E' possibile - e parimenti opportuno - fornire la documentazione di supporto all'istanza in formato elettronico.

Si conferma che, oltre ai soggetti cui è attribuita la rappresentanza di contribuenti diversi dalle persone fisiche, la procedura può essere attivata anche dal procuratore generale o speciale del contribuente. In tal caso la procura deve essere conferita secondo le formalità stabilite dall'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

La presentazione dell'istanza per attivare la procedura amichevole non è soggetta ad alcun tipo di contribuzione, in conformità alla raccomandazione contenuta nel paragrafo 6.1, lettera (e), del Codice di condotta.

Ai sensi del paragrafo 5, lettera (a), del Codice di condotta, l'istanza deve contenere le seguenti informazioni minime:

1. identificazione (nome, indirizzo e codice fiscale) del soggetto istante e delle altre parti interessate alle operazioni in esame;
2. illustrazione particolareggiata dei fatti e delle circostanze correlati all'oggetto dell'istanza, compresi i dettagli relativi alle relazioni economico-commerciali tra l'impresa istante e le altre parti interessate alle operazioni in questione;
3. indicazione dei periodi d'imposta interessati;
4. copie degli atti (avviso d'accertamento, processo verbale di constatazione) che hanno comportato o possono comportare la doppia imposizione;
5. informazioni particolareggiate su eventuali procedure amministrative e contenziose attivate dall'impresa verificata o dalle altre parti coinvolte (società consolidanti, imprese associate), con i relativi esiti;
6. memorie che illustrano i motivi per cui l'impresa ritiene che i principi definiti all'articolo 4 della Convenzione arbitrale non siano stati rispettati (in particolare: descrizione delle operazioni infragruppo oggetto di

rettifica e del metodo utilizzato dall'impresa per la relativa determinazione dei prezzi di trasferimento, ivi incluse le ragioni per cui l'impresa considera che i risultati derivanti dall'applicazione del metodo siano conformi al principio di libera concorrenza);

7. impegno dell'istante a rispondere tempestivamente e in modo esaustivo a ogni ragionevole e appropriata richiesta formulata dall'autorità competente e a mettere a sua disposizione la documentazione necessaria; nonché
8. a fornire le informazioni supplementari richieste dall'autorità competente nei due mesi successivi al ricevimento dell'istanza di apertura della *MAP*;
9. indicazione - ove del caso - che le operazioni oggetto di procedura amichevole sono coperte da idonea documentazione ai sensi dell'articolo 26 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, o equivalente documentazione imposta nell'altro Stato membro dalla normativa ivi vigente.

5.6. Rapporto con il contenzioso interno

L'articolo 7 della Convenzione europea stabilisce al paragrafo 1, secondo capoverso, che *"... quando un tribunale è stato investito del caso, il termine di due anni di cui al primo comma decorre dalla data in cui è divenuta definitiva la decisione pronunciata in ultima istanza nell'ambito di tali ricorsi interni"*.

Il paragrafo 3 dello stesso articolo precisa però: *"Qualora la legislazione interna d'uno Stato contraente non consenta alle Autorità di derogare alle decisioni delle rispettive Autorità giudiziarie, il paragrafo 1 si applica soltanto se l'impresa associata di tale Stato ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una decisione"*.

Poiché l'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza, il primo paragrafo dell'articolo 7 della Convenzione arbitrale non trova applicazione in presenza di una decisione dell'autorità giudiziaria. In altre parole, è inibito il passaggio alla fase arbitrale.

La fase arbitrale è esperibile soltanto se l'impresa associata ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una sentenza. Inoltre, ove l'istanza di apertura della procedura amichevole sia stata prodotta anteriormente alla rinuncia al giudizio, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 7, paragrafo 1, secondo capoverso, e del paragrafo 3 dello stesso articolo, il termine di due anni decorre dalla data della rinuncia al ricorso in primo grado.

Se, pertanto, il contribuente propone istanza di procedura amichevole e contemporaneamente coltiva il giudizio instaurato avverso l'atto di accertamento per la parte relativa ai rilievi che hanno prodotto la doppia imposizione, l'esistenza di un contenzioso non impedisce che la procedura amichevole abbia inizio, che vengano avviati contatti tra le autorità competenti e che tra di esse intercorra uno scambio di posizioni e di informazioni sullo stato del giudizio pendente.

Ove, tuttavia, intervenga una decisione dell'autorità giudiziaria, e dalla stessa non sia scaturita l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non sottoscriva un accordo amichevole conforme alla decisione espressa dall'ultimo giudice nazionale.

Resta, naturalmente, impregiudicato il ricorso giurisdizionale interno laddove quest'ultimo riguardi questioni diverse da quelle oggetto della *MAP*.

Sotto quest'ultimo profilo, occorre richiamare i motivi di ricorso aventi ad oggetto l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, sia pure in qualche modo collegate ai rilievi in materia di prezzi di trasferimento oggetto della *MAP*.

In particolare, la facoltà di proseguire il contenzioso giurisdizionale interno è esclusa laddove il motivo afferisca all'illegittimità derivata dell'irrogazione delle sanzioni amministrative, in conseguenza dell'asserita infondatezza dei rilievi accertati; e ciò in quanto la contestazione in tal caso è inscindibilmente correlata con quella riferita alla legittimità del recupero oggetto della procedura arbitrale; ai fini dell'attivazione della procedura la parte deve quindi rinunciare anche a tale motivo di ricorso.

La possibilità di proseguire il contenzioso sotto il profilo sanzionatorio può, invece, realizzarsi, laddove i relativi motivi di ricorso riguardino: - l'illegittimità delle sanzioni irrogate per erronea applicazione dell'articolo 1, comma 2-ter, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (a norma del quale in sede di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento è esclusa l'applicabilità delle sanzioni "*qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati*"); - l'illegittima irrogazione delle sanzioni per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione dell'articolo 110, comma 7 TUIR, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente).

In relazione a tali ultimi motivi di ricorso, le relative contestazioni, pur se riferite anch'esse alla contestazione principale del *transfer pricing*, vertono su diversi aspetti che non costituiscono oggetto diretto della *MAP*; non sembra quindi che le stesse debbano costituire oggetto di rinuncia al ricorso da parte del contribuente. Quest'ultimo invero avrebbe interesse a fare valere in giudizio tali contestazioni, al fine di ottenere la disapplicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui la procedura si concluda nel senso di attribuire all'Italia la relativa materia imponibile.

5.7. Sospensione della riscossione

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della legge n. 99 del 1993 di ratifica della Convenzione arbitrale, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole e dell'eventuale successiva fase arbitrale l'Agenzia delle Entrate può autorizzare la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi afferenti alle maggiori imposte accertate ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del TUIR e relativi interessi e sanzioni.

Il procedimento amministrativo di sospensione è strettamente correlato all'ammissibilità dell'istanza di apertura della procedura amichevole ai sensi della Convenzione arbitrale.

L'istanza di sospensione va indirizzata all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento per il tramite dell'Ufficio che ha emanato l'atto d'accertamento, mettendo in conoscenza anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali.

L'istanza deve contenere i seguenti elementi:

- a) identificazione (denominazione, indirizzo e codice fiscale) del soggetto istante;
- b) puntuali riferimenti in merito all'avvenuta presentazione di istanza di apertura di una procedura amichevole e all'accoglimento della stessa da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze;
- c) informazioni particolareggiate su eventuali procedure contenziose attivate dall'impresa verificata o da parti correlate, quali la società consolidante.

Inoltre, in considerazione della tempistica relativa all'attività di riscossione, l'istanza deve preferibilmente recare in allegato:

- a) copia dell'istanza di apertura della procedura amichevole;
- b) copia della nota con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze comunica la valida apertura della *MAP*;

c) copia degli eventuali atti esecutivi.

Il provvedimento autorizzatorio di sospensione della riscossione o degli atti esecutivi viene emanato a firma del Direttore dell' Agenzia delle Entrate e trasmesso alla competente Direzione Regionale o Provinciale per l'emissione dell'atto di sospensione. Alla Direzione Regionale o Provinciale è rimessa, in tale sede, la valutazione circa l'eventuale richiesta di idonea garanzia a copertura del credito erariale.

Per quanto concerne il termine di decadenza dell'efficacia del provvedimento di sospensione, lo stesso viene di prassi individuato nella data di conclusione della procedura di cui alla Convenzione arbitrale.

Si precisa che qualora il contribuente contestualmente coltivi un contenzioso avverso i medesimi rilievi oggetto di procedura amichevole, l'autorizzazione alla sospensione della riscossione o degli atti esecutivi viene accordata a condizione di rinuncia al giudizio.

La *ratio* sottesa a tale condizione è quella di considerare nel suo complesso la procedura di cui alla Convenzione arbitrale, letta alla stregua di quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della legge n. 99 del 1993 di ratifica della Convenzione medesima. In altri termini, la procedura è vista nella sua funzione dinamica quale procedimento che mira alla risoluzione di una controversia al di fuori del plesso giurisdizionale interno e dei relativi mezzi di tutela, in particolare di quelli che consentono a certe condizioni la sospensione della riscossione.

Nell'ambito della procedura il mezzo di tutela è previsto dalla disposizione speciale di cui al richiamato articolo 3, che deve essere letta - assieme alla relativa procedura al cui interno si apre il sub-procedimento in parola - in chiave di alternatività rispetto al ricorso giurisdizionale e al mezzo di sospensione previsto nel processo tributario ex articolo 47 del d. lgs. n. 546 del 1992.

Quanto sopra è conforme al contesto di diritto comunitario - che non può non tenere in conto le discipline nazionali non derogabili - e in particolare al

Codice di condotta quando raccomanda “...di prendere misure idonee per fare in modo che la sospensione della riscossione dell’imposta durante le procedure internazionali per la soluzione delle controversie... possa essere ottenuta dalle imprese, in queste procedure, alle stesse condizioni previste per una procedura interna di causa/ricorso...”.

Ai fini dell'alternatività procedimentale prospettata, la disciplina nazionale in particolare trova corrispondenza nel comma 3 dell’articolo 7 della Convenzione e nelle considerazioni svolte al precedente punto 5.6.

In altri termini la sospensione, secondo la norma attributiva del potere discrezionale di concederla, è prefigurata assieme alla procedura amichevole/arbitrale, in seno alla quale può essere legittimamente richiesta, come alternativa alle analoghe ma differenti procedure ordinarie della sospensione giudiziale e amministrativa.

5.8. Svolgimento della procedura

Il Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni Internazionali, entro un mese dalla ricezione dell’istanza di apertura della procedura amichevole accusa ricevuta della medesima al contribuente e procede alla valutazione dei requisiti soggettivi e oggettivi di ammissibilità, eventualmente interessando l’Agenzia delle Entrate al fine di ottenere un parere su questioni controverse.

In conformità alle raccomandazioni contenute nel Codice di condotta, entro due mesi dalla ricezione della richiesta di apertura della *MAP* l’autorità competente italiana informa l’istante in merito alla sua ricevibilità ovvero in merito alla necessità di ottenere informazioni integrative. Nel primo caso la data di apertura della *MAP* coincide con la data di presentazione originaria dell’istanza corredata della documentazione minima, mentre nella seconda ipotesi essa coincide con la data di presentazione della documentazione integrativa richiesta.

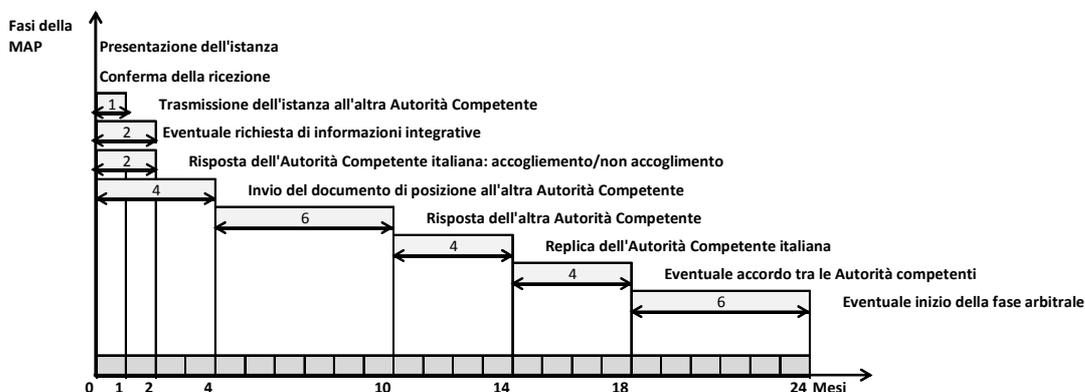
Qualora l'autorità competente abbia ritenuto ricevibile e fondata l'istanza, ma non sia in grado di risolvere in via unilaterale la lamentata doppia imposizione, sentita l'Agenzia delle Entrate, informa l'altro Stato della decisione di avviare la *MAP*.

L'Agenzia delle Entrate, informata dell'avvenuta apertura della *MAP*, provvede all'eventuale emanazione dei provvedimenti di competenza (*in primis*, il provvedimento autorizzatorio della sospensione della riscossione o degli atti esecutivi).

Nei due anni successivi alla valida apertura della procedura amichevole, ovvero successivi alla rinuncia al ricorso da parte del contribuente, le autorità competenti dei due Stati devono adoperarsi per raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione. Se entro tale termine esse non sono state in grado di comporre la controversia, deve essere istituita una commissione consultiva per l'avvio della fase arbitrale.

E', pertanto, di tutta evidenza la necessità di procedere celermente all'inizio delle consultazioni a seguito dell'accoglimento dell'istanza di apertura della *MAP* da parte di una delle autorità competenti. Anche a tale riguardo, nello svolgimento della procedura amichevole l'Amministrazione italiana si conforma per quanto possibile alle indicazioni temporali e procedurali contenute nel Codice di condotta, come illustrate nella tabella che segue.

CRONOLOGIA DEL BIENNIO DI SVOLGIMENTO DELLA MAP



È, tuttavia, opportuno segnalare l'esistenza di una serie di fattori che non sempre consentono il rispetto del termine suindicato, quale ad esempio la differente valutazione che l'altra autorità competente può fornire della tematica oggetto di trattazione, soprattutto a fronte di procedure connotate da un maggior grado di complessità.

I rapporti tra le autorità competenti, finalizzati alla risoluzione del caso di doppia imposizione, si svolgono attraverso lo scambio di posizioni in forma scritta e, ove necessario, l'organizzazione di incontri, fermo restando quanto precisato al successivo punto 5.9 in ordine al ruolo del contribuente. Di regola, l'autorità competente che per prima invia il proprio documento di posizione è quella dello Stato che ha emesso l'atto di accertamento da cui origina la doppia imposizione.

Nella redazione dei documenti relativi allo scambio di posizioni tra le autorità competenti viene, di prassi, utilizzata la lingua inglese, che è anche ammessa per la documentazione di supporto all'istanza e per l'eventuale documentazione integrativa.

5.9. Ruolo del contribuente

Valgono, al riguardo, le considerazioni svolte al punto 4.2.9 con riferimento alle procedure amichevoli aperte ai sensi di una Convenzione bilaterale.

Il contribuente non prende parte al confronto tra le autorità competenti, ma è comunque tenuto a prestare la propria collaborazione, descrivendo puntualmente il caso e fornendo sollecitamente le informazioni supplementari eventualmente richieste.

Attesa inoltre, la particolare complessità delle tematiche connesse con la determinazione dei prezzi di trasferimento, è riconosciuta al contribuente l'iniziativa di presentare all'autorità competente fatti e argomenti relativi al caso, che potranno essere oggetto di valutazione congiunta da parte del Dipartimento delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate.

A sua volta, il contribuente viene tenuto informato riguardo a tutti gli sviluppi significativi durante il corso della procedura, conformemente alla raccomandazione di cui al paragrafo 6.3, lettera (b), del Codice di condotta.

5.10 Conclusione della MAP

La procedura amichevole si conclude con:

- a. l'accordo fra le autorità competenti entro due anni dall'attivazione della procedura amichevole ovvero entro un termine più ampio concordato tra autorità competenti e contribuenti; oppure
- b. l'accordo raggiunto dalle autorità competenti entro i sei mesi successivi all'emissione del parere della commissione consultiva, tanto in conformità dello stesso quanto in deroga ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione arbitrale.

L'accordo viene notificato al contribuente a cura dell'autorità competente, con contestuale comunicazione all'Agenzia delle Entrate, che eventualmente fornisce le informazioni relative alla presentazione di istanza di rimborso o sgravio dell'imposta e relative sanzioni e interessi.

Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della legge n. 99 del 1993 il Direttore dell'Agenzia, con proprio provvedimento, su richiesta del contribuente, autorizza il rimborso o lo sgravio dell'imposta non dovuta a seguito dell'esito della procedura amichevole o arbitrale.

6. INTERVENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come si evince dai riferimenti contenuti nella trattazione che precede, l'Agenzia delle Entrate affianca l'autorità competente italiana nelle diverse fasi del contenzioso internazionale, sia esso attivato in sede bilaterale che nella cornice della Convenzione arbitrale.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate presta supporto tecnico-normativo nella fase iniziale di definizione della posizione di parte italiana rispetto alle controparti estere. Successivamente, essa assiste l'autorità competente nei diversi

momenti di confronto che contrassegnano la fase negoziale, attraverso l'elaborazione di una proposta mirata a un possibile accordo bilaterale, anche qualora dal raggiungimento dell'accordo medesimo derivi una rettifica in diminuzione del reddito. Infine, durante l'eventuale espletamento della fase arbitrale, l'Agenzia acquisisce gli elementi informativi ed effettua gli approfondimenti richiesti dalla commissione consultiva.

Sotto un profilo strettamente operativo, sono di competenza dell'Agenzia gli adempimenti connessi con la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi conseguenti ad atti di accertamento adottati dall'Amministrazione fiscale italiana. Parimenti essa procede, al termine della procedura amichevole o arbitrale, a porre in essere le misure eventualmente necessarie per ottemperare all'accordo concluso con l'autorità competente estera.

In considerazione di quanto sopra, e stante la situazione di costante crescita del numero di procedure amichevoli di cui l'Italia è parte - avviate sia da contribuenti residenti sia da soggetti non residenti attraverso le proprie autorità competenti - si rende necessario rafforzare il presidio fornito dalle articolazioni territoriali dell'Agenzia e, al contempo, definirne l'ambito di intervento ai fini una partecipazione compiuta e consapevole alla trattazione delle controversie internazionali.

Tanto premesso, vengono di seguito esplicitate le diverse circostanze in cui le Direzioni Regionali e Provinciali, all'uopo interessate dalle strutture centrali dell'Agenzia, potrebbero trovarsi a operare.

Occorre, al riguardo, distinguere tra procedure amichevoli originate da un atto d'accertamento emesso dall'Amministrazione fiscale italiana e procedure amichevoli scaturite da una rettifica operata da un'Amministrazione estera.

E' evidente, nel primo caso, che agli atti dell'Ufficio accertatore sono presenti tutti gli elementi informativi e documentali (avviso d'accertamento, verbale di constatazione, documentazione acquisita durante il controllo) utili alla predisposizione, da parte dell'Ufficio medesimo, di un documento di sintesi in cui siano evidenziati i presupposti e le ragioni dell'azione amministrativa. Il

documento deve altresì contenere i necessari apprezzamenti in merito alle argomentazioni esposte dal contribuente all'atto della richiesta di apertura della procedura amichevole. In definitiva, i contenuti del documento di sintesi devono essere tali da consentire un'agile predisposizione del *position paper* di parte italiana.

Inoltre, nel prosieguo della procedura l'Ufficio potrebbe essere nuovamente interessato al fine di effettuare gli approfondimenti che si rendono necessari per rispondere a richieste di chiarimento o replicare a questioni specifiche poste dall'autorità competente estera.

In un momento ulteriore, potrebbe altresì risultare necessario un complessivo riesame del caso, soprattutto laddove si instauri una fase arbitrale, nel corso della quale, di prassi, la commissione consultiva effettua una propria istruttoria *ex novo*.

Se, invece, la doppia imposizione è scaturita da un accertamento estero, il competente Ufficio della Direzione Regionale o Provinciale deve opportunamente acquisire tutti gli elementi informativi e documentali utili all'analisi del caso. Questo generalmente comporta l'effettuazione di accessi e ispezioni o, quanto meno, l'invio di questionari allo scopo sia di riscontrare la sussistenza dei presupposti su cui si fonda la pretesa estera sia di verificare la fondatezza di tale pretesa.

Anche in tal caso, sulla base degli elementi acquisiti l'Ufficio produce un documento di sintesi quanto più possibile completo e direttamente utilizzabile ai fini di una replica al *position paper* dell'Amministrazione estera.

Infine, occorre considerare l'ipotesi in cui la doppia imposizione è generata da un atto di diniego o dal silenzio-rifiuto opposto a un'istanza di rimborso presentata ai sensi di una Convenzione bilaterale. La fattispecie interessa, ai fini istruttori, soprattutto nel caso in cui si tratti di contribuente estero che si è rivolto alla propria autorità competente per ottenere l'eliminazione della doppia imposizione conseguita al mancato rimborso di ritenute o crediti

d'imposta. In tale evenienza, la struttura interessata è il Centro Operativo di Pescara in quanto competente in via esclusiva per i rimborsi ai non residenti.

Pertanto, il Centro Operativo deve redigere il relativo documento di sintesi, contenente le motivazioni del diniego e corredato delle risultanze informative e documentali in atti.

7. MAP E STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

Quanto all'interazione tra procedura amichevole e ricorso a istituti deflativi del contenzioso (quali, principalmente, l'accertamento con adesione, la mediazione tributaria, la conciliazione giudiziale) si precisa quanto segue, distinguendo la trattazione a seconda della base giuridica di attivazione (e cioè, *MAP* da Convenzione bilaterale e *MAP* arbitrale).

7.1. Convenzione bilaterale

Qualora la base giuridica di attivazione sia la Convenzione bilaterale, occorre rinviare preliminarmente a quanto già precisato al punto 4.2.5 circa il rapporto con il contenzioso interno, laddove si richiama il paragrafo 1 dell'articolo 25 del Modello OCSE che prevede che la procedura possa essere attivata *“independentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”*, assieme a quanto previsto dal relativo Protocollo presente in gran parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia, in forza del quale la locuzione *“independentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”* va intesa nel senso che *“l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione”*.

A seguito della mancata impugnazione dell'atto di accertamento l'effetto di definitività dell'imposta dallo stesso recata impedisce che quest'ultima possa essere modificata a seguito di un riesame in seno alla *MAP* e dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti. Il medesimo effetto di

immodificabilità si realizza a seguito di accertamento con adesione, ai sensi del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e di mediazione tributaria o conciliazione giudiziale ai sensi, rispettivamente, degli articoli 17-bis e 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, con impatto sulla *MAP* nel senso di precluderne l'esperimento ai fini della revisione dell'imposta risultante dai rispettivi atti di definizione. Resta impregiudicata comunque la possibilità – di fatto e in via unilaterale – di addivenire da parte dell'autorità competente estera a una rettifica corrispondente in funzione della completa eliminazione della doppia imposizione.

La funzione deflativa del contenzioso che caratterizza la *ratio* degli istituti definitori in esame, con gli ulteriori previsti effetti premiali sotto il profilo sanzionatorio, comporta una qualificazione analoga – per la valenza che gli istituti possono esplicare nell'ambito della *MAP* – a quella della mancata impugnazione, sotto il profilo della immodificabilità di quanto definito.

In particolare per quanto riguarda l'adesione, l'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997 prevede che l'atto di adesione non è soggetto a impugnazione né è integrabile ovvero modificabile da parte dell'Ufficio, se non nei casi espressamente previsti dal successivo comma 4 del citato articolo, casi che riguardano l'ulteriore attività di accertamento di maggior imponibile; pertanto, fermo restando il perimetro e il contenuto di quanto definito in contraddittorio con il contribuente, in assenza di ulteriori elementi, l'effetto di immodificabilità si consolida con l'impatto sopra descritto che esplica sulla procedura amichevole.

In altri termini adesione, mediazione e conciliazione giudiziale (con l'apporto qualificante di una volontà transattiva negoziale) determinano il medesimo effetto di chiudere la posizione che da parte dell'Amministrazione non può essere riaperta e ridiscussa in ambito *MAP*, anche in considerazione di evidenti ragioni di economia dei mezzi giuridici e delle risorse già impiegati.

7.2. Convenzione arbitrale.

Quanto sopra rappresentato circa l'effetto di immodificabilità degli atti di definizione deflativi del contenzioso può essere ribadito in caso di Convenzione arbitrale, con alcune sostanziali diversità di fondo e di argomentazioni di supporto derivanti dalla diversa natura della Convenzione arbitrale medesima.

In tale ambito, l'elemento caratterizzante che emerge dal testo convenzionale (articoli 6 e 7 in particolare) è l'alternatività che la procedura amichevole arbitrale introduce rispetto al procedimento giurisdizionale interno, nel senso che la *MAP* qui si propone come mezzo alternativo al contenzioso interno, con "obbligo di risultato": se le autorità competenti non si accordano si passa alla fase arbitrale e agli ulteriori seguiti della procedura (per cui si rinvia al punto 5 e ss.).

Ora, in tale ambito, adesione, mediazione e conciliazione mirano a chiudere la posizione erariale, anche a fronte della prospettiva di coltivare il contenzioso internazionale.

La volontà transattiva di definizione non può, pertanto, consentire il riesame in sede di *MAP* arbitrale proprio perché è venuta meno quell'alternatività (la possibilità in concreto di scegliere) tra contenzioso interno e internazionale, nel senso che non si vuole più contendere alcunché; e anche qui giocano, a supporto, ragioni di economia dei mezzi giuridici e delle risorse impiegati.

Nondimeno, a fronte dell'effetto di immodificabilità che si realizza, con impatto sulla *MAP* nel senso di precluderne l'esperimento ai fini della revisione dell'imposta risultante dagli atti di definizione posti in essere, resta impregiudicata comunque la possibilità di addivenire, da parte dell'autorità competente estera, a una rettifica corrispondente in funzione della completa eliminazione della doppia imposizione nel caso sia stata presentata anche un'istanza di *MAP* ai sensi di una Convenzione bilaterale.

Diversamente, per quanto riguarda la mancata impugnazione, la volontà qui non ha carattere transattivo e preclusivo della *MAP* ma, anzi, si pone coerentemente con la natura alternativa del contenzioso internazionale rispetto all'esperimento di quello interno, laddove questo viene meno proprio in caso di mancata impugnazione; volontà della mancata impugnazione che manifesta – assieme all'istanza di procedura amichevole – l'intenzione di ridiscutere e riesaminare gli elementi in un diverso ma alternativo ambito, la procedura amichevole arbitrale, secondo la relativa tempistica e istituti, attraverso il coinvolgimento congiunto delle autorità e amministrazioni degli Stati interessati.

Le Direzioni Regionali e le Direzioni Provinciali sono invitate a vigilare sulla diffusione e osservanza della presente circolare.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA