



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

MECCANISMI DI PREVENZIONE E RISOLUZIONE AMICHEVOLE DELLE CONTROVERSIE (MAP)

PROFILI TECNICI E SPUNTI OPERATIVI

AREE DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

COMMISSIONE DI STUDIO

Tax Policy internazionale e
relazione con Enti istituzionali

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

PRESIDENTE

Piergiorgio Valente

23 MAGGIO 2024



Area di delega CNDCEC “Fiscalità”

Commissione di studio “*Tax policy* internazionale e relazione con Enti istituzionali”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Attività di ricerca Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Piergiorgio Valente

Componenti

Luca Bilancini
Andrea Bonino
Stefano Giuliano
Marco Piazza
Raffaele Rizzardi

Con la collaborazione di

Federico Vincenti

Sommario

1. I MECCANISMI DI PREVENZIONE E RISOLUZIONE AMICHEVOLE DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA FISCALE	3
1.1. La disciplina OCSE, europea e nazionale per la prevenzione e la risoluzione amichevole delle controversie	3
1.2. L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: cenni e rinvio	5
1.3. La disciplina europea: cenni e rinvio	10
1.4. Le iniziative a livello nazionale: cenni e rinvio	11
2. L'ARTICOLO 25 DEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE	12
2.1. Premessa	12
2.2. La procedura di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE	12
2.2.1. La procedura MAP di iniziativa del contribuente (art. 25, parr. 1 e 2 del Modello di Convenzione OCSE)	12
2.2.2. La procedura MAP di iniziativa delle Autorità competenti (art. 25, par. 3, del Modello di Convenzione OCSE)	15
2.2.3. La procedura arbitrale (art. 25, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE)	16
2.3. Il rapporto tra l'art. 25 del Modello OCSE e la Circolare 21/E del 5 giugno 2012	18
3. MECCANISMI DI RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE IN AMBITO UE	22
3.1. Premessa	22
3.2. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE	22
3.3. La Direttiva (UE) 2017/1852	27
4. LA NORMATIVA ITALIANA IN RIFERIMENTO AI MECCANISMI DI PREVENZIONE E RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE	31
4.1. Premessa	31
4.2. Gli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter del d.P.R. 600/1973 e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016	33
4.3. La procedura di rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale, di cui all'art. 31-quater del d.P.R. 600/1973, e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018	42
4.4. Il recepimento in Italia della Direttiva (UE) 2017/1852	47



1. I meccanismi di prevenzione e risoluzione amichevole delle controversie in materia fiscale

1.1. La disciplina OCSE, europea e nazionale per la prevenzione e la risoluzione amichevole delle controversie

L'incertezza, dovuta all'applicazione delle norme relative alla fiscalità internazionale, comporta numerose problematiche per le imprese che operano in ambito transfrontaliero implicando, conseguentemente, una ricaduta negativa sugli investimenti e sulla crescita economica dei singoli Stati.

Le controversie internazionali, in ambito fiscale, possono verificarsi ogniqualvolta:

- nonostante la presenza di un trattato contro le doppie imposizioni (cd. *"Double Tax Convention"*) o strumenti di natura equivalente (e.g., Convenzione arbitrale 90/436/CEE in materia di *transfer pricing*) una delle giurisdizioni contraenti eserciti il potere impositivo in violazione delle norme previste all'interno dei trattati; ovvero
- si verifichi disaccordo o incertezza in relazione alla corretta applicazione delle norme dei trattati di cui sopra.

Tra i più importanti rischi cui conduce la mancanza di risoluzione da parte degli Stati dei contrasti derivanti dal fenomeno della cd. *"double taxation"* si annoverano:

- la creazione di oneri fiscali eccessivi;
- l'aumento di inefficienze nei sistemi volti alla risoluzione delle controversie.

Stante le difficoltà apportate dalla presenza di fenomeni di doppia imposizione tra gli Stati ovvero di incertezza e disaccordo sull'interpretazione delle normative fiscali internazionali, gli organismi sovranazionali (*in primis*, OCSE e UE) e nazionali si sono attivati al fine di prevedere meccanismi di prevenzione (e.g., APA) e risoluzione amichevole delle controversie (cd. MAP o *"Mutual Agreement Procedure"*) volti a risolvere in maniera efficace ed efficiente le problematiche di cui sopra.

Diversi sono gli obiettivi cui pretendono i meccanismi di prevenzione e risoluzione amichevole delle controversie. Tra gli altri si rinvencono:

- incoraggiare gli Stati a rispettare le obbligazioni assunte nei trattati contro le doppie imposizioni;
- permettere alle Amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti coinvolti di giungere, a seguito della richiesta effettuata dal contribuente, ad un accordo in attuazione dei principi di dialogo e collaborazione;
- giungere ad una composizione della controversia in maniera efficace e rispettosa dell'integrità del sistema di tassazione di ogni singolo Stato.



Tra i meccanismi di risoluzione delle controversie esistenti a livello europeo e internazionale si annoverano:

- l'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE;
- gli atti normativi emanati dall'Unione europea:
 - Convenzione arbitrale 90/436/CEE, con riferimento alla doppia imposizione in materia di *transfer pricing*;
 - Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

Oltre ai meccanismi di risoluzione delle controversie "*bilateral*" (vale a dire strumenti che comportano la necessità di un dialogo e di una negoziazione tra le Autorità competenti coinvolte), diversi Stati hanno introdotto meccanismi "*unilateral*" che forniscono la possibilità ai contribuenti di eliminare o mitigare la doppia imposizione derivante da una variazione in aumento del reddito imponibile a seguito di una verifica in uno Stato mediante una corrispondente variazione in diminuzione del reddito imponibile nello Stato in cui è residente la controparte estera coinvolta nella transazione oggetto di aggiustamento.

Anche l'Italia, al fine di conformarsi alle iniziative poste in essere a livello internazionale e europeo, ha delineato nuovi meccanismi di prevenzione delle controversie nonché rafforzato gli strumenti già esistenti.

Nello specifico, il Legislatore nazionale ha introdotto:

- il meccanismo degli "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*" di cui all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973 che ha abrogato il precedente istituto del *ruling* di standard internazionale (art. 8 del d.l. n. 269/2003); e
- il meccanismo di "*Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale*" di cui all'art. 31-quater del d.P.R. n. 600/1973.

L'introduzione, il rafforzamento e il continuo miglioramento di strumenti unilaterali, bilaterali e multilaterali di prevenzione e risoluzione delle controversie oltre a favorire lo sviluppo delle transazioni e dei rapporti *cross-borders* sono necessari per garantire sia ai contribuenti sia alle Amministrazioni finanziarie una maggiore certezza tributaria, la risoluzione dei casi di doppia imposizione ed elusione/evasione fiscale nonché una più efficace gestione delle risorse e dei tempi a disposizione.

È opportuno rafforzare l'interazione tra l'istituto delle procedure amichevoli (MAP) e l'istituto degli accordi preventivi (APA). Difatti, pur agendo tali istituti su orizzonti temporali differenti (MAP per precedenti periodi di imposta oggetto di accertamento e APA per futuri periodi di imposta) che potrebbero caratterizzarsi per la presenza di circostanze di fatto diverse, numerosi sono i casi in cui i contribuenti, in ottica di *tax risk management*, a seguito di accertamento fiscale:



- attivano la procedura amichevole per risolvere la doppia imposizione sui periodi di imposta passati;
- avviano la procedura di accordo preventivo per gli anni futuri, sul medesimo caso oggetto di procedura amichevole;
- intendono applicare il medesimo *outcome* derivante dalle procedure amichevoli e/o dagli accordi preventivi negli anni “*intermedi*” per i quali non è possibile applicare nessuno dei due strumenti.

Pertanto, anche la procedura amichevole può essere vista come uno strumento che implicitamente potrebbe fornire delle “*linee guida*” per il futuro nonostante

- il suo scopo sia unicamente quello di risolvere la doppia imposizione derivante dall'accertamento subito in un determinato Stato, e
- come definito dal comma 4 dell'art. 18 del d.lgs. n. 49/2020, “*la decisione adottata non costituisce un precedente*”.

Difatti, con riferimento al trattamento delle medesime transazioni oggetto della procedura amichevole in anni diversi da quelli coperti dalla procedura, appare naturale che il contribuente:

- seguendo principi di buona fede, adotti lo stesso comportamento adottato dalle autorità competenti in sede di MAP;
- nell'ottica della tutela del legittimo affidamento, si attenda che un eventuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria porti l'organo di controllo a replicare il medesimo risultato dalla procedura amichevole.

Infine, come si vedrà in dettaglio nei paragrafi successivi, potrebbe essere difatti utile prevedere un maggiore coinvolgimento del contribuente nella procedura amichevole (il quale oggi “*gioca*” generalmente un ruolo passivo) nonché una comunicazione dell'*outcome* dell'accordo che contenga dei contenuti minimi relativamente alle modalità tecniche di rideterminazione dell'imponibili (considerando che attualmente il contribuente riceve esclusivamente l'importo dell'imponibile rideterminato a seguito delle negoziazioni tra le Autorità competenti).

Infine, al fine di garantire una maggiore certezza sia per i contribuenti che per le Amministrazione e la coerenza nelle modalità di tassazione di determinate fattispecie in diversi periodi di imposta caratterizzati dalla presenza delle medesime circostanze di fatto e di diritto, le diverse giurisdizioni dovrebbero lavorare sulle modalità di coordinamento tra le autorità svolgenti funzioni di accertamento e controllo e quelle responsabili per le procedure amichevoli e gli accordi preventivi.

1.2. L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: cenni e rinvio

L'art. 25 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE (di seguito anche “*Modello OCSE*” o “*Convenzione*”) istituisce una procedura amichevole e una procedura arbitrale per



la risoluzione di questioni interpretative nonché dei casi di doppia imposizione che gli Stati contraenti non sono stati in grado di risolvere mediante l'applicazione delle altre disposizioni della Convenzione.

La norma si compone di cinque paragrafi. Nello specifico:

- le disposizioni di cui ai par. 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE prevedono la possibilità per le Autorità competenti di impegnarsi a risolvere le problematiche sottoposte dai contribuenti assoggettati a tassazione in maniera non conforme a quanto previsto all'interno della Convenzioni;
- il par. 3 dell'art. 25 del Modello OCSE prevede un invito e un'autorizzazione per le Autorità competenti dei due Stati a risolvere in maniera amichevole le controversie in relazione all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione nonché accordarsi per l'eliminazione della doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione;
- con riferimento al par. 4 dell'articolo oggetto di disamina, l'OCSE autorizza le Autorità competenti a comunicare tra loro in maniera diretta e senza l'intermediazione di canali diplomatici con l'obiettivo di scambiarsi informazioni. A tal fine si applicherà quanto disposto dall'art. 26 del Modello OCSE per attuare lo scambio delle informazioni necessarie per addivenire ad una composizione amichevole delle controversie;
- infine, il par. 5, previsto all'interno dell'art. 25 l'OCSE, delinea un meccanismo che permette ai contribuenti di attivare una procedura di arbitrato per le questioni non risolte che hanno impedito alle Autorità competenti di raggiungere un accordo entro due anni dal momento in cui tutte le informazioni da queste richieste per affrontare il caso sono state fornite.

La sentita necessità di innovare e rendere maggiormente efficace il meccanismo della composizione amichevole delle controversie internazionali, di cui all'art. 25 del Modello OCSE, ha condotto alla pubblicazione nell'ottobre 2015 del *report* inerente l'Action 14 del progetto BEPS, "*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*".

Trattasi di un documento non solo orientato all'analisi degli ostacoli e dei fattori che limitano l'accesso all'utilizzo delle procedure MAP ma altresì di tipo programmatico in quanto contenente proposte concrete volte al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza di tali procedure (in *primis* volte a garantire la tempestiva risoluzione delle controversie). Nel *report* in questione l'OCSE delinea:

- le misure che dovrebbero essere attuate dagli Stati membri al fine di rendere maggiormente efficace l'implementazione di meccanismi di risoluzione amichevole delle controversie;
- gli *standard minimi* che garantiscono l'efficace applicazione dei meccanismi di cui sopra.

Gli *standard minimi*, individuati nell'Action 14, sono volti ad assicurare:

- l'attuazione in buona fede degli obblighi derivanti dalle procedure MAP da parte degli Stati membri e il rispetto delle tempistiche prefissate per la risoluzione delle controversie mediante procedura amichevole;



- l'implementazione e il miglioramento dei processi amministrativi orientati alla prevenzione e alla risoluzione delle controversie nell'ambito delle convenzioni internazionali in materia fiscale nel rispetto dei tempi individuati;
- l'accesso alle procedure MAP a tutti i contribuenti ogniqualevolta si configurino circostanze idonee.

Il primo dei tre *standard* minimi individuati dispone che gli Stati debbano assicurare sia che le obbligazioni derivanti dai trattati relative alle MAP vengano pienamente implementate secondo i canoni di buona fede sia che le MAP vengano risolte in maniera tempestiva.

Al fine di permettere la realizzazione di tale *standard* gli Stati dovrebbero:

- includere i parr. dall'1 al 3 dell'art. 25 nei loro Trattati contro le doppie imposizioni, consentire l'accesso alle MAP nei casi aventi ad oggetto il *transfer pricing* nonché implementare il risultato delle procedure amichevoli (*e.g.*, ponendo in essere aggiustamenti appropriati dell'imponibile accertato);
- consentire l'accesso alle MAP nei casi di disaccordo tra il contribuente e le autorità fiscali, apportando aggiustamenti sia qualora le condizioni per le applicazioni di norme antiabuso presenti nel trattato siano state rispettate, sia nel caso in cui l'applicazione della disciplina domestica dell'art. 10-*bis* l. 212/2000 si ponga in conflitto con le norme del trattato;
- impegnarsi per una tempestiva risoluzione dei casi di MAP: 24 mesi è il termine ritenuto congruo per la conclusione della procedura in questione. I progressi relativi al raggiungimento di tale obiettivo dovrebbero essere monitorati periodicamente mediante statistiche;
- implementare le relazioni e la collaborazione tra le Autorità competenti al fine di migliorare l'effettività della MAP inducendo le stesse a divenire membri del *Forum on Tax Administration MAP Forum* (cd. "FTA MAP Forum");
- fornire in maniera tempestiva e completa le statistiche MAP sulla base di un quadro di riferimento concordato da sviluppare in maniera coordinata con il FTA MAP Forum;
- impegnarsi ad essere *compliant* con gli *standard* minimi rivisti nel contesto FTA MAP Forum;
- fornire trasparenza in relazione alla propria posizione relativamente all'arbitrato MAP.

Il secondo degli *standard* minimi che gli Stati dovrebbero attuare attiene alla possibilità che essi assicurino che il processo amministrativo promuova la prevenzione delle controversie su questioni inerenti ai trattati e alla loro tempestiva risoluzione.

A tal fine gli Stati dovrebbero:

- emanare norme, linee guida e procedure necessarie per l'accesso e l'uso delle MAP nonché adottare misure appropriate che rendano tali informazioni accessibili al contribuente. Gli Stati dovrebbero assicurare che le linee guida in ambito MAP siano chiare e accessibili al pubblico;
- pubblicare i propri profili MAP in una Piattaforma condivisa (seguendo un "*template*" sviluppato in maniera coordinata con il *FTA MAP Forum*);



- assicurare che il personale incaricato ad occuparsi delle procedure MAP abbia l'autorità di risolvere tali questioni in relazione ai termini previsti per l'applicazione dei trattati. Nello specifico è necessario che il personale non debba avere vincoli di dipendenza con la direzione del personale dell'Amministrazione finanziaria che abbia effettuato gli aggiustamenti o che sia stato influenzato dalle *policy* e dagli emendamenti effettuati dallo Stato ai Trattati;
- non consentire l'utilizzazione di indicatori di *performance* relativi alle funzioni svolte dalle autorità competenti e dal personale a capo delle procedure MAP basate sugli aggiustamenti effettuati durante le verifiche o sul mantenimento del gettito fiscale;
- assicurare risorse adeguate allo svolgimento delle funzioni MAP;
- chiarire nelle linee guida inerenti ai meccanismi MAP che gli *audit settlements* tra autorità fiscali e contribuente non precludano l'accesso alla MAP. Qualora gli Stati abbiano una procedura di risoluzione delle controversie, amministrativa o statutaria, che sia indipendente dalle funzioni di accertamento e verifica – a cui può accedersi solo mediante una richiesta effettuata da parte del contribuente – gli Stati possono limitare l'accesso alla MAP solo in relazione alle questioni risolte attraverso questa procedura. Onere degli Stati è quello di notificare agli altri Stati coinvolti nella procedura la presenza di questi processi amministrativi o statutari orientando gli effetti di questa procedura nel rispetto di quanto disposto dalle linee guida pubblicate in merito alle procedure MAP;
- ammettere, qualora siano previste procedure APA, la possibile configurazione di APA cd. retroattivi qualora, pur prevedendo limiti temporali, i fatti e le circostanze considerati rilevanti siano gli stessi di quelli assoggettati a verifica.

Il terzo degli *standard* minimi da dover raggiungere concerne la circostanza per cui gli Stati dovrebbero assicurare che i contribuenti aventi i requisiti disposti dal par. 1 dell'art. 25 possano accedere alla procedura amichevole. Nello specifico:

- entrambe le Autorità competenti dovrebbero tenere presenti le richieste MAP presentate e dovrebbero essere in grado di fornire il proprio punto di vista in caso di accoglimento e rigetto della richiesta. Al fine di poter raggiungere tali obiettivi gli Stati dovrebbero:
 - modificare il par. 1 dell'art. 25 al fine di consentire che la richiesta per la MAP possa essere sottoposta all'autorità competente di qualsivoglia dei due Stati contraenti, o
 - qualora un trattato non dovesse permettere che la richiesta di una MAP possa essere rivolta a qualsivoglia dei due Stati contraenti, implementare le notifiche bilaterali o un processo di consultazione da attivare ogniqualvolta le autorità competenti, cui il caso di MAP sia stato presentato, non abbiano preso in considerazione le obiezioni poste dal contribuente (queste consultazioni non devono essere interpretate come consultazioni su come risolvere il caso);
- le guide MAP pubblicate dovrebbero identificare le informazioni e la documentazione specifica richiesta al contribuente che intende attivare la procedura MAP. Gli Stati non dovrebbero



limitare l'accesso alle MAP ritenendo insufficienti le informazioni fornite dal contribuente qualora quest'ultimo abbia provveduto a fornire tutte le informazioni richieste.

Inoltre, gli Stati dovrebbero includere all'interno dei trattati contro le doppie imposizioni il secondo periodo previsto dal par. 2 dell'art. 25 (*"Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States"*). Gli Stati che non ritengano di voler inserire tale paragrafo all'interno dei loro trattati dovrebbero prevedere una disposizione alternativa che limiti il tempo entro il quale lo Stato contraente può attuare un cd. *"corresponding adjustment"*, in relazione a quanto disposto dall'art. 9, par. 1 e art. 7, par. 2, al fine di evitare aggiustamenti tardivi in relazione ai quali la procedura MAP non sarebbe possibile.

Gli *input* contenuti all'interno dell'Action 14 sono stati per la maggior parte recepiti all'interno della nuova versione del Modello di Convenzione OCSE e del Commentario pubblicati in data 18 dicembre 2017. Tra le modifiche di maggior rilievo riguardanti l'art. 25 del Modello OCSE si annoverano, infatti, la possibilità per il contribuente di adire entrambi gli Stati contraenti e non più solo lo Stato di residenza, nonché le nuove regole in materia di arbitrato. L'adozione dei sopra indicati standard dovrebbe pertanto condurre ad un maggiore utilizzo ed efficacia delle procedure amichevoli.

Le recenti statistiche MAP pubblicate dall'OCSE nel novembre 2022 ha evidenziato i seguenti *trends*:

- **nel 2021 vi è stato un incremento delle procedure concluse (+13%).** Le Autorità competenti sono state in grado di chiudere un maggior numero di casi nel 2021 anche grazie al maggior uso di *meetings* virtuali, alla scelta di dare priorità ai casi più semplici e potendo contare su una maggiore collaborazione tra le stesse. Inoltre, le Amministrazioni finanziarie hanno potenziato il proprio staff e rafforzato la propria esperienza in tali procedure;
- **decremento del numero di procedure MAP aperte (-3%).** Questo è dovuto ad un significativo decremento dei casi di *transfer pricing* (-10.5%); diversamente si segnala un incremento delle procedure aperte relative a tematiche diverse dei prezzi di trasferimento (+4%) rispetto al 2020;
- **l'outcome delle MAP rimane positivo.** Circa il 75% delle procedure amichevoli chiuse nel 2021 ha portato alla risoluzione piena dei casi. Circa il 2% delle procedure MAP è stato chiuso senza accordo (rispetto al 3% del 2020);
- **le procedure vengono risolte in tempi lunghi.** Le procedure MAP aventi ad oggetto casi di *transfer pricing* sono state chiuse in circa 32 mesi (35 mesi nel 2020) mentre quelle relative ad altri casi in circa 21 mesi (18,5 mesi nel 2020). Alcune Autorità competenti hanno sottolineato ritardi per la risoluzione dei casi maggiormente complessi ed evidenziato come la pandemia abbia avuto delle conseguenze anche sulla qualità delle comunicazioni con le Autorità competenti degli altri Stati;
- **le Autorità Competenti devono continuare ad adattarsi.** La MAP è stata resa disponibile durante la pandemia con diverse azioni intraprese dalle Autorità competenti per garantire l'effettività dello strumento. Inoltre, nonostante le giurisdizioni abbiano accolto con favore la ripresa degli incontri *face-to-face*, l'uso continuato di incontri virtuali ha consentito l'opportunità



di far progredire lo stato delle procedure. Tale approccio ibrido è una pratica ottimale che molte giurisdizioni continuano ad applicare per accelerare le risoluzioni delle procedure amichevoli e migliorare l'efficienza e l'efficacia dei loro programmi MAP.

Con riferimento all'Italia, nel corso del 2021 le procedure iniziate (279 di cui 207 relative a casi di *transfer pricing*) sono inferiori a quelle concluse (305 di cui 242 relative a casi di *transfer pricing*). Tale circostanza ha portato alla riduzione dell'inventario di procedure amichevoli aperte da 875 a 849.

In data 1° febbraio 2023, l'OCSE ha pubblicato il documento "*Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements - Enhancing Tax Certainty*", il quale si pone l'obiettivo di fornire una guida alla possibile implementazione nelle procedure domestiche di una guida pratica per la risoluzione di casi MAP e APA multilaterali.

Tale documento è il risultato del lavoro del *focus group* del "*Forum Tax Administration MAP Forum*" sul tema "*Exploring potential for wider use of multilateral MAP and multilateral APA*", stabilito nel 2019 e formato da 19 giurisdizioni (Australia, Austria, Canada, Cina, Colombia, Francia, Germania, Giappone, India, Irlanda, Italia, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Regno Unito, Singapore, Spagna, Stati Uniti, Thailandia).

Appare evidente, pertanto, come lo sforzo degli organismi sovranazionali nonché delle Amministrazioni finanziarie locali sia orientato al rafforzamento di tale strumento al fine di renderlo più efficace ed efficiente nonché garantire ai contribuenti l'effettività degli accordi ed una più veloce risoluzione delle procedure.

1.3. La disciplina europea: cenni e rinvio

Numerose sono state le iniziative intraprese dagli organismi europei al fine di delineare meccanismi di risoluzione amichevole delle controversie efficaci ed efficienti. Tra queste si rinvencono:

- la Convenzione arbitrale 90/436/CEE, con riferimento alla doppia imposizione in materia di *transfer pricing*;
- la Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

La necessità di risolvere problematiche derivanti dalla doppia imposizione tra Stati membri costituisce da sempre un principio di particolare importanza per l'Unione europea.

Quanto detto trova conferma nell'art. 293 del Trattato CE (abrogato a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) il quale imponeva agli Stati membri di "*avviare tra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della CEE*".

È proprio sull'onda di tale disposizione che è stata adottata la Convenzione arbitrale 90/436/CEE, approvata in data 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate.



Al fine di rendere il meccanismo della risoluzione amichevole delle controversie maggiormente efficace, e non più solo limitato al *transfer pricing* ma esteso all'intera materia fiscale, il Consiglio europeo ha adottato la Direttiva (UE) 2017/1852 disciplinante i "*Meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*".

Come specificato dal Considerando n. 3 della Direttiva, la necessità di approvare un nuovo strumento disciplinante i meccanismi di risoluzione delle controversie trova fondamento nella constatazione secondo cui gli strumenti "*attualmente previsti dagli accordi o convenzioni fiscali bilaterali e dalla convenzione sull'arbitrato dell'Unione non sempre potrebbero consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva*".

Per maggiori approfondimenti si rimanda ai paragrafi 3 ss. del presente documento.

1.4. Le iniziative a livello nazionale: cenni e rinvio

Al fine di conformarsi a quanto disposto dagli organismi sovranazionali (*in primis*, OCSE e l'Unione europea) sono stati introdotti nell'ordinamento giuridico nazionale due strumenti di prevenzione e risoluzione delle controversie internazionali. Più in dettaglio, trattasi:

- degli "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*", ex art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, introdotto dal d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, modificato dall'art. 1, comma 1101, lett. a), della l. 30 dicembre 2020, n. 178;
- della "*Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale*", ex art. 31-quater del d.P.R. n. 600/1973, introdotto con il d.l. 24 aprile 2017, n. 50, successivamente modificato dall'art. 22, comma 4, del d.lgs. del 10 giugno 2020, n. 49.

Al fine di comprendere l'esatta portata applicativa dei meccanismi di prevenzione e risoluzione amichevole delle controversie, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato i seguenti documenti di prassi:

- la Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 che illustra l'ambito di applicazione e le procedure operative delle MAP nonché il rapporto tra le stesse e la normativa interna (ad esempio contenzioso domestico, strumenti deflativi del contenzioso, riscossione, ecc.);
- il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016 concernente i chiarimenti in merito alla procedura di cui all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973;
- il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018, prot. n. 108954, avente ad oggetto dei chiarimenti in merito alla procedura contenuta nell'art. 31-quater del d.P.R. n. 600/1973.



2. L'articolo 25 del modello di convenzione OCSE

2.1. Premessa

Come già precedentemente evidenziato, l'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE disciplina la risoluzione amichevole delle controversie tra Stati nei casi in cui si presentino le seguenti problematiche:

- doppia imposizione;
- interpretazione delle norme della Convenzione contro le doppie imposizioni;
- fattispecie non previste all'interno della Convenzione e che possono generare conflitto tra di Stati contraenti.

La procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello OCSE costituisce uno dei meccanismi di maggior rilievo in quanto volto non solo a ridurre e a dirimere possibili situazioni di conflitto tra contribuente e Amministrazioni finanziarie ma, altresì, ad implementare la cooperazione e la collaborazione tra le Amministrazioni dei diversi Stati membri.

L'importanza riservata dall'OCSE a tale rimedio è dimostrata dall'articolato meccanismo necessario per beneficiare della MAP. Infatti, il meccanismo di cui all'art. 25 del Modello OCSE:

- può essere esperito dal contribuente il cui diritto si ritiene essere stato leso (parr. 1 e 2 dell'art. 25);
- può essere attuato dalle Autorità competenti degli Stati Contraenti (par. 3 dell'art. 25);
- prevede una procedura arbitrale qualora le Autorità competenti non siano riuscite ad addivenire ad una decisione in riferimento alla problematica sollevata (par. 5 dell'art. 25).

2.2. La procedura di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE

La procedura MAP, di cui all'art. 25 del Modello OCSE, è una procedura speciale che esorbita dal diritto interno e prevede meccanismi differenti a seconda che la stessa sia iniziata su richiesta del contribuente (parr. 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE) o al contrario l'iniziativa sia stata presa dall'Amministrazione finanziaria (par. 3 dell'art. 25 del Modello OCSE).

2.2.1. La procedura MAP di iniziativa del contribuente (art. 25, parr. 1 e 2 del Modello di Convenzione OCSE)

La procedura di iniziativa del contribuente è disciplinata dai par. 1 e par. 2 dell'art. 25 del Modello OCSE. Il par. 1 dispone che qualora un contribuente consideri l'imposizione che è stata posta in essere, o che sarà posta in essere, contraria alle norme presenti nella Convenzione, questi potrà –



indipendentemente dai rimedi previsti dalla normativa nazionale – rivolgersi ad entrambi gli Stati contraenti sottoponendo alle stesse il proprio caso.

Dalla lettura della norma emergono diversi elementi di particolare interesse.

Anzitutto è possibile individuare l'ambito di applicazione sia soggettivo che oggettivo della procedura in esame:

- in relazione all'ambito di applicazione soggettivo, il par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE utilizza in maniera generica il termine "*person*". Stante la genericità del termine, al fine di stabilire la portata applicativa dell'articolo, è necessario verificare all'interno di ognuna delle convenzioni bilaterali sottoscritte tra lo Stato italiano e l'altro Stato contraente quale sia il significato che si intende attribuire a tale espressione;
- in relazione all'ambito di applicazione oggettivo, il par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE utilizza la generica formulazione: "*the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention*". Conseguentemente numerose sono le fattispecie che potrebbero essere oggetto di una procedura amichevole.

Con riferimento a tale ultimo aspetto il par. 9 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE propone un'elencazione esemplificativa di tali fattispecie. Tra queste si annoverano:

- le questioni relative all'attribuzione dei profitti ad una stabile organizzazione, di cui al par. 2 dell'art. 7 del Modello OCSE;
- l'imposizione nello Stato del contribuente – nel caso di particolari relazioni tra l'obbligato ed il beneficiario effettivo – della parte eccedente gli interessi ed i canoni, ai sensi delle disposizioni ex art. 9, art. 11 par. 6 ovvero art. 12, par. 4 del Modello OCSE;
- i casi in cui la mancanza di informazioni riguardanti la situazione effettiva del contribuente hanno condotto ad un'erronea applicazione della Convenzione, specialmente in riferimento alla determinazione della residenza (art. 4, par. 2 del Modello OCSE), l'esistenza di una stabile organizzazione (art. 5 del Modello OCSE) ovvero la natura temporanea di un servizio svolto da un lavoratore dipendente (art. 15, par. 2 del Modello OCSE).

Per quanto concerne, invece, gli aspetti procedurali occorre specificare come dal par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE emerge che la MAP può considerarsi ammissibile in presenza di una duplice condizione: il reclamo sia stato inoltrato

- alle Autorità competenti di uno degli Stati Contraenti, ed
- entro tre anni dalla prima notifica della misura comportante un'imposizione non conforme alla Convenzione.

Come evidenziato all'interno del par. 26 del Commentario, all'art. 25 del Modello OCSE non è prevista alcuna regola specifica quanto alla forma del reclamo. Pertanto, l'onere delle Autorità competenti è quello di individuare e rendere note le modalità procedurali ritenute più opportune per l'attivazione della procedura.



Qualora le Autorità competenti non dovessero aver previsto aspetti procedurali particolari il Commentario dispone come il reclamo possa essere presentato nelle stesse modalità attraverso cui gli altri reclami in materia fiscale sono inoltrati alle Autorità fiscali dello Stato interessato.

Nel nostro ordinamento di tale aspetto si è occupata la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21/E del 5 giugno 2012 all'interno della quale l'Amministrazione finanziaria ha delineato:

- il contenuto dell'istanza di apertura della procedura amichevole ex art. 25 del Modello OCSE;
- gli aspetti procedurali di tale meccanismo.

All'interno della Circolare 21/E si evidenzia come l'istanza debba essere:

- redatta in carta libera;
- inviata tramite raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento 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. Dal 1° gennaio 2017, l'Agenzia delle Entrate è l'Autorità competente per la trattazione delle MAP relative ai casi di doppia imposizione riguardanti contribuenti individuati, nonché degli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento. Il Dipartimento delle Finanze rimane l'Autorità competente per le MAP relative a questioni generali derivanti dall'interpretazione o applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

La documentazione a supporto dell'istanza può essere fornita, soprattutto in caso di materiale cospicuo, in formato elettronico (per un ulteriore approfondimento su tali aspetti si rinvia a quanto previsto nel par. 2.3 del presente documento).

In riferimento al termine di tre anni entro cui proporre reclamo, previsto dal par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE, appare utile specificare come il par. 21 del Commentario al Modello OCSE di cui all'art. 25 chiarisce che tale limite deve essere interpretato nel senso più favorevole al contribuente.

Conseguentemente, qualora l'imposizione dovesse direttamente derivare da un Provvedimento o da una misura di natura amministrativa aventi applicazione generale, il termine comincia a decorrere solo dalla data di notifica della misura individuale che determina tale imposizione, cioè dell'atto impositivo stesso, come risultante dall'iscrizione a ruolo ovvero da una richiesta ufficiale o da un altro atto utilizzato per la riscossione o applicazione delle imposte.

Da un punto di vista procedurale, invece, sono previste due distinte fasi disciplinate dai paragrafi 30 ss. del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE.

FASE I

La prima fase della procedura inizia con l'inoltro del reclamo da parte del contribuente all'Autorità competente e si svolge esclusivamente tra quest'ultimo e l'Autorità competente dello Stato alla quale è stato sottoposto il caso.



In virtù di quanto disposto dal paragrafo 1 dell'art. 25 del nuovo Modello OCSE, pubblicato il 18 dicembre 2017, è consentito al contribuente interessato di rivolgersi all'Autorità competente di entrambi gli Stati Contraenti a prescindere dal fatto che siano stati o meno espediti tutti i rimedi previsti dalla normativa interna dei due Stati.

Obbligo dell'Autorità interpellata è quello di valutare se il ricorso sia giustificato e, qualora appaia fondato, il paragrafo 2 dell'art. 25 del Modello OCSE individua due modalità di prosecuzione della procedura:

- nel caso in cui l'Autorità competente – debitamente adita – riconosca che il ricorso sia fondato e verifichi che l'imposizione contestata non è dovuta, la stessa è tenuta al più presto a compiere le rettifiche o concedere gli sgravi che appaiono opportuni. In tale situazione, la questione può essere risolta senza ricorso alla procedura amichevole (par. 32 del Commentario all'art. 25);
- qualora, invece, l'Autorità competente dovesse ritenere l'imposizione contestata come dovuta, integralmente oppure in parte, dovrà – come appare chiaramente dal tenore del par. 2 dell'art. 25 – avviare la vera e propria procedura amichevole (par. 33 del Commentario all'art. 25), comunicando al contribuente l'ammissibilità alla procedura stessa.

FASE II

Solo qualora dovesse verificarsi l'ultima ipotesi sopra descritta potrà darsi avvio alla seconda fase.

In tale stadio la procedura di risoluzione amichevole delle controversie prosegue esclusivamente tra le Autorità competenti degli Stati contraenti.

Dal tenore letterale del par. 2 dell'art. 25 del Modello OCSE emerge un obbligo per gli Stati contraenti di negoziare impegnandosi, così, al raggiungimento di un accordo. Come specificato dal par. 37 del Commentario all'art. 25 si tratta di un impegno e non anche di un obbligo al raggiungimento del risultato.

2.2.2. La procedura MAP di iniziativa delle Autorità competenti (art. 25, par. 3, del Modello di Convenzione OCSE)

La procedura amichevole attivata su iniziativa delle Autorità competenti è disciplinata dal par. 3 dell'art. 25 del Modello OCSSE il quale dispone e autorizza le Autorità competenti a risolvere, quando possibile, le questioni interpretative ed applicative riguardanti la Convenzione attraverso la procedura amichevole.

Come specificato dalla Circolare 21/E del 5 giugno 2012, in relazione all'ambito di applicazione oggettivo, è possibile l'attivazione di una MAP su iniziativa delle Autorità competenti in riferimento alle questioni di carattere generale che riguardano, o che possono riguardare, singoli contribuenti o categorie di contribuenti. Ciò si verifica anche qualora tali problematiche siano sorte con riferimento a un caso individuale normalmente riconducibile all'ambito della procedura prevista dai parr. 1 e 2 dell'art. 25.



Il par. 52 del Commentario di cui all'art. 25 rimarca come tale norma consenta alle stesse Autorità competenti di attivare la procedura di risoluzione amichevole delle controversie.

Nello specifico le questioni che possono rientrare in una MAP d'iniziativa non del contribuente possono avere a oggetto, tra le altre, le seguenti fattispecie:

- problematiche e dubbi in riferimento alla presenza nella Convenzione di termini incompleti o ambigui. Pertanto, compito delle Autorità competenti è quello di addivenire a un accordo in merito alla definizione di tali termini ovvero completare le parti mancanti;
- il cambiamento di una normativa all'interno dello Stato che incide in maniera sostanziale sulla Convenzione. Anche in questo caso, compito delle Autorità è quello di addivenire a una soluzione in relazione alle difficoltà dovute ai cambiamenti derivanti dal nuovo sistema di tassazione;
- la presenza di procedure per lo sgravio dalle imposte applicate su dividendi, interessi e canoni nello Stato contraente dal quale provengono;
- la conclusione di APA (*Advance Pricing Agreement*) bilaterali e multilaterali con Autorità competenti di un terzo Stato.

Il par. 4 dell'art. 25 del Modello OCSE dispone che al fine di raggiungere un accordo, in riferimento sia alle procedure attivate dal contribuente (di cui ai parr. 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE) sia in relazione a quelle di iniziativa delle Autorità competenti (di cui al par. 3 dell'art. 25 del Modello OCSE), è concesso alle Autorità competenti di consultarsi reciprocamente e in maniera diretta per giungere a una risoluzione delle controversie senza la necessità di agire mediante canali diplomatici.

Inoltre, qualora fosse ritenuto necessario e allo scopo di raggiungere un accordo, le Autorità competenti possono istituire una commissione congiunta.

2.2.3. La procedura arbitrale (art. 25, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE)

In ultimo, il par. 5 dell'art. 25 del Modello OCSE prevede un meccanismo che consente il ricorso alla procedura arbitrale.

Tale procedura è attivabile in riferimento alle questioni per le quali le Autorità competenti, entro due anni dalla data in cui tutte le informazioni relative al caso sono state fornite dal contribuente, non siano state in grado di raggiungere un accordo.

Si evidenzia come diverse sono le modifiche apportate al par. 5 dell'articolo in questione a seguito dell'ultima versione del Modello OCSE pubblicata il 18 dicembre 2017. Nello specifico sono state fornite nuove indicazioni in merito al momento a partire dal quale è possibile ricorrere alla procedura arbitrale.

Nel dettaglio, l'attuale art. 25 par. 5 consente di ricorrere alla procedura arbitrale qualora concorrano due condizioni:



- a) il soggetto abbia sottoposto, in virtù di quanto disposto dal par. 1, il proprio caso all’Autorità competente dello Stato contraente in quanto gli atti impositivi posti in essere da uno o entrambi gli Stati contraenti non sono conformi a quanto previsto nella Convenzione;
- b) le Autorità competenti non siano state in grado di raggiungere un accordo volto alla risoluzione della questione oggetto di controversia mediante la MAP, di cui al par. 2, entro due anni dal momento in cui tutte le informazioni richieste dalle Autorità competenti relative al caso in questione siano state fornite dal contribuente.

A differenza della versione precedente, il nuovo par. 5 dispone che la richiesta di arbitrato debba essere presentata per iscritto.

Occorre premettere come le modifiche apportate alla nuova procedura arbitrale, a seguito della pubblicazione del nuovo Modello di Convenzione OCSE, pongano alcune problematiche relative alla sua applicabilità. Nello specifico, tale procedura è applicabile solo qualora gli Stati contraenti:

- abbiano modificato le Convenzioni bilaterali sostituendo la precedente normativa in materia di arbitrato con la nuova; ovvero
- abbiano deciso di aderire alla *“Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”* (cd. *“Convenzione Multilaterale”* o *“Multilateral Instrument”*) approvata dall’Italia in data 7 giugno 2017, ma ancora non ratificata.

In virtù di quanto evidenziato dal par. 64 del Commentario all’art. 25 la procedura arbitrale non costituisce un meccanismo alternativo per la risoluzione delle controversie che insorgono in violazione Convenzione, ma è parte integrante della procedura di accordo reciproco.

Il meccanismo di cui al par. 5, infatti, costituisce estensione della procedura MAP avente, dunque, lo scopo di accrescerne l’effettività. Pertanto, il contribuente può chiedere l’attivazione di tale procedura in riferimento a tutte le questioni non risolte mediante la procedura di cui al par. 1.

L’aspetto temporale costituisce un elemento fondamentale per l’attivazione della procedura. Nello specifico, come evidenziato in precedenza, tale meccanismo è attivabile solo nelle circostanze in cui la questione oggetto di controversia non sia stata risolta entro due anni dal momento in cui tutte le informazioni richieste dalle Autorità competenti, relative al caso oggetto di discussione, siano state fornite.

Infatti, solo a seguito del mancato raggiungimento di un accordo entro 2 anni può essere presentata richiesta di attivazione della procedura di arbitrato in forma scritta ad una o entrambe le Autorità competenti.

La procedura di arbitrato è piuttosto articolata ed è descritta in maniera puntuale all’interno del cd. *“Annex”*, rubricato *“Sample Mutual Agreement on Arbitration”*, contenuto nel Commentario di cui all’art. 25 del Modello OCSE.

All’interno di tale *“Annex”* sono descritti due diversi approcci cui le parti possono aderire in relazione all’arbitrato. Trattasi nello specifico:



- del cd. *“last best offer approach”* o *“final offer”*, il cui procedimento è descritto dall’art. 4 del *“Sample Mutual Agreement”*, mediante il quale ogni Autorità competente ha l’onere di proporre una risoluzione della controversia. La decisione del Collegio arbitrale si baserà sulla scelta di una delle due proposte;
- del cd. *“independent opinion approach”*, delineato dall’art. 5 del *“Sample Mutual Agreement”*. Esso costituisce un approccio opzionale mediante il quale sono illustrati dalle parti agli arbitri fatti e motivazioni inerenti all’applicazione della normativa. Tale metodologia permette agli arbitri di pervenire ad una decisione indipendente fondata su un’analisi ragionata dei fatti coinvolti e delle norme applicabili.

2.3. Il rapporto tra l’art. 25 del Modello OCSE e la Circolare 21/E del 5 giugno 2012

Il 5 giugno 2012 è stata pubblicata dall’Agenzia delle Entrate la Circolare n. 21/E la quale fornisce chiarimenti riguardo alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole.

In riferimento alla disposizione di cui all’art. 25 del Modello OCSE, la Circolare n. 21/E evidenzia come essa debba applicarsi:

- dal punto di vista soggettivo, alle persone giuridiche, persone fisiche, società nonché ogni altra associazione o ente dotato di soggettività tributaria e residenti, ai fini fiscali, nel territorio di uno dei due Stati contraenti;
- dal punto di vista oggettivo, a tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano i soggetti di cui al punto precedente.

Dopo aver specificato quali siano gli elementi soggettivi e oggettivi, la Circolare n. 21/E rileva come non sussiste, in capo alle Autorità competenti, l’obbligo di addivenire a un accordo per l’eliminazione della doppia imposizione; sussiste esclusivamente l’obbligo di *“diligenza”*, che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di fare del *“loro meglio per regolare il caso”*. Quanto detto trova conferma nell’utilizzo dell’espressione *“shall endeavour”* utilizzata all’interno della Convenzione.

La Circolare 21/E delinea gli elementi informativi che dovrebbero essere contenuti nell’istanza. Trattasi, nello specifico dei seguenti:

1. identificazione del contribuente (nome, indirizzo e codice fiscale);
2. indicazione del domicilio del contribuente o dell’eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell’Amministrazione finanziaria;
3. 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. descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;



5. 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, comma 2, 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.

In relazione agli aspetti procedurali della MAP la Circolare n. 21/E specifica al par. 4.2.8 che, una volta ricevuto il reclamo da parte del contribuente, l'Autorità competente (*a partire dal 2017, l'Agenzia delle Entrate*) deve:

- pronunciarsi sull'ammissibilità del reclamo:
 - valutando la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'avvio della procedura amichevole;
 - accertando la correttezza della pretesa del contribuente nel ritenere come non conforme alla Convenzione l'imposizione posta in essere da uno o entrambi gli Stati;
- valutare, qualora l'istanza risulti ammissibile e fondata, la possibilità di rimediare in maniera autonoma all'imposizione non conforme alla Convenzione mediante l'adozione di misure unilaterali;
- notificare il reclamo all'Autorità competente dell'altro Stato per un confronto ad alto livello qualora non fosse possibile procedere con misure unilaterali.

Una volta ricevuta l'istanza, l'Autorità competente valuta l'ammissibilità della stessa analizzando il soddisfacimento dei requisiti soggettivi e oggettivi.

Durante tale fase è, inoltre, concesso all'Autorità competente di richiedere al contribuente di fornire informazioni supplementari o di produrre un'integrazione dei documenti che si rendano necessari per l'attivazione e lo svolgimento della procedura amichevole.

Nel caso in cui il contribuente non dovesse aver già provveduto, l'Autorità competente, se necessario attraverso l'Autorità competente estera, lo invita a presentare istanza di rimborso in virtù di quanto disposto dagli artt. 37 o 38 del d.P.R. n. 602/1973.

Nel caso in cui la doppia imposizione dovesse essere generata da un atto dell'Agenzia delle Entrate onere di quest'ultima è quello di valutare se sia possibile eliminare la doppia imposizione con un atto unilaterale (*e.g.*, mediante autotutela come previsto dal d.l. 30 settembre 1994, n. 564).

Solo qualora non fosse possibile eliminare unilateralmente la doppia imposizione, l'Autorità competente italiana informa l'Autorità dell'altro Stato in riferimento alla decisione di avviare la MAP, dopo aver comunicato al contribuente l'ammissione alla procedura amichevole.



Le Autorità competenti al fine di addivenire alla risoluzione del caso di doppia imposizione normalmente si scambiano in forma scritta le proprie posizioni e, ove necessario, fissano incontri negoziali.

Dalla Circolare n. 21/E/2012 emerge che, sebbene la procedura amichevole non coinvolga in maniera diretta il contribuente, in quanto sono le Autorità competenti dei due Stati gli interlocutori esclusivi e gli unici legittimati a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto, questi è comunque chiamato a svolgere un ruolo attivo effettuando la descrizione del caso in maniera corretta e veritiero nonché fornendo ogni informazione considerata necessaria.

La comunicazione al contribuente dei contenuti dell'accordo raggiunto tra le Autorità competenti è generalmente attribuita all'Autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP. L'esecuzione dell'accordo spetta all'Agenzia delle Entrate, che provvede - ove previsto - al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta e relative sanzioni e interessi.

La Circolare 21/E del 5 giugno 2012 prevede espressamente che, nel caso in cui l'accordo amichevole dovesse intervenire in pendenza di un procedimento giurisdizionale, è consentito al contribuente:

- accettare la definizione raggiunta in ambito negoziale;
- rifiutare e proseguire il giudizio.

Uno degli elementi di maggiore rilevanza trattati all'interno della circolare n. 21/E del 5 giugno 2012, nello specifico al par. 4.2.5, è da rinvenirsi nel rapporto esistente tra MAP e il contenzioso interno.

Per espressa previsione normativa l'art. 25 par. 1 dispone l'apertura della procedura amichevole *"irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States"*, pertanto indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale.

La Circolare specifica come nella maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia è prevista, all'interno di un Protocollo di accompagnamento, una disposizione interpretativa concernente la MAP in relazione alla quale la locuzione in questione deve intendersi 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"*.

L'affiancamento di un procedimento giurisdizionale in concomitanza all'apertura di MAP trova la propria *ratio* nella necessità di evitare che, in pendenza della stessa, l'imposta accertata diventi definitiva e non modificabile a seguito dell'accordo raggiunto tra le autorità competenti. In tali circostanze occorre distinguere a seconda che le Autorità competenti addivengano ad un accordo prima o dopo che sia intervenuto il giudicato:

- nel caso in cui le Autorità competenti siano giunte a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia intervenuto il giudicato, è necessario, al fine di rendere esecutivo l'accordo amichevole, che il contribuente accetti i suoi contenuti e rinunci contestualmente al ricorso giurisdizionale;



- qualora il giudicato sia già intervenuto, l’Autorità competente italiana si limita a comunicare gli esiti del giudizio all’altra Autorità competente e, nel caso in cui il dispositivo della sentenza non dovesse produrre l’eliminazione della doppia imposizione, la stessa permane, salvo che l’autorità competente estera non decida di conformare la propria posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale.

Al contribuente è riservata la facoltà di presentare istanza di sospensione del procedimento giurisdizionale. A tal proposito, l’art. 9, comma 1, lettera o) del d.lgs. n. 156/2015 ha aggiunto all’art. 39 del d.lgs. n. 546/1992 (rubricato “*Sospensione del processo*”) il comma 1-ter, successivamente sostituito dall’art. 22, comma 2, del d.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, il quale, nel testo attualmente vigente, stabilisce che “(i) *Il processo tributario è altresì sospeso nei seguenti casi:*

a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un’istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l’Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un’istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017”.

Pertanto, nei suindicati casi, il processo tributario potrà essere sospeso su richiesta congiunta delle parti, la quale dovrà indicare alla competente commissione tributaria l’avvio di una procedura amichevole ai sensi di una vigente Convenzione contro le doppie imposizioni con l’Italia ovvero ai sensi della Convenzione relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE, oppure su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un’istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852.

Inoltre, i contribuenti istanti potranno beneficiare delle ordinarie misure, quali l’istituto della sospensione della riscossione in via amministrativa o giurisdizionale, rispettivamente previste dall’art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973 e dall’art. 47 del d.lgs. n. 546/1992.

In tema di riscossione, il Commentario all’art. 25 del Modello OCSE:

- prevede la possibilità di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio prevista secondo le medesime modalità applicabili al contenzioso domestico;
- evidenzia come la riscossione comporti la presenza di una doppia imposizione (provvisoria),
- suggerisce la possibilità di prevedere una sospensione automatica della riscossione in caso di procedura amichevole.



3. Meccanismi di risoluzione delle controversie in ambito UE

3.1. Premessa

L'importanza assunta dai meccanismi di risoluzione amichevole delle controversie trova conferma nelle numerose iniziative intraprese a livello europeo in tale ambito.

Come già evidenziato, tra queste rientrano:

- la Convenzione arbitrale 90/436/CEE, con riferimento alla doppia imposizione in materia di *transfer pricing*;
- la Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

L'interesse da parte degli organismi dell'Unione europea trova fondamento nelle proposte di Direttiva COM (2016)685, sulla *Common Corporate Tax Base* (CCTB) e COM (2016)683 avente a oggetto la *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) nelle quali si evidenzia che “*quando le norme nazionali sono elaborate senza tener conto della dimensione transfrontaliera delle attività imprenditoriali, possono sorgere asimmetrie nell'interazione tra i diversi regimi nazionali di imposta sulle società*”.

L'obiettivo perseguito a livello europeo nel prevedere iniziative di questo genere è quello di ridurre la presenza delle asimmetrie, le quali costituiscono terreno fertile per la manifestazione di situazioni di doppia imposizione e di doppia non imposizione falsando, di conseguenza, il corretto funzionamento del mercato unico.

3.2. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE

La Convenzione arbitrale costituisce uno dei metodi di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* che si affianca a quelli previsti dalla giurisdizione nazionale, dalla Direttiva (UE) 2017/1852 e dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

La Convenzione arbitrale, a differenza degli altri meccanismi, costituisce uno specifico mezzo a disposizione delle imprese per l'eliminazione della doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento.

In relazione all'ambito di applicazione, l'art. 1, par. 1, dispone che la Convenzione 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 (...)*”.



In relazione all'applicazione della Convenzione arbitrale deve essere osservato il principio della libera concorrenza cui devono ispirarsi le imprese nel determinare i prezzi di trasferimento desumibile da quanto disposto dall'art. 4 il quale richiama le *“condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti”*.

In relazione alle fasi e ai tempi del procedimento di rettifica dei prezzi di trasferimento, la Convenzione 90/436/CEE dispone:

- l'obbligo dello Stato che intende procedere alla rettifica degli utili di informare l'impresa interessata, cosicché questa abbia la possibilità di informare l'altra impresa, e quest'ultima possa informare a sua volta l'altro Stato contraente (art. 5, par. 1);
- la possibilità che tra le imprese interessate e le relative Amministrazioni finanziarie si giunga direttamente ad un accordo volto ad evitare le doppie imposizioni (art. 5, par. 3);
- la procedura amichevole da instaurarsi in assenza di tale accordo (art. 6);
- la procedura arbitrale, da attivare qualora entro due anni le Autorità competenti non dovessero aver raggiunto un accordo che elimini la doppia imposizione (artt. 7 e 11).

In relazione a quanto disposto dall'art. 6 della Convenzione n. 90/436/CEE l'impresa ha la facoltà, qualora i principi enunciati all'art. 4 non siano stati osservati, di sottoporre il caso all'Autorità competente dello Stato contraente di cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione. Quanto detto indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti interessati. Il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la notifica della misura nazionale.

Qualora il reclamo appaia fondato, l'Autorità competente farà del suo meglio per definire il caso mediante una procedura amichevole con l'Autorità competente di qualsiasi altro Stato contraente interessato, al fine di evitare la doppia imposizione.

Il contenuto dell'istanza da sottoporre all'Autorità competente, ex art. 6 della Convenzione, deve prevedere tutte le informazioni di cui all'art. 5 del *“Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate”* come aggiornato nel 2009. Tra le indicazioni si annoverano:

1. identificazione (nome, indirizzo e numero di identificazione fiscale) dell'impresa dello Stato membro che presenta la domanda e delle altre parti interessate alle operazioni in questione;
2. informazioni particolareggiate volte ad illustrare i fatti e le circostanze da prendere in considerazione (compresi i dettagli relativi alle relazioni tra l'impresa e le altre parti interessate alle operazioni in questione);
3. indicazione dei periodi di imposta in questione;
4. copie degli avvisi di accertamento fiscale, verbale di constatazione o del documento equivalente che hanno comportato la presunta doppia imposizione;



5. informazioni particolareggiate sulle cause o le procedure di ricorso avviate dall'impresa o dalle altre parti interessate alle operazioni in questione e eventuali sentenze del tribunale relative al caso;
6. una relazione in cui l'impresa illustra i motivi per cui ritiene che i principi definiti all'art. 4 della Convenzione sull'arbitrato non siano stati rispettati;
7. l'impegno da parte dell'impresa a rispondere il più rapidamente possibile e nel modo più esauriente a tutte le richieste ragionevoli e appropriate formulate da un'autorità competente e a mettere a sua disposizione la documentazione necessaria; e
8. eventuali informazioni supplementari specifiche richieste dalle Autorità competenti entro due mesi dal ricevimento della domanda del contribuente.

La Circolare 21/E dell'Agenzia delle Entrate individua un ulteriore elemento, qualora ne sussistano le condizioni, da indicare all'interno dell'istanza. In particolare, si richiede che le operazioni oggetto di procedura amichevole siano coperte da idonea documentazione relativa ai prezzi di trasferimento (ex art. 26 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 luglio 2010 n. 122 o equivalente documentazione imposta nell'altro Stato membro dalla normativa vigente).

Ulteriori istruzioni in merito al contenuto e alla modalità di presentazione dell'istanza sono contenute nella Circolare 21/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

In tale documento di prassi si evidenzia come nel caso di MAP attivata da un soggetto residente in Italia, l'istanza della procedura amichevole deve essere redatta in carta libera e spedita mediante raccomandata con avviso di ricevimento all'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Accertamento Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali.

Nonostante non sia espressamente previsto, qualora il contribuente abbia già presentato ricorso dinanzi agli organi giurisdizionali tributari, oppure abbia intenzione di presentarlo entro i termini previsti, è utile specificare tale aspetto nell'istanza. In tal caso, è altresì opportuno indicare che il contribuente ha intenzione di ritirare il ricorso e di richiedere la sospensione della riscossione dell'imposta, nelle more della procedura di cui alla Convenzione arbitrale 90/436/CEE.

Particolarmente complessa è la disciplina inerente al rapporto con il contenzioso interno, in quanto l'art. 7, par. 1 della Convenzione arbitrale statuisce 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 par. 3 del medesimo articolo prevede però un'eccezione: *“(q)ualora 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”*.

Lo Stato italiano rientra tra le giurisdizioni che non consentono all'Autorità amministrativa di derogare ad una sentenza; pertanto, il par. 1 della Convenzione arbitrale non trova applicazione in



presenza di una decisione dell’Autorità giudiziaria essendo precluso il passaggio alla fase arbitrale. Tale situazione è esperibile solo se l’impresa associata abbia:

- lasciato decorrere il termine per presentare ricorso;
- rinunciato al ricorso prima che sia intervenuta una sentenza di primo grado.

Qualora il contribuente proponga l’istanza di procedura amichevole e contemporaneamente persegua il giudizio proposto avverso l’atto di accertamento in relazione ai rilievi che hanno prodotto la doppia imposizione, la Circolare 21/E/2012 dell’Agenzia delle Entrate specifica che l’esistenza di un contenzioso non impedisce che:

- la procedura amichevole abbia inizio;
- vengano avviati contatti tra le Autorità competenti;
- tra le Autorità competenti intercorra uno scambio di posizioni e di informazioni sullo stato del giudizio pendente.

Qualora dovesse essere già intervenuta una decisione dell’Autorità giudiziaria dalla quale non sia scaturita l’eliminazione della imposizione la stessa permane salvo che l’Autorità competente dello Stato estero non sottoscriva un accordo amichevole conforme alla decisione espressa dall’ultimo giudice nazionale.

I documenti da allegare all’istanza sono:

- copia del Processo Verbale di Constatazione;
- copia dell’avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate (se l’istanza viene presentata successivamente all’emissione dell’avviso di accertamento);
- tutte le memorie redatte dal contribuente e prodotte nel corso del contraddittorio con l’Agenzia delle Entrate;
- ogni altra nota/memorandum/ecc. che dovessero essere ritenuti necessari ai fini della valutazione da parte dell’Autorità competente (*i.e.*, Agenzia delle Entrate).

L’Agenzia delle Entrate procede quindi con la richiesta di apertura della procedura amichevole nei confronti dell’Autorità fiscale competente dell’altro Stato interessato. Essa effettua poi la relativa comunicazione al contribuente e ai consulenti presso i quali risulta domiciliato. Agli incontri bilaterali tra i funzionari delle Autorità fiscali coinvolte non possono partecipare né il contribuente né i suoi consulenti.

Nel caso in cui le Autorità competenti non dovessero raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione, l’art. 7 della Convenzione arbitrale dispone che, entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta, le Autorità competenti istituiscono una Commissione Consultiva, chiamata a pronunciarsi sul modo di eliminare la doppia imposizione.

In virtù di quanto disposto dall’art. 9 della Convenzione arbitrale 90/436/CEE la Commissione Consultiva, ex art. 7, par. 1, è costituita:



- dal Presidente;
- da due rappresentanti di ciascuna Autorità competente interessata (numero che può essere ridotto a uno previo accordo tra le Autorità competenti);
- da un numero pari di personalità indipendenti designate di comune accordo in base all'elenco delle personalità di cui all'art. 9, par. 4 oppure, in mancanza di accordo, mediante estrazioni a sorte effettuate dalle Autorità competenti interessate.

Più in dettaglio, l'art. 9 par. 4 dispone: *“(v)iene stabilito un elenco delle personalità indipendenti, in cui figurano tutte le persone indipendenti designate dagli Stati contraenti. A tal fine ogni Stato contraente procede alla designazione di cinque persone e ne informa il segretario generale del Consiglio delle Comunità europee. Tali persone devono essere cittadini di uno Stato contraente e residenti nel territorio cui si applica la presente convenzione. Esse devono essere competenti e indipendenti. Gli Stati contraenti possono apportare modifiche all'elenco di cui al primo comma; essi ne informano immediatamente il segretario generale del Consiglio delle Comunità europee”*.

L'obbligo di avviare la procedura amichevole o di costituire una Commissione Consultiva, di cui all'art. 7, non sussiste ogniqualvolta, mediante procedimento giudiziario o amministrativo, sia stato constatato che una delle imprese interessate è passibile di sanzioni gravi (art. 8).

In virtù di quanto disposto dall'art. 11, la Commissione Consultiva è chiamata a pronunciarsi entro i sei mesi dalla data in cui è stata adita.

Entro i sei mesi dalla data in cui la Commissione Consultiva ha reso il suo parere, le Autorità competenti devono prendere una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione, che non necessariamente deve essere conforme a quanto statuito dalla Commissione. Nel caso in cui non dovessero raggiungere un accordo, le Autorità competenti sono tenute a conformarsi al parere in questione.

Con riferimento alla sospensione della riscossione, la circolare n. 21/E/2012 prevede come, 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'art. 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 e contenere i seguenti elementi:

- identificazione (denominazione, indirizzo e codice fiscale) del soggetto istante;
- puntuali riferimenti in merito all'avvenuta presentazione di istanza di apertura di una procedura amichevole e all'accoglimento della stessa da parte dell'Autorità competente;
- 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:

- copia dell'istanza di apertura della procedura amichevole;
- copia della nota con la quale l'Autorità competente comunica la valida apertura della MAP;
- 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.

La circolare n. 21/E/2012 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.

3.3. La Direttiva (UE) 2017/1852

Il 10 ottobre 2017 il Consiglio europeo ha adottato la Direttiva (UE) 2017/1852, disciplinante i *“meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea”*, con l'obiettivo di individuare un meccanismo maggiormente efficace per la risoluzione delle controversie che possono coinvolgere gli Stati membri.

La necessità di approvare una nuova Direttiva disciplinante i meccanismi di risoluzione delle controversie trova fondamento nella constatazione espressa al Considerando n. 3 della normativa in questione secondo la quale gli strumenti *“attualmente previsti dagli accordi o convenzioni fiscali bilaterali e dalla convenzione sull'arbitrato dell'Unione non sempre potrebbero consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva”*.

Obiettivo principale della Direttiva è quello di delineare un meccanismo di risoluzione delle controversie che sopperisca alla mancanza di efficacia, adeguatezza e tempestività degli strumenti a disposizione dei contribuenti (e.g., accordi, Convenzioni fiscali bilaterali, Convenzione sull'arbitrato dell'Unione europea n. 90/436/CEE).

La normativa in questione si affianca, a decorrere dal 1° luglio 2019, alla Convenzione 90/436/CEE, in materia di *transfer pricing*, senza che quest'ultima sia stata abrogata.



L'ambito oggettivo di applicazione della normativa è disciplinato dall'art. 1 della Direttiva all'interno del quale si specifica come le disposizioni presenti nella Direttiva hanno ad oggetto un meccanismo di risoluzione tra Stati in riferimento:

- all'interpretazione nonché applicazione di accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale;
- all'individuazione di diritti e di obblighi dei soggetti interessati al momento dell'instaurazione delle controversie in oggetto.

In relazione alla procedura, l'art. 3 attribuisce ai soggetti interessati il diritto di presentare alle Autorità competenti di ciascuno degli Stati membri un reclamo, avente ad oggetto una questione controversa.

Particolare rilevanza è attribuita dal Legislatore europeo ai limiti temporali.

Un primo limite temporale è previsto, al par. 1 dell'articolo in questione, in riferimento alla presentazione del reclamo. La presentazione di tale atto è, infatti, fissata in tre anni dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa, indipendentemente dal fatto che i soggetti interessati decidano di utilizzare i mezzi di impugnazione previsti dalla normativa domestica di uno degli Stati membri interessati.

Un secondo limite è previsto al par. 2 del medesimo articolo ed è disposto nei confronti dell'Autorità competente. La stessa è tenuta, entro due mesi dal ricevimento del reclamo, a comunicare l'avvenuta ricezione di quest'ultimo alle altre Autorità degli Stati membri coinvolti, al fine di trovare un accordo su diversi aspetti (*e.g.*, l'utilizzo delle lingue relative alla procedura in questione).

La Direttiva individua gli elementi necessari da inserire all'interno del reclamo al fine di permettere alle Autorità competenti di avere contezza della fattispecie oggetto di controversia e delle possibili soluzioni.

Il reclamo, affinché possa essere considerato ammissibile, deve contenere necessariamente tutte le informazioni utili alle Autorità competenti per comprendere la controversia e per addivenire ad una soluzione.

Il Legislatore europeo dispone, all'art. 3 par. 3, quali sono gli elementi necessari e le informazioni utili da indicare all'interno del reclamo affinché le Autorità competenti possano comprendere la controversia e conseguentemente addivenire ad una soluzione.

Tra gli elementi di maggiore rilevanza da inserire all'interno del reclamo si individuano:

- quelli necessari per l'identificazione dei soggetti interessati (*i.e.*, nome, indirizzo, codice fiscale);
- i periodi d'imposta oggetto di contestazione;
- le informazioni dettagliate inerenti all'illustrazione dei fatti, le circostanze oggetto della controversia, la natura delle azioni che hanno dato origine alla stessa nonché gli importi



coinvolti espressi nelle valute degli Stati membri interessati corredati da copia di eventuali documenti giustificativi;

- l'indicazione delle norme nazionali e degli accordi o delle Convenzioni applicabili;
- le motivazioni a fondamento della questione controversa;
- tutte le informazioni supplementari richieste dalle autorità competenti in quanto ritenute necessarie per procedere all'analisi sostanziale del caso specifico.

È compito delle Autorità competenti di ciascuno Stato membro coinvolto l'obbligo di adozione e conseguente comunicazione della decisione presa, sia in caso di accettazione che di rigetto, entro sei mesi dal ricevimento del reclamo.

La Direttiva prevede, inoltre, la possibilità che una delle Autorità competenti coinvolte risolva in maniera unilaterale le controversie in questione, non essendo ravvisati in tal senso un obbligo di coinvolgimento delle Autorità competenti degli altri Stati membri.

Il reclamo può essere rigettato, in relazione a quanto disposto dall'art. 5, par. 1 della Direttiva, nei casi di:

- carenza di informazioni necessarie prescritte dalla normativa;
- mancanza della questione controversa;
- mancata presentazione del reclamo entro il periodo di tre anni (termine che decorre dal ricevimento della prima notifica dell'azione che ha comportato o comporterà la questione controversa).

Un istituto di particolare rilevanza previsto dal Legislatore europeo concerne la previsione del silenzio assenso di cui all'art. 5 par. 2 ai sensi del quale: *“(q)ualora un'autorità competente di uno Stato membro interessato non abbia adottato una decisione in merito al reclamo entro il termine di cui all'articolo 3, paragrafo 5, il reclamo si considera accolto da tale autorità competente”*.

È ammesso, in relazione a quanto previsto dalla Direttiva, che avverso la decisione di rigetto operata dalle Autorità competenti possa essere riconosciuto al contribuente interessato il diritto a presentare ricorso in conformità a quanto disposto dalle norme nazionali.

Al fine di rendere maggiormente efficace l'applicazione della Direttiva il Legislatore europeo ha previsto, all'art. 6 del testo normativo oggetto di disamina, la possibilità per il soggetto interessato di richiedere alle Autorità competenti l'istituzione di una Commissione Consultiva (cd. *“Advisory Commission”*).

Obbligo della Commissione Consultiva è quello di emettere una decisione entro sei mesi dalla sua costituzione, qualora:

- il reclamo presentato dal contribuente sia stato rigettato da almeno una, ma non dalla totalità, delle Autorità competenti degli Stati membri interessati; o



- le Autorità competenti degli Stati membri interessati, pur avendo accolto il reclamo presentato dal contribuente, non siano riuscite a raggiungere un accordo risolutivo della controversia mediante procedura amichevole entro i termini prestabiliti dall'art. 4, par. 1 della Direttiva.

L'art. 10 della Direttiva dispone che in sostituzione della Commissione Consultiva le Autorità competenti degli Stati membri interessati possono istituire una Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie (cd. "*Alternative Dispute Resolution Commission*"), anche sotto forma di un Comitato di natura permanente (cd. "*Standing Committee*").

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 14 della Direttiva il Legislatore europeo specifica come sussiste, per la Commissione Consultiva o la Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie, l'obbligo di comunicare agli Stati membri il parere espresso entro sei mesi dalla data della propria istituzione. Il termine in questione è prorogabile di ulteriori tre mesi solo dopo aver informato le Autorità competenti e i soggetti interessati della necessità di tali proroghe.

In relazione ai termini della decisione finale, la Direttiva dispone che le Autorità competenti interessate devono accordarsi sulla risoluzione della controversia entro sei mesi dalla notifica del parere da parte della Commissione Consultiva o della Commissione per la Risoluzione Alternativa delle Controversie.

Con riferimento a quanto disposto dall'art. 15, par. 2 della Direttiva (UE), nonostante sia prevista la possibilità per le Autorità competenti di adottare una decisione difforme rispetto al parere espresso dalle due Commissioni, nel caso di mancato raggiungimento di un accordo su come risolvere la questione controversa le stesse sono vincolate da tale parere.

Il rapporto tra i mezzi di risoluzione alternativa delle controversie previsti all'interno della Direttiva e i procedimenti nazionali è disciplinato dall'art. 16, il quale dispone al par. 1 che: "*(i) Il fatto che l'azione di uno Stato membro che ha dato luogo alla questione controversa sia diventata definitiva conformemente al diritto nazionale non impedisce ai soggetti interessati di ricorrere alle procedure previste nella presente direttiva*".

Come specificato dal par. 2 del medesimo articolo la presentazione della questione controversa nell'ambito della procedura amichevole (art. 4) o della risoluzione della controversia tramite la nomina di una Commissione Consultiva (art. 6) non impedisce a uno Stato membro di avviare o continuare i procedimenti giudiziari per sanzioni amministrative o penali aventi ad oggetto le stesse questioni.

In relazione a quanto evidenziato, emerge in maniera chiara l'intento del Legislatore europeo di voler rendere maggiormente celeri ed efficaci le procedure di risoluzione amichevole delle controversie mediante tale meccanismo che amplia le possibilità per gli Stati membri di collaborare e cooperare per addivenire ad un accordo risolutivo della fattispecie che ha dato origine alla controversia.



4. La normativa italiana in riferimento ai meccanismi di prevenzione e risoluzione delle controversie

4.1. Premessa

Il Decreto Legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 ha introdotto all'interno del nostro ordinamento, nello specifico all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, i cd. "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" per la cui applicazione è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016.

Gli accordi preventivi si differenziano dalle procedure amichevoli per la loro natura anticipatoria e preventiva il cui obiettivo principale è quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in diverse materie in ambito fiscale. Nel *transfer pricing* tali meccanismi preventivi sono definiti *APA* ossia *Advance Pricing Agreements*.

Gli APA sono accordi preventivi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, della durata media compresa tra i tre e i cinque anni, in base ai quali, prima dell'effettuazione della transazione infragruppo, vengono individuati i criteri e le modalità tecniche che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento.

A seconda dei soggetti che intervengono all'intesa, la forma che un APA può assumere è quella di accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale.

L'APA unilaterale rappresenta un accordo stipulato tra una sola Amministrazione finanziaria ed un contribuente. Conseguentemente tale intesa non può determinare la risoluzione delle problematiche in materia di doppia imposizione, poiché l'Autorità fiscale dello Stato competente a tassare il reddito dell'impresa, controparte nella transazione, potrebbe legittimamente disconoscere le regole stabilite nell'accordo medesimo (accordo al quale non ha partecipato) rideterminando poi autonomamente i prezzi di trasferimento.

A differenza di quanto accade per l'APA unilaterale, quello bilaterale o multilaterale si caratterizza per il coinvolgimento di due o più società del gruppo e corrispondentemente anche di due o più Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono.

Gli APA costituiscono un'occasione di confronto per le Amministrazioni finanziarie e per i contribuenti aventi l'obiettivo di evitare e prevenire forme di contenzioso che potrebbero rivelarsi costose e incerte non solo in termini di esito ma anche in termini di tempistiche.

Numerose indicazioni in merito agli APA derivano a livello internazionale dell'OCSE. In data 28 settembre 2022 è stato pubblicato il "*Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*" (cd. "BAPAM") frutto dei lavori da parte del *Forum on Tax Administration Mutual Agreement Procedure* (FTA MAP). Il progetto persegue l'obiettivo di fornire indicazioni per Amministrazioni fiscali e contribuenti in merito alla semplificazione dei processi per il raggiungimento di un *Bilateral Advance Pricing*



Agreements (BAPA, accordo bilaterale preventivo) attraverso un aumento della trasparenza e della collaborazione tra le autorità competenti e i contribuenti, nonché ad attenuare i ritardi creati dalle differenze dei processi nelle giurisdizioni interessate dal procedimento in argomento.

Mentre le Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento delineano in modo dettagliato le varie fasi dell'APA (e anche del BAPA), pochissime sono le indicazioni fornite in merito alla gestione efficace del processo. Tale lacuna ha comportato la diversificazione degli approcci adottati da diverse giurisdizioni.

Ne è dunque derivata la necessità di stabilire *best practices* comuni (attraverso il BAPAM) per la predisposizione di BAPA al fine di garantire la razionalizzazione dei processi e di assicurare che in ogni giurisdizione si arrivi a un accordo tempestivo, garantendo, al contempo, un uso efficace ed efficiente delle risorse delle autorità competenti e dei contribuenti.

Pertanto, gli obiettivi delle diverse giurisdizioni in termini di accordi preventivi bilaterali, saranno quelli di ridurre i tempi della procedura, fare un uso migliore delle risorse economiche e professionali nonché migliorare la trasparenza, al fine di:

- attenuare, ove possibile, i ritardi nelle fasi chiave di negoziazione;
- evitare asimmetrie informative tra le autorità competenti, garantendo un accesso contestuale e simultaneo alle stesse informazioni sui contribuenti, nella stessa forma;
- assicurare che ci siano aspettative realistiche per le giurisdizioni e i contribuenti nelle prime fasi del processo BAPA;
- aumentare la trasparenza e la collaborazione tra le autorità competenti e i contribuenti.

Tra i vantaggi dei BAPA si rinvencono in:

- riduzione o eliminazione di situazioni di possibilità di doppia imposizione o di non imposizione giuridica o economica;
- eliminazione dell'incertezza e miglioramento della prevedibilità del trattamento fiscale nelle transazioni internazionali;
- opportunità per le Amministrazioni fiscali e i contribuenti di discutere questioni fiscali complesse in modo non contraddittorio;
- aumento della conoscenza e della comprensione di circostanze altamente tecniche e fattuali in aree quali il *trading* globale e questioni fiscali connesse.

Ulteriore strumento di risoluzione delle controversie, recentemente introdotto nel nostro ordinamento, è la cd. "*Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale*" prevista dall'art. 31-*quater* del d.P.R. n. 600/1973, cui è altresì seguito il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018.

Infine, il d.lgs. n. 49/2020 ha portato al recepimento in Italia della Direttiva (UE) 2017/1852 del 10 ottobre 2017 avente ad oggetto i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale tra i Paesi dell'Unione Europea.



4.2. Gli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter del d.P.R. 600/1973 e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016

Gli accordi preventivi sono stati introdotti per la prima volta all'interno dell'ordinamento italiano attraverso lo strumento del *ruling di standard internazionale* di cui all'art. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269.

Tale normativa è stata successivamente abrogata a seguito dell'approvazione del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 il quale ha, a sua volta, introdotto il nuovo art. 31-ter rubricato "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*" nel d.P.R. n. 600/1973. *Ratio* di tale introduzione è quella di consentire alle imprese con attività internazionale di avvalersi di uno strumento di prevenzione delle controversie fiscali per alcune specifiche fattispecie.

Onere del contribuente è quello di inoltrare la richiesta di Accordo preventivo contenente i cd. *critical assumptions* (assunti di base) ossia tutti gli elementi necessari all'Amministrazione per valutare la validità del metodo proposto, le condizioni economiche ed operative da sviluppare (*e.g.*, redditività degli investimenti, analisi delle funzioni economiche svolte nel settore di interesse e relativi indici di redditività, la redazione di una lista dettagliata di transazioni o di transazioni comparabili) nonché gli obiettivi da conseguire nel momento in cui le transazioni e gli scambi diventeranno operative.

La domanda necessita di essere:

- presentata alle Amministrazioni competenti con le quali si intende procedere alla stipula dell'accordo;
- corredata di tutta la documentazione necessaria per sostenere la fondatezza della proposta.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione oggettivo, la norma di cui all'art. 31-ter del d.P.R. 600/1973 consente la stipula di tali accordi alle imprese con attività internazionale nei seguenti ambiti:

- a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale in ambito di *transfer pricing* (*ex art. 110, comma 7, del TUIR*), e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del TUIR. Il Legislatore dispone che le imprese aderenti al regime dell'adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura in questione anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, comma 10 del TUIR;
- b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- c) valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'art. 162 del TUIR nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia;



- d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Il tenore letterale della norma consente l'estensione dell'ambito di applicazione anche a fattispecie non espressamente elencate nella norma. Nello specifico l'art. 31-ter dispone come la procedura possa essere applicata *"con principale riferimento"* agli ambiti elencati.

Occorre rimarcare come sia precluso al contribuente presentare istanza di interpello ordinario di cui all'art. 11 della l. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. *"Statuto dei diritti del contribuente"*) in virtù di quanto espressamente previsto dall'art. 5, comma 1, lett. e) del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 avente ad oggetto *"Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23"*.

Come precedentemente specificato, al fine di comprendere le modalità di applicazione e di esecuzione degli Accordi preventivi, ulteriori specificazioni sono state definite all'Interno del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate pubblicato in data 21 marzo 2016.

Tale Provvedimento fornisce ulteriori chiarimenti in riferimento al profilo soggettivo concernente *"le imprese con attività internazionale"* che si possono avvalere di tali accordi.

In particolare, si evidenzia come per impresa internazionale debba intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale in relazione alle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente, presenti i seguenti requisiti:

- si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR;
- il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali;
- eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.

Il par. 1.3 del Provvedimento in questione evidenzia che per impresa con attività internazionale deve, altresì, intendersi l'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

In virtù di quanto previsto dal par. 2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, l'istanza deve essere redatta in carta libera e presentata presso l'*"Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale"*, di Roma o Milano.

Gli elementi che devono essere contenuti, a pena di inammissibilità, all'interno dell'istanza sono elencati nel par. 2.3:



- a) denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e, eventualmente, l'indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura, diverso dall'impresa, presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura;
- b) indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente il domiciliatario nazionale per la procedura; tali requisiti non sono richiesti in caso di istanza presentata da impresa non residente ai fini del punto 1.5 del Provvedimento in questione;
- c) oggetto dell'accordo preventivo, di cui agli ambiti elencati nel punto 1 del Provvedimento, oltre che una sintetica descrizione degli elementi di cui ai punti 2.4 e seguenti del presente Provvedimento;
- d) documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti relativi all'impresa con attività internazionale;
- e) firma del legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Oltre agli elementi di cui sopra, considerati essenziali per tutti gli Accordi preventivi, il Provvedimento elenca ulteriori e specifici elementi ritenuti essenziali per ciascuno dei diversi ambiti di applicazione. Nello specifico:

- il par. 2.4 elenca gli ulteriori elementi necessari nell'istanza avente ad oggetto il "*valore normale*" delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR;
- il par. 2.5. elenca gli ulteriori elementi necessari nell'istanza avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- il par. 2.6 elenca gli ulteriori elementi necessari nell'istanza avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a oppure da soggetti non residenti;
- il par. 2.7 elenca gli ulteriori elementi necessari nell'istanza avente ad oggetto i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza rispettivamente ai sensi degli artt. 166 e 166-*bis* del TUIR;
- il par. 2.8 elenca gli ulteriori elementi necessari nell'istanza avente ad oggetto la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Il par. 2.9 del Provvedimento prevede la possibilità di esperire una fase, cd. *pre-filing* (anche in forma anonima), facoltativa e prodromica a quella vera e propria della procedura inerente alla valutazione degli Accordi preventivi.



Durante tale fase le imprese con attività internazionale hanno la facoltà di richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite dei propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura.

In relazione a quanto stabilito dal par. 3 del Provvedimento, a seguito di tale fase eventuale onere dell'Ufficio è quello di effettuare un esame preliminare dell'istanza presentata, la quale deve concludersi con una dichiarazione di ammissibilità, inammissibilità o improcedibilità.

Nel medesimo paragrafo si statuisce il termine entro il quale l'Ufficio dovrà comunicare al contribuente l'ammissibilità dell'istanza. Trattasi di 30 giorni dal ricevimento della stessa.

Ai sensi del comma 3-bis dell'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, inserito dall'art. 1, comma 1101, lett. c), della l. n. 178/2020, l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo di cui al precedente comma 3 è subordinata al versamento di una commissione pari a:

- a. 10.000 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- b. 30.000 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;
- c. 50.000 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

La *ratio* dell'introduzione della commissione è da rinvenirsi nell'incremento delle richieste da parte dei contribuenti che determina un dispendio di risorse per l'Amministrazione finanziaria che ha ritenuto equo prevedere una compartecipazione del contribuente ai costi della procedura.

Qualora entro 30 giorni dovesse essere comunicata al soggetto istante l'improcedibilità l'Ufficio concede un termine non inferiore a 30 giorni per integrare l'istanza precedentemente inviata. In questo caso i termini per valutarne l'ammissibilità cominciano a decorrere dalla data della ricezione della documentazione integrativa.

L'istanza è ritenuta inammissibile solo nel caso in cui:

- dovessero mancare gli elementi essenziali;
- il contribuente non abbia provveduto a integrare l'istanza; ovvero
- la documentazione integrativa sia ritenuta non idonea.

Conclusa l'attività preliminare, l'Ufficio procede con una seconda fase istruttoria, disciplinata in maniera puntuale ai par. 4 e 5 del Provvedimento da concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza (termine ordinatorio e non perentorio). Tale fase persegue l'obiettivo di:

- verificare la completezza delle informazioni;
- chiedere eventuali ulteriori informazioni.

Durante tale periodo è possibile, per l'Amministrazione, accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività di imprese o della stabile organizzazione.



A seguito di ogni attività svolta in contraddittorio deve essere redatto un processo verbale la cui copia deve essere lasciata al soggetto istante.

Durante tale fase è, prevista, inoltre la possibilità per l'Ufficio di attivare gli strumenti di cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali con conseguente dilazione del tempo di conclusione della procedura. Infatti, durante l'attivazione di tale procedura il termine di 180 giorni previsto per la conclusione deve intendersi sospeso per un periodo di tempo pari a quello necessario per ottenere le informazioni richieste all'Amministrazione fiscale del Paese a cui si è chiesta la collaborazione (par. 4.4).

La fase istruttoria termina con la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio e del Legale rappresentante o di altra persona munita di poteri di rappresentanza dell'impresa di un accordo in cui vengono individuati e definiti gli elementi oggetto dell'istanza.

L'accordo sottoscritto acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e resta in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stato stipulato e per i quattro successivi.

Del mancato raggiungimento dell'accordo è fatta menzione all'interno del processo verbale.

Con riferimento agli accordi preventivi aventi ad oggetto la tematica del *transfer pricing* è opportuno precisare come non sia necessario che l'istanza abbia ad oggetto tutte le transazioni infragruppo in cui è coinvolta la società istante (generalmente vengono incluse le transazioni considerate "*maggiormente rischiose*" per la complessità delle metodologie di *transfer pricing* selezionate, per il volume delle transazioni, per precedenti verifiche subite sulle transazioni, ecc.). Pertanto, il vincolo per entrambe le parti sussisterà solo sulle transazioni oggetto dell'accordo.

Il Provvedimento prevede una procedura specifica nel caso di accordo preventivo volto a definire la sussistenza dei requisiti per configurare o escludere l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia in base alle disposizioni interne e convenzionali in vigore.

Tale procedura è espressamente disciplinata dal par. 5 il quale, a differenza della procedura utilizzata per tutti gli altri ambiti, prevede:

- una fase documentale durante la quale l'Ufficio svolge l'istruttoria sulla base dei dati e delle informazioni fornite;
- una fase operativa all'interno della quale l'Ufficio effettua, seguendo le tempistiche concordate con l'impresa, uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività o presso qualsiasi altro luogo di esercizio dell'attività stessa al fine di acquisire contezza di tutti gli elementi utili necessari ai fini istruttori.

Entrambe le fasi si concludono con la redazione di un processo verbale all'interno del quale l'Ufficio espone, stante quanto emerso nel corso dell'istruttoria, ciò che viene rilevato in riferimento alla sussistenza o meno sul territorio della stabile organizzazione tenendo in considerazione gli elementi di fatto e di diritto previsti dall'art. 162 del TUIR e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.



La procedura si conclude con la sottoscrizione di un accordo da parte del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante o di persona munita di poteri di rappresentanza dell'impresa mediante il quale è stata riscontrata o esclusa la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio Stato stabilendo in capo all'impresa istante gli obblighi cui è subordinata in relazione alla validità dell'accordo.

Ai sensi di quanto previsto dal comma 2 dell'art. 31-ter del d.P.R. 600/1973 l'accordo ha un'efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e resta in vigore per il periodo di imposta nel corso di cui è stipulato e nei quattro periodi di imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

Il procedimento si estingue, in relazione a quanto previsto dal par. 6, qualora:

- non dovessero essere prodotti i documenti e i chiarimenti necessari per la prosecuzione dell'istruttoria entro il termine comunicato all'atto della richiesta da parte dell'Ufficio o di altro termine concordato;
- l'Ufficio sia venuto a conoscenza di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che facciano venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione posto alla base dell'Accordo preventivo.

Con l'obiettivo di verificare il rispetto dei termini dell'accordo sussiste l'onere di:

- predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente e su specifica richiesta, la documentazione nonché gli elementi informativi;
- consentire ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate di accedere presso la sede e i luoghi dell'impresa nei tempi concordati.

Di ogni attività è redatto un processo verbale la cui copia è rilasciata al contribuente istante.

Il par. 8 della Provvedimento del 21 marzo 2016 evidenzia come nei casi di violazione totale o parziale dell'accordo l'Ufficio, con atto motivato da inoltrare con lettera raccomandata ovvero mediante posta elettronica certificata, comunica all'impresa le ipotesi di violazione con un invito a far pervenire, entro 30 giorni dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato. L'accordo si considera risolto qualora queste ultime dovessero essere considerate come non idonee a dimostrare la mancata violazione dell'accordo ovvero qualora entro 30 giorni non siano state presentate.

Il Provvedimento al par. 9 prevede, in presenza di specifiche condizioni, la possibilità di modificare l'accordo, a seguito di contraddittorio cui si è giunti ad una decisione comune, qualora l'Ufficio abbia riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto.

Per quanto concerne, invece, il rinnovo dell'accordo il par. 10 del Provvedimento dispone che l'impresa che volesse rinnovare i termini dell'accordo deve inoltrare all'Ufficio l'istanza con cui si richiede il rinnovo almeno 90 giorni prima della scadenza.



In caso di richiesta di rinnovo dell'accordo di cui al comma 3 dell'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, le commissioni indicate nel co. 3-bis del medesimo articolo sono ridotte alla metà, vale a dire:

- 5.000,00 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- 15.000,00 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;
- 25.000,00 euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Almeno 15 giorni prima della scadenza l'Ufficio deve comunicare con Provvedimento motivato o il rigetto della richiesta ovvero l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo dell'accordo.

L'Ufficio, con l'obiettivo di procedere al rinnovo dell'accordo, può richiedere documentazione, dati e informazioni o invitare la parte a presentarsi tramite il suo legale rappresentante o un suo procuratore al fine di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti relativi alla documentazione.

Tutte le attività svolte in contraddittorio sono verbalizzate all'interno di un processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Una delle caratteristiche che contraddistinguono l'istituto di cui all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, rispetto al precedente *ruling* internazionale di cui all'art. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, è rappresentata dalla possibilità che l'accordo in esame retroagisca (cd. *roll-back*).

Il Legislatore ha riconosciuto l'idoneità dell'accordo a produrre i propri effetti in relazione a periodi di imposta precedenti alla stipula, qualora si verifichino due circostanze:

- qualora l'accordo non consegua ad altri accordi conclusi con le Autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, è concessa al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo stesso, a condizione le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione e per i quali i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 non sono ancora scaduti e a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza (art. 31-ter, comma 2), oppure
- qualora l'accordo consegua ad altri accordi conclusi con le Autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, è concessa al contribuente la facoltà di far retroagire gli effetti di tali accordi anche a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza e per i quali i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 non sono ancora scaduti, a condizione che: a) per tali periodi ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo stipulato con le autorità competenti di Stati esteri; b) il contribuente ne abbia fatto richiesta nell'istanza di accordo preventivo; c) le autorità competenti di Stati esteri



acconsentano a estendere l'accordo ad annualità precedenti; d) per tali periodi di imposta non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Pertanto, a titolo esemplificativo, nel caso di presentazione dell'istanza nel periodo di imposta 2023 e stipula di accordo tra Agenzia delle Entrate e contribuente istante nel periodo di imposta 2025:

- l'accordo è valido per il periodo di imposta 2025 ed i quattro successivi (2026-2029);
- gli effetti dell'accordo potranno essere fatti retroagire a scelta del contribuente fino al periodo d'imposta 2019, alle condizioni previste dai commi 2 e 3 dell'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973.

Con riguardo a tali pregressi periodi di imposta, il contribuente può far valere retroattivamente l'efficacia dell'accordo provvedendo, se si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi, rispettivamente, dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

Tali modifiche normative sono state accolte con favore in quanto hanno consentito di superare il vuoto legislativo con riferimento alla garanzia della piena applicazione del *roll-back* come evidenziato in diversi documenti dall'OCSE.

Frequentemente si assiste a casi di avvio di verifiche fiscali su transazioni infragruppo oggetto di APA per le quali non è stata ancora avviata l'attività istruttoria intercorse in periodi di imposta precedenti a quello in cui si riferisce la verifica fiscale (ad esempio, verifica avente il periodo di imposta 2022 e istanza APA presentata nel 2024).

In sintesi, in merito al tema dei rapporti tra procedura APA e verifica fiscale occorre evidenziare il principio di portata generale enunciato nelle circolari di programma n. 18/E del 31 maggio 2012, n. 25/E del 31 luglio 2013 e n. 25/E del 6 agosto 2014 redatte dalla Direzione Centrale Accertamento, secondo le quali l'opportunità di eventuali attività di controllo, da parte degli Uffici dell'Agenzia (diversi da quello centrale competente per il *ruling*) e della Guardia di Finanza, sulle fattispecie oggetto del *ruling*, va attentamente valutata.

Proprio con riguardo all'avvio simultaneo di una procedura di APA e di un'attività di controllo avente ad oggetto la medesima materia, la circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 precisa che, sebbene all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza *“non sia formalmente preclusa la possibilità di avviare una verifica fiscale in costanza di una procedura di ruling regolarmente avviata dal contribuente, il manifestarsi di tale circostanza richiede comunque una attenta valutazione di opportunità al fine evitare una sovrapposizione di interventi i quali, pur se condotti alla stregua di norme e logiche diverse, richiedono lo svolgimento di attività istruttorie assimilabili”* che, impattando sul medesimo contribuente, lo assoggettano ad un onere che, evidentemente, può essere giustificato solo in presenza di specifiche e motivate esigenze che impongano il controllo.

Pertanto, nel caso in cui:



- l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria venga intrapresa simultaneamente o successivamente all'avvio di un'attività istruttoria relativa ad APA (anche unilaterale);
- l'attività di controllo e la procedura APA abbiano ad oggetto la medesima tematica (ad esempio, *transfer pricing*),

l'attività di verifica ed accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quanto si sovrappone a quella connessa alla procedura di APA, dovrebbe essere valutata con attenzione.

Ciò premesso, come indicato anche nella *Best practice* n. 28 del "*Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*" ("*BAPAM*"), pubblicato dall'OCSE il 28 settembre 2022, le giurisdizioni devono assicurarsi di aver adottato politiche/pratiche adeguate per garantire che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria adibiti a funzioni di verifica e quelli relativi a gestire gli accordi preventivi nonché le procedure amichevoli le BAPA comunichino e si coordinino efficacemente.

A tal proposito, le giurisdizioni interessate dovrebbero prevedere nelle proprie linee guida relativi a tali strumenti (APA e MAP), una illustrazione del rapporto tra il processo di accertamento e quello di APA/MAP.

Oltre alle Circolari sopra citate, l'Agenzia delle Entrate italiana, ad esempio, nella circolare n. 21/E del 20 giugno 2022 recante "*indirizzi operativi e linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti*" ha chiaramente affermato quanto segue:

- "*sarà cura delle Direzioni regionali, qualora nel corso di un controllo fosse sottoposta a verifica la corretta applicazione delle norme contemplate dall'articolo 31-ter da parte di grandi contribuenti, attivare tempestivamente il coordinamento con l'Ufficio che ha stipulato l'accordo, al fine di evitare di sovrapporre azioni che implicino l'esecuzione delle medesime attività istruttorie.*"

Si rammenta, pertanto, di utilizzare l'applicativo SERPICO per il riscontro dell'esistenza di procedure di accordo preventivo in corso o concluse con le relative informazioni di sintesi. Nel corso del 2022, continuerà l'attività di controllo del rispetto degli accordi unilaterali o bilaterali stipulati, da parte, rispettivamente, dell'Ufficio Accordi preventivi o dell'Ufficio Risoluzione e prevenzione controversie internazionali della Direzione centrale Grandi Contribuenti e Internazionale";

- "*Con riguardo alle Mutual Agreement Procedure (MAP), si invita alla massima collaborazione in termini di raccordo tra l'attività di accertamento esplicita dalle Direzioni regionali e la gestione dei relativi esiti in sede di confronto diretto con le Amministrazioni fiscali estere*".
- "*Riguardo all'attività di controllo su fattispecie riconducibili al transfer pricing, si rammenta che essa deve sempre essere caratterizzata da un elevato grado di approfondimento dei fatti e delle circostanze del caso. A tal fine, la Direzione centrale Grandi Contribuenti e Internazionale predisporrà direttive per migliorare l'uniformità dell'attività accertativa in tema di prezzi di trasferimento e proseguirà, nel corso delle riunioni di coordinamento con le Direzioni regionali, a*



discutere i temi e le criticità maggiormente ricorrenti in sede di accertamento e di procedure amichevoli internazionali”.

Si pensi al seguente caso esemplificativo:

- presenza di aggiustamento sui prezzi di trasferimento relativamente al periodo di imposta 2016 e conseguente presentazione di procedura amichevole;
- istanza di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento presentata nel 2017 relativamente alla transazione oggetto di contestazione nel 2016;
- inizio di una verifica fiscale nel 2023 relativamente al periodo di imposta 2017 in presenza di procedure MAP e APA sopra indicate non ancora concluse.

Nel caso sopra descritto, il coordinamento tra i diversi Uffici dell’Amministrazione risulta essere necessario al fine di garantire:

- al contribuente una risoluzione del caso coerente e una maggiore certezza tributaria;
- all’Amministrazione finanziaria un migliore e più efficace gestione delle risorse nonché una coerenza nell’*outcome* delle diverse procedure.

Tale attività di coordinamento non può che essere accolta con favore sia dai contribuenti che dagli addetti ai lavori considerando le diverse e rilevanti implicazioni derivanti dalla contemporanea applicazione dei diversi strumenti sopra descritti al medesimo caso.

4.3. La procedura di rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale, di cui all’art. 31-*quater* del d.P.R. 600/1973, e il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018

Con il d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito in l. 21 giugno 2017, n. 96 pubblicata sulla G.U. n. 144 del 23 giugno 2017 ed entrata in vigore il 24 giugno 2017) sono state introdotte nel nostro ordinamento importanti novità in materia di *transfer pricing*, disciplinato dall’art. 110, comma 7, del TUIR, con l’obiettivo di allineare la normativa interna ai principi delineati e raccomandati dall’OCSE.

Da un punto di vista sostanziale l’art. 59 del d.l. 50/2017 ha modificato l’art. 110, comma 7, del TUIR statuendo che la determinazione dei prezzi di trasferimento deve avvenire *“sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili”*. Tale disposizione ha sostituito ogni riferimento al principio del *“valore normale”* contenuto nella previgente formulazione normativa.

In relazione ai profili procedurali, il d.l. n. 50/2017 ha inserito, all’interno del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l’art. 31-*quater*, successivamente modificato dall’art. 22, comma 4, del d.lgs. n. 49/2020, il quale amplia le ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza.



La precedente formulazione del co. 7 dell'art. 110 del TUIR prevedeva che le variazioni del reddito in diminuzione per le operazioni di *transfer pricing* avvenissero solo nell'ambito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

A differenza della precedente versione, il comma 2 dell'art. 59 del d.l. n. 50/2017 ha previsto l'inserimento, dopo l'art. 31-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (rubricato "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*"), dell'art. 31-quater, con l'obiettivo di ampliare i casi di riconoscimento delle ipotesi di rettifica in diminuzione del reddito di cui all'art. 110, comma 7, secondo periodo, del TUIR.

In relazione a quanto disposto dall'art. 31-quater, le variazioni in diminuzione del reddito imponibile possono essere riconosciute:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione 90/436/CE del 23 luglio 1990, nonché delle procedure di risoluzione delle controversie in materia fiscale disciplinate dalla Direttiva (UE) 2017/1852, del Consiglio, del 10 ottobre 2017;
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- c) a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.

In relazione a tale ultima ipotesi, la norma rimanda la definizione dei termini e delle modalità di presentazione dell'istanza ad un successivo Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, il quale è stato pubblicato il 30 maggio 2018.

Oggetto di tale Provvedimento è l'attuazione delle disposizioni previste dall'art. 31-quater del d.P.R. n. 600/1973 (di seguito anche "*il Provvedimento*") in materia di prezzi di trasferimento, modificate con il d.l. n. 50/2017.

Il Provvedimento si propone di illustrare le modalità di:

- presentazione dell'istanza da parte del contribuente per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a seguito di una rettifica in aumento all'estero definitiva dei prezzi di trasferimento;
- svolgimento della procedura per il riconoscimento della predetta variazione in diminuzione.



In relazione a quanto disposto dall'art. 31-*quater*, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 600/1973 l'istanza può essere presentata dal contribuente residente nel territorio dello Stato a fronte di una rettifica in aumento dei prezzi di trasferimento che sia:

- definitiva;
- conforme al principio di libera concorrenza;
- effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.

L'istanza deve essere inviata all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate alternativamente:

- mediante posta elettronica certificata;
- a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento producendo copia dell'istanza e della relativa documentazione anche su supporto elettronico;
- mediante consegna diretta all'Ufficio che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione producendo copia dell'istanza e della relativa documentazione anche su supporto elettronico.

In relazione a quanto previsto dal par. 2.4 del Provvedimento, pena l'inammissibilità, l'istanza deve:

- indicare lo strumento giuridico per la risoluzione delle controversie internazionali di cui è richiesta l'attivazione (*e.g.*, procedura amichevole prevista dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, Convenzione arbitrale n. 436/90/CEE o altro strumento giuridico disciplinante la risoluzione delle controversie internazionali come recepito dall'ordinamento internazionale);
- indicare, in maniera chiara, l'oggetto cioè la richiesta di eliminazione della doppia imposizione generata da una rettifica in aumento, definitiva e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata dall'autorità fiscale dello Stato estero con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi. Nel caso in cui alla data della presentazione dell'istanza la rettifica in aumento effettuata dallo Stato estero non dovesse essere ancora definitiva, l'istanza deve indicare la fase in cui si trova la rettifica in aumento e le possibili circostanze in dipendenza delle quali la rettifica in aumento diventerà definitiva;
- recare in allegato idonea documentazione volta a comprovare il possesso dei requisiti previsti dall'art. 31-*quater*, comma 1, lett. c), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In relazione a tale ultimo aspetto risulta, pertanto, necessario:

- trasmettere una traduzione di cortesia in lingua italiana (o in alternativa in lingua inglese) degli atti impositivi emessi dall'autorità fiscale estera dai quali scaturisce la rettifica in aumento e, se ritenuto opportuno, è fatta salva la facoltà dell'Ufficio di richiedere una traduzione giurata in italiano degli atti di cui sopra;
- indicare tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al principio di libera concorrenza.



L'istanza deve essere firmata dal legale rappresentante dell'impresa o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Il par. 3 del Provvedimento del 30 maggio 2018 evidenzia come entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza la stessa deve essere dichiarata ammissibile qualora ricorrano i requisiti richiesti. Al fine di rendere edotto il contribuente, l'Ufficio invia comunicazione mediante:

- posta elettronica certificata;
- posta elettronica ordinaria all'indirizzo della casella di posta elettronica indicata nella istanza solo qualora tale comunicazione dovesse essere destinata a soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato.

Qualora l'Ufficio dovesse ravvisare la mancanza di uno degli elementi di cui al punto 2.4 entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza la stessa è dichiarata improcedibile. In tale circostanza l'Ufficio concede un termine pari a 30 giorni per integrare la stessa. Dal momento della ricezione della documentazione integrativa cominciano a decorrere i 30 giorni per la dichiarazione di ammissibilità.

L'istanza è dichiarata inammissibile nelle ipotesi in cui:

- non dovessero ricorrere i requisiti richiesti ed il soggetto istante non abbia provveduto ad inviare la documentazione integrativa richiesta entro i termini previsti; ovvero
- la documentazione integrativa prodotta entro lo stesso termine è ritenuta non sufficiente per lo svolgimento della procedura.

A conclusione dell'attività istruttoria l'Ufficio procede all'esame dell'istanza e della documentazione, con l'obiettivo di verificare la completezza delle informazioni fornite e richiedere eventualmente ulteriore documentazione, e può invitare l'impresa a comparire per mezzo del legale rappresentante o di un procuratore.

Il procedimento si conclude entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza con l'emissione di un atto motivato di accoglimento o di rigetto da parte dell'Ufficio dell'istanza con cui si richiede il riconoscimento della variazione in diminuzione del reddito a fronte di una rettifica in aumento effettuata dallo Stato.

Nel caso di accoglimento dell'istanza, l'Ufficio comunica all'Autorità fiscale dello Stato estero la rettifica in diminuzione riconosciuta.

La procedura, previa acquisizione della certificazione rilasciata da parte dell'Autorità fiscale estera, ovvero documentazione idonea equivalente attestante la definitività della rettifica in aumento effettuata, si perfeziona con un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate mediante il quale si dispone la variazione in diminuzione del reddito corrispondente alla rettifica in aumento definitiva nell'altro Stato.

Il procedimento si estingue qualora non dovesse essere prodotta la documentazione e/o i chiarimenti necessari per la prosecuzione dell'istruttoria senza un giustificato motivo entro il termine concordato con l'Ufficio.



Ulteriore causa di estinzione è da rivenirsi nella sopravvenuta conoscenza da parte dell'Ufficio di elementi e notizie relative a fatti e circostanze in cui si constata che il contribuente è passibile di sanzioni gravi connesse all'oggetto del procedimento.

Il paragrafo 6 del Provvedimento disciplina il rapporto tra l'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a fronte di una rettifica in aumento definitiva all'estero e le procedure amichevoli internazionali.

Più in dettaglio, il paragrafo 6.1 evidenzia come la presentazione dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista dallo strumento giuridico indicato nell'istanza.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria italiana dovesse rigettare l'istanza presentata dal contribuente, non riconoscendo dunque la possibilità di operare la variazione in diminuzione, resta ferma la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione arbitrale n. 436/90/CEE.

Nello stesso senso, il contribuente può procedere direttamente all'attivazione delle procedure amichevoli internazionali senza ricorrere alla presentazione dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia.

Appare evidente la significativa portata della procedura prevista dall'art. 31-*quater* del d.P.R. n. 600/1973, in considerazione delle difficoltà incontrate a livello internazionale nel rendere le procedure amichevoli strumento efficace per l'eliminazione della doppia imposizione (soprattutto per le tempistiche necessarie per la conclusione di un accordo bilaterale).

Infatti, la modifica legislativa rappresenta:

- per molti contribuenti residenti in Italia (ed in generale per i gruppi multinazionali) un'alternativa alle procedure internazionali che potrebbe consentire di recuperare la doppia imposizione in tempi molto più rapidi mantenendo la possibilità di attivare le procedure internazionali in un secondo momento;
- un'opportunità anche per l'Amministrazione finanziaria italiana che può ridurre unilateralmente i casi più semplici (o quelli che rappresentano una mera replica di accertamenti subiti in precedenti periodi di imposta già risolti bilateralmente attraverso la procedura MAP) e gestire in maniera efficiente l'inventario MAP nonché le risorse a propria disposizione.

Al fine di ridurre il numero di procedure amichevoli bilaterali aperte (in particolare relativamente a casi routinari e di semplice risoluzione) nonché risolvere in maniera più efficiente ed efficace i casi di doppia imposizione, la presenza nei Paesi esteri di strumenti assimilabili alla disciplina dell'art. 31-*quater* deve essere attentamente valutata dai gruppi multinazionali a seguito di accertamenti fiscali (anche risolti mediante accertamento con adesione) in Italia.



4.4. Il recepimento in Italia della Direttiva (UE) 2017/1852

Il recepimento della direttiva (UE) 2017/1852 da parte dell'Italia si pone in linea con quanto previsto dall'OCSE nell'Action 14 del progetto BEPS individuante i *minimum standards* comuni a livello internazionale volti a migliorare le controversie insorte in ambito fiscale tra le diverse giurisdizioni.

Tale recepimento è avvenuto mediante il d.lgs. n. 49/2020 e con la successiva pubblicazione del Provvedimento dell'Agenzia Entrate n. 381180 del 16 dicembre 2020.

La nuova disciplina si rende applicabile per le istanze di procedura amichevole presentate dopo il 1° luglio 2019 sulle questioni controverse relative al periodo di imposta 2018 e 2019.

L'art. 1 definisce l'ambito di applicazione della normativa in questione evidenziando che il decreto in oggetto stabilisce le norme relative alle procedure amichevoli o ad altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana e le Autorità competenti degli altri Stati membri dell'Unione europea derivanti:

- dall'interpretazione e dall'applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio di cui l'Italia è parte;
- della Convenzione 90/436/CEE, del 23 luglio 1990, in materia di *transfer pricing*.

Preme evidenziare come l'ampiezza della portata applicativa della normativa in questione costituisca elemento sintomatico della volontà del Legislatore di rendere tale strumento applicabile indistintamente a tutte le questioni controverse.

In virtù di quanto disposto dall'art. 3 del d.lgs. n. 49/2020, ai fini dell'apertura di una procedura amichevole è necessario che i soggetti interessati presentino un'istanza di apertura della procedura amichevole concernente la questione controversa sia all'Agenzia delle entrate che all'altra Autorità competente. Ai fini delle tempistiche, il medesimo articolo evidenzia come l'istanza deve essere presentata entro 3 anni dalla data del perfezionamento della notifica dell'atto (o di altro documento equivalente) ovvero dalla data in cui è stato adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa.

Il rapporto tra la procedura amichevole delineata dal d.lgs. 49/2020 e le procedure interne di contenzioso costituisce una tematica di particolare rilevanza.

Ai sensi dell'art. 3 d.lgs. 49/2020, la presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole:

- da un lato, non è preclusa dalle procedure amministrative tributarie che comportano la definitività dell'imposta e non richiede la preventiva instaurazione delle procedure contenziose nazionali (art. 3, comma 2);
- dall'altro, non preclude al soggetto interessato il ricorso ai mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento nazionale, in conformità a quanto delle disposizioni normative interne (art. 3 comma 4).



Quanto detto costituisce una novità rispetto a quanto previsto nella circolare dell’Agenzia delle entrate 21/E del 5 giugno 2012 sul rapporto tra contenzioso domestico e procedura amichevole proposta in virtù della Convenzioni contro le doppie imposizioni ovvero in virtù della Convenzione 90/436/CEE,

Unica preclusione prevista dal Legislatore all’apertura della procedura MAP è quella di evitare, ai sensi dell’art. 3 comma 3, che sia *“intervenuta una sentenza una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di conciliazione ai sensi degli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Pertanto, a differenza di quanto previsto in precedenza, la procedura amichevole potrà essere adottata anche in caso di attivazione degli istituti deflativi del contenzioso (ad esempio in caso di accertamento con adesione concluso con esito positivo che comporterebbe la presenza di una doppia imposizione anche se ridotta).

Con riferimento ai rapporti tra la presentazione di istanze MAP ai sensi dell’art. 25 delle Convenzioni contro le doppie ovvero della Convenzione n. 90/436/CEE e del d.lgs. 49/2020, l’art. 4 evidenzia che potrà essere dato seguito esclusivamente all’istanza presentata in virtù del Decreto Legislativo oggetto di disamina. Solo qualora dovesse esserci stato un ritiro della predetta istanza, il soggetto interessato potrà presentare in relazione alla medesima questione controversa un’istanza di apertura di procedura amichevole nei termini e alle condizioni previste dagli Accordi o dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e dalla Convenzione 90/436/CEE.

Per quanto concerne la fase istruttoria, l’art. 5 d.lgs. 49/2020 prevede che onere dell’Agenzia delle entrate è quello di chiedere al contribuente, qualora lo ritenga necessario, informazioni supplementari specifiche entro 3 mesi dalla data di ricevimento dell’istanza ed entro i successivi 3 mesi (computati dalla data di ricezione della richiesta) i soggetti interessati dovranno rispondere ed inviare contemporaneamente copia della risposta anche alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

È contemplata la possibilità, per l’Agenzia delle entrate, di risolvere la questione controversa in via unilaterale, pertanto senza il coinvolgimento delle Autorità competenti degli altri Stati membri. Tale scelta deve concretizzarsi entro 6 mesi dalla data della ricezione dell’istanza di apertura di procedura amichevole ovvero entro 6 mesi dalla data di ricezione delle informazioni supplementari richieste al contribuente. Di tale decisione occorre che venga data comunicazione sia ai soggetti interessati che alle Autorità competenti degli altri Stati membri.

Per quanto concerne la procedura amichevole di cui al d.lgs. 49/2020, occorre evidenziare come l’art. 7 statuisce che nel caso di accoglimento dell’istanza, entro 2 anni dalla data in cui è stata effettuata l’ultima notifica della decisione di accoglimento dell’istanza da parte di uno degli Stati membri, l’Agenzia delle entrate e le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati devono adoperarsi per risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole.



Onere dell’Agenzia è quello di comunicare al soggetto interessato, entro 30 giorni dalla data di conclusione dell’accordo con le Autorità competenti l’esito dello stesso.

Qualora nel termine di 2 anni dalla data in cui è stata effettuata l’ultima notifica della decisione di accoglimento dell’istanza da parte di uno degli Stati membri (ovvero di 3 in caso di proroga), nessun accordo tra Agenzia delle entrate e Autorità competenti degli altri Stati membri dovesse essere stato raggiunto, i motivi generali del mancato raggiungimento dell’accordo dovranno essere comunicati al soggetto interessato.

La mancata risoluzione delle controversie mediante procedura amichevole da parte delle Autorità competenti consente al soggetto interessato di presentare all’ Agenzia delle entrate e alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati la richiesta di istituire una Commissione consultiva.

Emerge chiaramente la volontà del Legislatore, europeo e nazionale, di non considerare la procedura amichevole come una mera contrattazione ed un confronto tra Stati, che potrebbe anche rivelarsi inefficace in caso di mancato raggiungimento di un accordo ma, ma di istituire una vera e propria forma di arbitrato internazionale tra le Amministrazioni dei diversi Stati membri. Tale forma coinvolge nel processo decisionale, infatti, un organo terzo e imparziale e produce effetti analoghi alla pronuncia giudiziale per tutte le parti coinvolte nella procedura.

In virtù di quanto disposto dall’art. 9, la richiesta dell’istituzione di una Commissione consultiva può essere formulata dal soggetto interessato qualora:

- a) l’istanza di apertura di procedura amichevole sia stata rigettata da almeno una, ma non da tutte le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati;
- b) l’istanza di apertura di procedura amichevole sia stata rigettata da tutte le Autorità competenti degli Stati membri interessati ed è stata emessa una sentenza favorevole al soggetto interessato, a seguito del ricorso da esso presentato presso il tribunale competente di uno degli Stati membri interessati avverso la decisione di rigetto da parte dell’Autorità competente di detto Stato membro;
- c) le Autorità competenti degli Stati membri interessati hanno accolto l’istanza di apertura di procedura amichevole ma non sono riuscite a raggiungere un accordo su come risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole entro il termine di cui all’art. 7, comma 1 o 2.

La Commissione consultiva decide la questione controversa mediante un parere indipendente basato su un’analisi dei fatti e delle fonti giuridiche applicabili alla controversia.

Con riferimento alla risoluzione delle controversie da parte della Commissione consultiva, l’art. 16 d.lgs. 49/2020 dispone che la stessa adotti una decisione in merito all’accettazione dell’istanza di apertura di procedura amichevole entro 6 mesi dalla data della sua istituzione notificando la propria decisione alle Autorità competenti degli Stati membri interessati entro 30 giorni.



Nel caso in cui la Commissione consultiva istituita conferma la sussistenza di tutte le condizioni indicate previste dagli artt. 3 e 5, comma 2, del d.lgs. 49/2020 su richiesta di una delle Autorità competenti, si avvia la procedura amichevole prevista dall'art. 7 della normativa oggetto di disamina.

Qualora nessuna delle Autorità competenti abbia chiesto l'avvio della procedura amichevole, entro 60 giorni dalla data di notifica della decisione della Commissione consultiva la stessa emette un parere sulle modalità di risoluzione della questione controversa. Il parere in questione viene emesso anche qualora le Autorità competenti abbiano accolto l'istanza di apertura della procedura amichevole ma non siano riuscite a raggiungere un accordo sulle modalità di risoluzione della questione controversa [ex art. 9, comma 3, lett. c)]. I pareri in questione sono emessi entro 6 mesi (eventualmente prorogabili di ulteriori 3 mesi) dalla data in cui è stata istituita la Commissione.

In relazione a quanto sin qui evidenziato risulta evidente come il contribuente abbia un ruolo attivo sia nella fase di avvio, mediante la richiesta di istituzione di una Commissione consultiva, sia nella fase arbitrale vera e propria contribuendo nel rilascio di un parere indipendente volto alla risoluzione della questione controversa.

Quale alternativa alla istituzione di una Commissione consultiva, le autorità competenti degli Stati membri interessati possono concordare l'istituzione di una Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie che può anche assumere la forma di un Comitato di natura permanente (art. 13 del d.lgs. 49/2020).

Una volta conclusa la procedura, l'Ufficio Prevenzione e Risoluzione Controversie comunicherà alle strutture periferiche dell'Agenzia delle Entrate (ad esempio Direzioni Regionali) l'esito della procedura al fine di darne immediata esecuzione. A tal proposito, oltre alle eventuali minori o maggiori imposte (con interessi) derivanti dall'applicazione dell'accordo, dal punto di vista sanzionatorio, il d.lgs. n. 49/2020 prevede che:

- sulle eventuali maggiori imposte dovute a seguito della rideterminazione derivante dall'accordo MAP, si applicano le sanzioni, salvo il caso in cui queste siano state già definite in via agevolata secondo quanto stabilito dalle norme vigenti (da qui la possibile convenienza di procedere ad un accertamento con adesione e successivamente attivare la procedura amichevole, novità introdotta dalla "nuova MAP");
- nel solo caso in cui la pretesa erariale sia stata integralmente annullata, il rimborso delle sanzioni è consentito previa presentazione di apposita istanza da parte del soggetto interessato.

La tematica dell'applicazione delle sanzioni a seguito della procedura amichevole sarebbe meritevole di specifici approfondimenti. Si pensi ad esempio, ai casi in cui la procedura amichevole risulti essere stata attivata a seguito di aggiustamento dei prezzi di trasferimento in assenza di predisposizione della documentazione di *transfer pricing* e conseguente applicazione delle sanzioni al 90% delle maggiori imposte.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con la sentenza n. 2868, pubblicata il 24 giugno 2021, in una fattispecie in cui il contribuente non aveva predisposto gli oneri documentali in materia di prezzi



di trasferimento ai sensi dell'art. 26 del d.l. 78/2010, ha comunque annullato le sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate per una rettifica dei prezzi infragruppo riconoscendo come la complessità della materia del *transfer pricing* possa determinare, nell'applicazione pratica, delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa di riferimento.

Nello specifico, l'incertezza veniva evidenziata anche dal fatto che la controversia è stata risolta in sede di procedura amichevole tra le Autorità competenti italiane e belga con un abbattimento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria italiana di circa l'85%.

Pertanto, secondo quanto previsto dai giudici di primo grado, la disapplicazione delle sanzioni prevista dalla normativa sulla documentazione sui prezzi di trasferimento non deve escludere "(...) *istituti analoghi di carattere più generale, come quello previsto dall'art. 10 comma 3 dello Statuto del contribuente a mente del quale le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (...) la complessità della materia transfer pricing e il fatto di non costituire una scienza esatta (potendo tale materia portare non a un singolo valore di libera concorrenza bensì ad una differente gamma di potenziali valori egualmente affidabili ed accettabili) determinano nell'applicazione pratica obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa di riferimento...come appare di tutta evidenza nel caso di specie col quasi completo abbattimento della pretesa erariale*"¹.

¹ Tale giudizio di primo grado è stato successivamente ribaltato dalla sentenza n. 4196/2022 della Corte di Giustizia di II grado della Lombardia, ritenendo applicabili le sanzioni così come rideterminate a seguito dell'esito della procedura amichevole (vale a dire calcolando le stesse sui nuovi maggiori imponibili a seguito della MAP).

Questa sentenza suscita non poche perplessità, perché argomenta in modo dettagliato sulla ipotetica semplicità e chiarezza della determinazione dei prezzi di trasferimento (nonostante il ricorso ad una procedura amichevole tra i due Stati), per poi confermare l'aspetto sanzionatorio in assenza della *penalty protection*, non applicabile in quanto il contribuente non aveva predisposto la documentazione idonea a tal fine.

Secondo i giudici di secondo grado "*occorre ricordare che il presupposto per l'eventuale disapplicazione delle sanzioni conseguenti all'accertamento di violazioni tributarie consiste nella sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione delle norme cui la violazione si riferisce. Effettivamente, l'esito quantitativo in termini di riduzione dell'imponibile a conclusione della procedura amichevole internazionale di cui alla Convenzione contro le doppie imposizioni non è un dato rilevante o decisivo per verificare l'esistenza di una situazione di oggettiva incertezza normativa, trattandosi di un fatto contingente e strettamente aderente alla singola specifica situazione concreta: gli Stati coinvolti (Italia e Belgio) hanno raggiunto un accordo e l'accordo è stato accettato dalle Società, rimanendo del tutto estranee ai temi in questa sede controversi le ragioni e le motivazioni a monte di quell'accordo. Quanto alla normativa in ambito di transfer pricing, da valutarsi in termini obiettivi, la stessa, in sé considerata, non risulta affatto né incerta né equivoca ed anzi si tratta di un ambito dettagliatamente ed analiticamente disciplinato con l'ausilio di fonti anche di rango sovranazionale e plurimi riferimenti di prassi (si pensi alle Linee Guida OCSE). Né i dubbi soggettivi sulla portata interpretativa o applicativa delle singole disposizioni possono assumere valenza dirimente ai fini della esenzione dalla applicazione delle sanzioni. Se poi è vero che l'ambito di riferimento è molto tecnico e tale da esigere passaggi valutativi ai fini della applicazione della normativa, è altrettanto vero che il tecnicismo di alcuni settori tributari e la necessità di compiere valutazioni è un fatto ricorrente, del tutto fisiologico e rilevabile in moltissime occasioni oggetto di attività accertativa. Né per questo, automaticamente, può esigersi l'esenzione dalla applicazione delle sanzioni*".

Con riferimento al comportamento collaborativo assunto dal contribuente nel corso delle attività ispettive, secondo la Corte di Giustizia di II grado, "*esso non può di per sé determinare la non applicazione delle sanzioni. Ciò in quanto deve ricordarsi che la normativa in ambito transfer pricing prevede l'effetto premiale della disapplicazione delle sanzioni solo a condizione che la parte, in sede di dichiarazione dei redditi, adempia alla comunicazione (art. 1 comma 2-ter d.lgs. 471/97) dei documenti idonei a consentire il riscontro della conformità al valore normale e rispetti una serie di adempimenti comunicativi. Ma le parti private non hanno adempiuto a tali oneri comunicativi nelle modalità e nei termini stabiliti dalla norma*".



Si può concludere che quanto sopra descritto evidenzia come l'obiettivo principale dell'adozione della direttiva (UE) 2017/1852 sia quello di risolvere le criticità relative all'effettività e alla tempestività dei meccanismi di risoluzione delle controversie, in materia di doppia imposizione, previsti dalle Convenzioni fiscali bilaterali o dalla Convenzione 90/436/CEE. Le lacune verificate in relazione all'accesso, all'efficacia nello svolgimento, all'effettiva durata di tali procedure amichevoli hanno imposto al Legislatore di approvare un nuovo strumento che si aggiunge, senza abrogare ai meccanismi già esistenti.

Occorre attendere i primi utilizzi delle procedure descritte per comprendere se le disposizioni previste all'interno dalla nuova normativa abbiano reso la risoluzione amichevole delle controversie maggiormente celere, effettiva ed efficace.

Tuttavia, si può già affermare come siano da accogliere con favore alcune novità introdotte dalla "nuova procedura amichevole":

- l'ampliamento dei casi per i quali è attivabile la procedura amichevole (in precedenza l'applicazione della procedura amichevole di derivazione "europea" era applicabile ai soli casi di *transfer pricing*);
- la possibilità di attivare la procedura amichevole in caso di mancata attivazione del contenzioso o risoluzione unilaterale mediante l'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso;
- sospensione del giudizio interno con automatica sospensione della riscossione;
- la previsione di norme che rendono maggiormente efficace ed effettiva la procedura amichevole.