

## Controversie fiscali internazionali

### **I chiarimenti delle Entrate in tema di procedure amichevoli**

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni prevede uno specifico strumento di risoluzione delle controversie riguardanti i fenomeni di doppia imposizione internazionale, che possono insorgere tra gli Stati, denominato "procedura amichevole". La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012 fornisce chiarimenti in ordine alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole, illustrando le diverse caratteristiche dell'istituto a seconda delle fonti giuridiche di attivazione, le diverse fasi della procedura e le interazioni con le disposizioni e gli istituti di diritto interno.

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

La procedura amichevole secondo la circolare n. 21/E/2012

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede che:

“Quando una persona ritiene che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni della presente Convenzione, essa può, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale di detti Stati, sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente oppure, se il caso ricade nell'ambito dell'applicazione del paragrafo 1 dell'art. 24, a quello Stato contraente di cui possiede la nazionalità (...)”.

La suddetta disposizione si applica:

- dal punto di vista soggettivo, alle persone giuridiche, alle persone fisiche, alle società e ad ogni altra associazione o ente che siano dotati di soggettività tributaria e siano 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.

Il termine generale per la presentazione dell'istanza di procedura amichevole, individuato dal Modello di Convenzione OCSE, è di tre anni, il quale decorre dalla prima notifica della misura che comporta l'imposizione non conforme alle disposizioni del Modello di Convenzione OCSE (la maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano il termine di due anni).

Va rilevato che 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".

A partire dal 2004, l'OCSE ha avviato un progetto volto a migliorare il funzionamento dei meccanismi per la composizione delle controversie fiscali internazionali, e ha pubblicato, nel 2007, il "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures", il quale fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti le informazioni principali sul funzionamento delle procedure amichevoli ed identifica le best practices a cui le Amministrazioni fiscali degli Stati membri dovrebbero conformarsi.

L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE è stato modificato nel 2008 con l'introduzione del paragrafo 5 il quale prevede:

- Laddove,
- a) ai sensi del paragrafo 1, una persona abbia sottoposto un caso all'autorità competente di uno Stato Contraente, sulla base del fatto che le azioni di uno o entrambi gli Stati Contraenti siano state poste in essere, per questa persona, non in conformità, dal punto di vista fiscale, con questa Convenzione, e
  - b) le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo per la risoluzione del

caso ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente, ogni questione irrisolta risultante dal caso sarà sottoposta a procedura arbitrale se la persona lo richiede. Tuttavia tali questioni irrisolte non saranno sottoposte a procedura arbitrale se una decisione sulle stesse è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati. A meno che una persona direttamente interessata dal caso non accetti l'accordo reciproco che attua la decisione arbitrale, tale decisione sarà vincolante per entrambi gli Stati Contraenti e sarà attuata a prescindere dai limiti temporali previsti dalle legislazioni nazionali di questi Stati. Le autorità competenti degli Stati contraenti regoleranno con un accordo reciproco le modalità di applicazione di questo paragrafo.

La suddetta disposizione si applica a condizione che a livello bilaterale venga negoziato il suo inserimento nelle rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni.

Tredici convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia contengono una clausola arbitrale: si tratta delle convenzioni sottoscritte con Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakhstan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda, Uzbekistan. Per approfondimenti cfr. P.Valente, [Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni](#), Milano, IPSOA, 2012, p. 855 ss..

Precisa la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E che una volta ricevuto il reclamo da parte del contribuente, l'autorità competente valuta la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'apertura della procedura amichevole, accertando, in primo luogo, il verificarsi (o la possibilità di realizzazione) di un'imposizione non conforme alla convenzione.

Nel caso in cui l'istanza del contribuente risulti fondata, l'autorità competente, in una prima fase, vaglia la possibilità di porre rimedio direttamente all'imposizione non conforme, coinvolgendo l'Agenzia delle Entrate ove necessario. In particolare:

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

Ove non sia possibile eliminare unilateralmente la doppia imposizione, l'autorità competente informa l'autorità dell'altro Stato circa la decisione di avviare la procedura amichevole.

Con riferimento allo svolgimento della procedura, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E sottolinea che l'Amministrazione fiscale italiana si uniforma, per quanto possibile, alle indicazioni temporali e procedurali contenute nel Codice di Condotta per l'effettiva implementazione della Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE, contenente la procedura per l'eliminazione della doppia imposizione da rettifiche dei prezzi di trasferimento.

La procedura amichevole non coinvolge direttamente il contribuente: difatti, le autorità competenti dei due Stati sono gli interlocutori esclusivi e gli unici legittimati a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto. Il contribuente è chiamato a svolgere un ruolo attivo, con riferimento alla necessità di descrivere il caso in modo corretto e veritiero e fornire ogni informazione si rendesse necessaria.

Si rammenta che l'apertura della procedura amichevole può essere richiesta dal contribuente “indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”.

A tal proposito, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E sottolinea che la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia contengono, nel relativo Protocollo di Accompanyamento, una disposizione interpretativa dell'articolo sulle procedure amichevoli, la quale

dispone che la locuzione “indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale” va intesa nel senso che “l’attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un’applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione”.

La procedura amichevole può essere attivata anche dalle autorità competenti degli Stati contraenti per risolvere, in via amichevole, questioni relative all’interpretazione della convenzione, o eliminare fenomeni di doppia imposizione connessi con casi non previsti dalla convenzione. In tal caso, l’accordo raggiunto dalle Autorità competenti interessa un ampio numero di contribuenti e, pertanto, necessita di adeguate forme di pubblicità.

#### **La Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE**

Il 23 luglio 1990, gli Stati membri hanno approvato la Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE (di seguito, “Convenzione arbitrale”), relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifiche di transfer pricing.

In particolare, la suddetta Convenzione arbitrale si applica quando, in conformità al principio di libera concorrenza, uno Stato contraente attrae a tassazione in capo ad un’impresa residente nel proprio territorio gli utili afferenti a un’impresa residente in un altro Stato contraente.

Nel caso in cui le imprese coinvolte e l’altro Stato contraente non accettino la rettifica, l’art. 5 della Convenzione arbitrale prevede la possibilità di ricorrere alla procedura amichevole.

A differenza della procedura amichevole attivata sulla base delle convenzioni internazionali bilaterali (e che non contengono una disposizione analoga a quella di cui al paragrafo 5 dell’art. 25 del Modello OCSE), nel caso di Convenzione arbitrale vi è l’obbligo di pervenire a una definizione del caso proposto.

In particolare, l’art. 7 della Convenzione arbitrale prevede che:

“Se le autorità competenti interessate non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta ad una delle autorità competenti secondo l’articolo 6, paragrafo 1, le autorità competenti istituiscono una commissione consultiva che incaricano di dare un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione (...)” .

Per approfondimenti cfr. P.Valente, [Manuale del Transfer Pricing](#), Milano, IPSOA, 2012, p. 149 ss..

Secondo la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E, possono presentare istanza di procedura amichevole all’autorità competente italiana sia le imprese residenti, in relazione ai rapporti di partecipazione con imprese stabilite in un altro Stato membro dell’Unione europea, sia le stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in un altro Stato membro.

Il contribuente deve presentare istanza entro tre anni dalla prima notifica della misura che comporta - o potrebbe comportare - una doppia imposizione.

La procedura amichevole in commento è esperibile solo nel caso in cui l’impresa ha “lasciato scadere” il termine di presentazione del ricorso, oppure ha rinunciato a quest’ultimo prima che sia intervenuta una sentenza. Nel caso in cui intervenga una decisione dell’autorità giudiziaria, “dalla quale non si ottenga l’eliminazione della doppia imposizione”, quest’ultima permane a meno che l’autorità competente estera non sottoscriva un accordo amichevole conforme alla decisione espressa dall’ultimo giudice nazionale.

#### **Procedure amichevoli e strumenti deflativi del contenzioso**

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E fornisce chiarimenti riguardo all’interazione tra la procedura amichevole e il ricorso a strumenti deflativi del contenzioso (principalmente, accertamento con adesione, mediazione tributaria, conciliazione giudiziale).

Nel caso di procedura amichevole prevista dall’art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, il ricorso ai suddetti strumenti deflativi del contenzioso comporta i medesimi effetti della mancata impugnazione dell’atto di accertamento, con la conseguenza dell’“immodificabilità di quanto definito”.

Alle medesime conclusioni si giunge nel caso di procedura amichevole prevista dalla Convenzione arbitrale 90/436/CEE. A tal proposito, la circolare in commento sottolinea che:

“l’elemento caratterizzante che emerge dal testo convenzionale (artt. 6 e 7 in particolare) è l’alternatività che la procedura amichevole arbitrale introduce rispetto al procedimento giurisdizionale interno, nel senso che la procedura amichevole qui si propone come mezzo alternativo al contenzioso interno, con «obbligo di risultato» (...).

Ora, in tale ambito, adesione, mediazione e conciliazione mirano a chiudere la posizione erariale, anche a fronte della prospettiva di coltivare il contenzioso internazionale. La volontà transattiva di definizione non può, pertanto, consentire il riesame in sede di procedura amichevole arbitrale proprio perché è venuta meno quell’alternatività (la possibilità in concreto di scegliere) tra contenzioso interno e internazionale, nel senso che non si vuole contendere alcunché”.

**Sullo stesso argomento:**

- A.Sergiacomo, F.Sergiacomo, "[I fenomeni di doppia imposizione](#)", il Quotidiano IPSOA del 6 giugno 2012;
- "[Le procedure amichevoli per rimediare ai fenomeni di doppia imposizione](#)", il Quotidiano IPSOA del 5 giugno 2012.

*Copyright © - Riproduzione riservata*