



L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione delle controversie internazionali

di Piergiorgio Valente (*)

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni stabilisce una procedura amichevole volta alla risoluzione delle controversie che possono sorgere in relazione all'applicazione delle disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali sulle doppie imposizioni. Secondo quanto disposto dai paragrafi 1 e 2, le autorità competenti degli Stati contraenti devono impegnarsi a risolvere, tramite procedura di mutuo accordo, le situazioni nelle quali i contribuenti risultano sottoposti a tassazione non conforme a quanto stabilito dalla rispettiva convenzione.

1. Premessa

Il permanere, nella prassi, di casi di doppia imposizione determina considerevoli preoccupazioni a

(*) Il presente articolo è tratto, con i necessari adattamenti, dal Volume a cura di P. Valente-C. Alagna-S. Mattia, *Controversie Internazionali. Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, Milano, Ipsoa, 2013.

¹ La Commissione europea, nella Comunicazione "Double Taxation in the Single Market" [COM(2011)712] dell'11 novembre 2011, definisce la doppia imposizione come l'applicazione di "comparable taxes" da parte di due (o più) giurisdizioni fiscali sullo stesso reddito o capitale imponibile: tale doppia tassazione può essere connessa a casi di "doppia residenza" o di imposizione sia nello Stato di residenza che nello Stato della fonte. Sebbene gli Stati adottino misure (unilaterali, bilaterali o multilaterali) volte all'eliminazione della doppia

livello europeo: accrescendo l'onere fiscale complessivo, la doppia imposizione¹ può costituire un ostacolo all'attività transfrontaliera delle imprese e determina un clima di incertezza giuridica per i contribuenti.

A livello internazionale, uno strumento di risoluzione delle controversie, volto all'eliminazione della doppia imposizione, è rappresentato dalla procedura amichevole, disciplinato dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE (di seguito anche "Modello OCSE" o "Convenzione").

2. L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: generalità

Il paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE mette a disposizione dei contribuenti coinvolti, senza privarli dei rimedi ordinari previsti, una procedura detta "*procedura amichevole*", diretta alla

imposizione, il diritto comunitario non prevede alcuna disposizione specifica finalizzata ad obbligare gli Stati stessi all'eliminazione della doppia imposizione cd. "non discriminatoria", in quanto quest'ultima non rientra nell'ambito di applicazione delle libertà fondamentali.

Per ulteriori approfondimenti in tema di doppia imposizione, cfr. P. Valente, *Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, Milano, 2012, p. 22; P. Valente-C. Alagna-S. Mattia, *Controversie internazionali Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, Ipsoa, Milano, 2013, p. 3; P. Valente-C. Alagna, *Doppia non-imposizione, i risultati della consultazione della Commissione UE*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 16 luglio 2012.

composizione della controversia in modo amichevole, cioè con un accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti.

La procedura amichevole è una procedura speciale che esorbita dal diritto interno. Ne consegue che essa può essere instaurata solo in casi che ricadono nell'ambito del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE, cioè casi in cui un prelievo sia stato imposto, o sia in procinto di essere imposto, in contrasto con le disposizioni della Convenzione. Perciò, quando un prelievo sia stato imposto nel mancato rispetto sia della Convenzione che del diritto interno, tale caso può essere oggetto di una procedura amichevole solo nella misura in cui riguardi la Convenzione, a meno che non esista un legame tra le regole convenzionali e le regole di diritto interno applicate in modo non conforme².

L'art. 25 prevede uno strumento che permette alle autorità competenti di **consultarsi tra loro** al fine di risolvere, anche nel contesto delle problematiche riguardanti i prezzi di trasferimento, non solo problemi di doppia imposizione giuridica ma anche di doppia imposizione economica, e specialmente quelli risultanti dall'inclusione degli utili di imprese associate ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 9 della Convenzione³; le rettifiche corrispondenti da operare in applicazione del paragrafo 2 dello stesso articolo ricadono dunque nell'ambito della procedura amichevole, sia per quel che riguarda la verifica della loro fondatezza che la determinazione del loro ammontare.

La procedura amichevole è applicabile pure in assenza di qualsiasi doppia imposizione contraria alla Convenzione, quando l'imposizione in questione non è conforme ad una disposizione della Convenzione. È il caso in cui uno Stato assoggetti ad imposizione una particolare categoria di reddito in relazione al quale la Convenzione attribuisca all'altro Stato una potestà impositiva esclusiva, anche se questo non sia in grado di esercitarla per via di una lacuna nella rispettiva normativa interna.

I reclami presentati ai sensi del paragrafo 1 del-

l'art. 25 del Modello OCSE sono ammissibili se soddisfano una duplice condizione:

- in linea di principio, essi devono essere inoltrati alle competenti autorità dello Stato di residenza⁴ del contribuente (ad eccezione del caso in cui la procedura prevista del paragrafo 1 dell'art. 24 del Modello OCSE⁵ è avviata dal contribuente nello Stato di cui ha la nazionalità);
- devono essere inoltrati entro due anni dalla prima notifica dell'atto che comporta un'imposizione non conforme alla Convenzione.

La Convenzione non prescrive alcuna regola specifica quanto alla forma del reclamo. Le autorità competenti possono prescrivere procedure speciali che ritengono essere appropriate. Se nessuna procedura particolare è prevista, il reclamo può essere presentato nello stesso modo in cui i reclami in materia fiscale sono inoltrati alle autorità fiscali dello Stato interessato.

Il termine di **due anni** previsto dal secondo periodo del paragrafo 1 dell'art. 25 per la presentazione dei reclami è volto a proteggere le Amministrazioni finanziarie contro i reclami tardivi.

La disposizione che fissa il momento d'inizio della decorrenza del termine biennale nella data della "prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione" dovrebbe essere interpretata nel senso più favorevole al contribuente. Di conseguenza, anche se detta 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.

Se l'imposta è applicata attraverso una ritenuta alla fonte, il termine inizia a decorrere dal momento in cui il reddito è corrisposto; tuttavia, se il contribuente dimostra di aver avuto conoscenza

² I paragrafi 8-11 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE descrivono una serie di casi comuni per i quali si applica la procedura amichevole. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 858 ss.; P. Valente-C. Alagna-S. Mattia, *Controversie internazionali Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, op. cit., p. 68.

³ Per approfondimenti sull'art. 9 del Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, Ipsoa, Milano, 2012, p. 1523 ss.

⁴ Per ulteriori approfondimenti in tema di residenza, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e residenza*, Ipsoa, Milano, 2013; P. Valente, *La residenza fiscale delle persone giuridiche nella prassi di alcuni Paesi UE ed extra-UE*, in "il fisco" n. 15/2013; P. Valente, *Il "centro dell'interesse economico prevalente" come criterio di determinazione "privilegiato" della residenza fiscale*, in "il fisco" n. 4/2013.

⁵ Per ulteriori approfondimenti sull'art. 24 del Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 817 ss.

di tale ritenuta solo in un momento successivo, il termine inizierà a decorrere da quella data.

La procedura si scompone in due distinte fasi. Nella prima fase, che inizia con l'inoltro del reclamo da parte del contribuente, la procedura si svolge esclusivamente tra lo stesso contribuente e l'autorità competente dello Stato di residenza⁶. Le disposizioni del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE attribuiscono al contribuente interessato un diritto a rivolgersi all'autorità competente dello Stato in cui è residente, a prescindere dal fatto che abbia esaurito tutti i rimedi disponibili secondo la normativa interna.

Parallelamente, tale autorità competente ha l'obbligo di valutare se il ricorso sia giustificato e, quando appaia giustificato, di provvedere in una delle modalità previste dal paragrafo 2 dell'art. 25⁷.

Nella seconda fase, la procedura prosegue tra gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dell'art. 25 impone senza dubbio un **obbligo a negoziare**; ma, nella misura in cui esso concerne il raggiungimento di un accordo reciproco attraverso la procedura, le parti sono soggette soltanto all'obbligo di impegnarsi e non anche a quello di raggiungere un risultato.

Innanzitutto, le autorità competenti devono, nel ricercare un'amichevole composizione della controversia, determinare la propria posizione alla luce delle disposizioni delle rispettive legislazioni fiscali e di quelle della Convenzione. Lo scopo dell'ultimo periodo del paragrafo 2 dell'art. 25 è di consentire agli Stati il cui ordinamento interno preveda termini prescrittivi per la rettifica di accertamenti e per i rimborsi fiscali, di attribuire efficacia all'accordo eventualmente raggiunto malgrado l'esistenza di tali termini.

Il primo periodo del paragrafo 3 dell'art. 25 del Modello OCSE invita ed autorizza le autorità competenti a risolvere, quando possibile, le questioni interpretative ed applicative attraverso la procedura amichevole. Si tratta in sostanza di questioni di carattere generale che riguardano, o

che possono riguardare, una categoria di contribuenti, anche se esse sono sorte con riferimento ad un caso individuale normalmente ricadente entro l'ambito della procedura prevista dai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25.

La disposizione consente di risolvere questioni che derivano dall'applicazione della Convenzione. Esse potrebbero insorgere in riferimento all'istituzione e all'attuazione di procedure per lo sgravio dalle imposte applicate su dividendi, interessi e canoni nello Stato contraente dal quale provengono; potrebbe anche trattarsi di questioni relative a circostanze che compromettono ovvero impediscono il normale funzionamento delle clausole della Convenzione e la cui soluzione non dipende da un precedente accordo sull'interpretazione della Convenzione stessa.

Il secondo periodo del paragrafo 3 consente alle autorità competenti di trattare anche casi di doppia imposizione che non ricadono nell'ambito di applicazione delle disposizioni della Convenzione.

Il paragrafo 4 dell'art. 25 del Modello OCSE determina il modo in cui le autorità competenti possono consultarsi reciprocamente per la risoluzione – mediante comune accordo – sia di un caso particolare che ricade nella procedura definita nei paragrafi 1 e 2, sia di problematiche generali riguardanti, in particolare, l'interpretazione o l'applicazione della Convenzione di cui al paragrafo 3.

Esso prevede prima di tutto che le autorità competenti possano comunicare direttamente tra loro. Non sarebbe così necessario utilizzare canali diplomatici.

Le autorità competenti possono comunicare tra loro via lettera, *telefax*, telefono, incontri diretti o attraverso ogni altro strumento che appaia conveniente. Se lo desiderano, possono istituire formalmente, allo scopo, una commissione congiunta⁸.

Gli Stati contraenti sono tenuti a garantire ai contribuenti, i cui casi sono presentati alla commissione congiunta ai sensi del paragrafo 2:

⁶ Ad eccezione del caso in cui la procedura sia avviata dal contribuente nello Stato di cui ha la nazionalità a seguito dell'applicazione del paragrafo 1 dell'art. 24 (cfr. Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, par. 30 ss.).

⁷ Qualora l'autorità competente – debitamente adita – riconosca che il ricorso è 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. Se, invece, l'autorità competente ritiene che l'imposizione

contestata sia dovuta, integralmente ovvero in parte, a misure applicate nell'altro Stato, essa dovrà – come appare chiaramente dal tenore del paragrafo 2 dell'art. 25 – avviare la vera e propria procedura amichevole.

⁸ Per quanto concerne tale commissione congiunta, il paragrafo 4 permette alle autorità competenti degli Stati contraenti di determinare il numero dei membri e le regole procedurali di tale organo (cfr. Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, par. 58). Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 857 ss.

- il **diritto a presentare osservazioni**, sia per iscritto sia oralmente, direttamente ovvero tramite un rappresentante;
- il **diritto ad essere assistiti da un procuratore legale**.

La versione del 2008 del Modello OCSE ha introdotto considerevoli modifiche all'art. 25 e relativo Commentario⁹, il cui obiettivo è di rendere effettiva la procedura di accordo reciproco, non oggetto di un obbligo specifico nella versione del 2005. Le modifiche hanno riguardato anche il Commentario ai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE.

Il nuovo paragrafo 25 del Commentario ai paragrafi 1 e 2 dell'art. 25 stabilisce che il periodo di tre anni per la presentazione dei reclami da parte del contribuente continua a decorrere in pendenza di un procedimento giurisdizionale interno. È tuttavia possibile che alcuni Stati dispongano per la sospensione del termine triennale per la presentazione del reclamo, in pendenza di un procedimento giurisdizionale interno.

L'art. 25 del Modello OCSE non prevede in merito alla possibilità di una sospensione della procedura di accordo reciproco nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia provveduto al pagamento dell'imposta oggetto di disputa. In linea generale, il pagamento dell'imposta dovuta non dovrebbe costituire condizione per l'inizio della procedura di accordo reciproco (nuovo paragrafo 47 del Commentario).

Ai sensi del nuovo paragrafo 48, gli Stati dovrebbero adottare disposizioni le quali consentono la sospensione della riscossione delle imposte in pendenza della procedura di composizione amichevole. Inoltre, essendo nello spirito della convenzione bilaterale stessa assicurare la più ampia applicazione della procedura in commento, gli Stati membri non dovrebbero subordinare l'accesso alla procedura di composizione amichevole alla condizione del pagamento dell'imposta in contestazione.

3. La procedura arbitrale prevista dall'art. 25 del Modello OCSE

Il paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE introduce un meccanismo che consente il ricorso alla

procedura arbitrale per la risoluzione delle questioni che hanno impedito alle autorità competenti di raggiungere un accordo, entro due anni dalla sottoposizione del caso. Tale procedura è parte integrante della procedura di accordo reciproco e non costituisce meccanismo alternativo per la risoluzione delle controversie che insorgono ai sensi della Convenzione. Essa, inoltre, si applica in presenza del **requisito procedurale temporale**: ogni questione non risolta, la quale impedisce il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti, deve essere sottoposta a procedura arbitrale.

Il paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE dispone:

“5. 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 procedura arbitrale introdotta dal paragrafo 5 dell'art. 25 **non rappresenta** un meccanismo di risoluzione delle controversie **alternativo né supplementare** rispetto alla procedura di accordo reciproco: laddove le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo che non lascia alcuna

⁹ Per ulteriori approfondimenti sulle modifiche introdotte al Modello di Convenzione, cfr. P. Valente, *Il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. 2008 OECD Model convention – Modifications to articles and commentary*, in

“Rivista di Diritto Tributario Internazionale”, 2008, P. Valente, *Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario*, in “il fisco” n. 34/2008.

questione irrisolta per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni convenzionali, non vi è motivo per ricorrere alla procedura arbitrale.

Ciò, anche nel caso in cui il contribuente che ha fatto ricorso alla procedura di accordo reciproco ritenga non soddisfacente la soluzione raggiunta dalle autorità competenti coinvolte.

Il meccanismo di cui al paragrafo 5 è, quindi, estensione della procedura di accordo reciproco ed ha lo scopo di accrescerne l'effettività. Pertanto, mentre il caso principale è risolto nel contesto della procedura di accordo reciproco, solo quelle questioni specifiche dalla cui risoluzione dipende la definizione del caso stesso possono essere sottoposte alla procedura arbitrale¹⁰.

Se le autorità competenti degli Stati contraenti 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 di esse, le autorità competenti istituiscono, per ogni caso specifico, una Commissione arbitrale con l'incarico di emettere un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione, sempreché il/i contribuente/i si impegni(n) ad ottemperare alle decisioni della stessa.

L'istituzione della Commissione può aver luogo soltanto se le parti in causa rinunciano preventivamente – senza riserve o condizioni – agli atti del giudizio in corso presso l'autorità giudiziaria nazionale.

La Commissione arbitrale è composta da **tre membri**. Ciascuna autorità competente designa, entro 3 mesi dalla scadenza del termine di due anni, un membro; i due membri designano quindi, nello stesso termine e di comune accordo, il Presidente, scegliendolo tra personalità indipendenti appartenenti agli Stati contraenti o ad uno Stato terzo membro dell'OCSE.

La Commissione, nel pronunciare il suo parere, applica le disposizioni della Convenzione ed i principi generali di diritto internazionale, tenendo conto della legislazione interna degli Stati contraenti.

Il/i contribuente/i può/possono, qualora ne faccia/no richiesta, essere ascoltato/i o farsi rappresentare dinanzi alla Commissione e, se la Commissione

lo richiede, detto/i contribuente/i è/sono tenuto/i a presentarsi dinanzi alla medesima o a farvisi rappresentare.

Ai sensi del paragrafo 5 dell'art. 25, la Commissione rende il suo parere entro sei mesi dalla data in cui è stato nominato il Presidente. La Commissione arbitrale delibera a maggioranza semplice dei suoi componenti.

Entro sei mesi dalla pronuncia del parere da parte della Commissione arbitrale, le autorità competenti degli Stati contraenti possono ancora adottare, di comune accordo, misure volte ad eliminare la causa che ha determinato l'insorgere della controversia. Qualora entro sei mesi dall'emissione del parere da parte della Commissione arbitrale le autorità competenti di ciascuno Stato contraente non abbiano raggiunto un accordo per eliminare la causa della controversia, esse devono conformarsi a detto parere e dargli esecuzione.

Il silenzio normativo circa l'eventuale forma che deve assumere l'impegno del contribuente porta a ritenere che lo stesso possa esprimersi anche verbalmente.

Per quanto concerne i termini di cui al paragrafo 5 dell'art. 25, essi non dovrebbero considerarsi perentori, bensì ordinatori, in quanto non previsti "**a pena di decadenza**"¹¹.

4. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE: cenni

L'art. 293 (ex art. 220) del Trattato CE impone 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*".

Sulla base di tale disposizione è stata adottata la Convenzione arbitrale 90/436/CEE (di seguito anche "Convenzione arbitrale"), approvata in data 23 luglio 1990 e relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate¹².

La Convenzione arbitrale trova applicazione:

- quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi

le doppie imposizioni, op. cit., p. 861 ss.

¹⁰ La procedura in commento si distingue così dalle altre forme di accordo o di arbitrato dove la giurisdizione del collegio arbitrale si estende all'esame e risoluzione del caso nel suo complesso.

¹¹ Per ulteriori approfondimenti in tema di procedura arbitrale, cfr. P. Valente-C. Alagna-S. Mattia, *Controversie internazionali. Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, op. cit., p. 39 ss.; P. Valente, *Convenzioni internazionali contro*

¹² Sebbene la proposta di direttiva da parte della Commissione europea risalga al 1976, essa è diventata Convenzione, dopo anni di negoziazione, soltanto nel luglio del 1990, con l'obiettivo principale di eliminare i fenomeni di doppia imposizione che si concretizzano in sede di trasferimento di profitti tra società associate localizzate in Stati membri diversi. Entrata in vigore nel 1995, la sua applicazione è rimasta so-

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; tale disposizione si applica anche nel caso di perdite; inoltre le stabili organizzazioni di imprese UE sono equiparate alle imprese dello Stato in cui sono situate;

- alle imposte sui redditi (art. 2).

Alla base dell'applicazione della Convenzione arbitrale risiede il principio cardine cui devono ispirarsi le imprese nella determinazione dei prezzi di trasferimento, vale a dire il principio di libera concorrenza, desumibile dal disposto dell'art. 4, allorché si fa riferimento a "condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti"¹³.

Precisa la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012¹⁴ che, in ipotesi di rettifica in aumento degli utili di un'impresa associata effettuata dall'Agenzia delle Entrate, la normativa interna di riferimento che legittima l'accesso alla procedura prevista dalla Convenzione è quella in materia di prezzi di trasferimento di cui agli artt. 110, comma 7, e 9, comma 3, del Tuir¹⁵.

Non possono accedere alla suindicata procedura i contribuenti le cui istanze di apertura di procedura amichevole risultano fondate su contestazioni di natura diversa.

Quanto alle **fasi e ai tempi** del procedimento di rettifica dei prezzi di trasferimento, la Convenzione arbitrale 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);
- la possibilità che tra le imprese interessate e le relative Amministrazioni finanziarie si giunga

direttamente ad un accordo che consenta di evitare la doppia imposizione;

- la procedura amichevole da instaurarsi in assenza di tale accordo (art. 6);
- la procedura arbitrale, da attivare se entro due anni le Autorità competenti non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione (art. 7 e 11).

A norma dell'art. 6 della Convenzione arbitrale¹⁶, l'impresa ha la facoltà di sottoporre il caso all'Autorità competente dello Stato contraente di cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione¹⁷, 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.

L'Autorità competente, se il reclamo appare fondato, farà del suo meglio per regolare il caso per via amichevole con l'Autorità competente di qualsiasi altro Stato contraente interessato, al fine di evitare la doppia imposizione.

Qualora le Autorità competenti non raggiungano un accordo che elimini la doppia imposizione, l'art. 7 della Convenzione 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. Secondo 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 adottano una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione, che non necessariamente deve essere conforme a quanto statuito dalla Commissione stessa. Se, invece, non raggiungono

spesa dal 1° gennaio 2000 al 31 ottobre 2004.

Nel 1999 è stato firmato il Protocollo di modifica che ne ha esteso l'efficacia per un altro quinquennio, prevedendo, altresì, una clausola di rinnovo automatico per gli anni successivi. L'ultimo Stato membro firmatario (il Portogallo) del Protocollo di modifica ha depositato gli strumenti di ratifica il 4 agosto 2004. La Convenzione ha, pertanto, (ri)acquistato piena efficacia il 1° novembre 2004. I suoi effetti, tuttavia, si producono retroattivamente, a partire dalla data in cui l'applicazione era stata sospesa.

¹³ Per approfondimenti sul principio di libera concorrenza cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 35 ss.; P. Valente-A. Della Rovere-P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative*, Ipsoa, Milano, 2013, p. 3 ss.

¹⁴ In banca dati "fisconline".

¹⁵ Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 221 ss.

¹⁶ P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1191 ss.; P. Valente-I. Caraccioli, *Sanzioni gravi ex Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano*, in "il fisco" n. 1/2012.

¹⁷ Per ulteriori approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 243 ss.; P. Valente-L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, Milano, 2013.

un accordo, sono tenute a conformarsi a detto parere.

Ai sensi dell'art. 8 della Convenzione

“L'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o costituire la commissione consultiva di cui all'articolo 7, quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente constatato che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili ai sensi dell'articolo 4, è passibile di sanzioni gravi.

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

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012¹⁸ ha precisato che, nella prassi applicativa italiana, si prendono in considerazione, quali ipotesi di sanzioni gravi, soltanto i casi eccezionali di condotta fraudolenta, normalmente non ricorrenti nella materia dei prezzi di trasferimento.

5. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012

Il 5 giugno 2012, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circ. n. 21/E, la quale fornisce chiarimenti riguardo alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole.

Con riferimento alla disposizione di cui all'art. 25 del Modello OCSE, la suddetta circolare precisa che essa si applica:

- dal punto di vista **sogettivo**, alle persone giuridiche, persone fisiche, società e ogni altra associazione o ente dotati 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 giu-

ridica o economica che riguardano i soggetti di cui al punto precedente.

La procedura amichevole ha natura *“speciale”*, non prevista dall'ordinamento interno, che intende evitare ai contribuenti la presentazione di un ricorso in ciascuno degli Stati contraenti, secondo le procedure ordinarie interne, nei casi di non conforme applicazione delle disposizioni convenzionali in uno o in entrambi gli Stati; tale procedura può essere attivata esclusivamente in caso di controversie riguardanti:

- misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti che comportino, o che comporteranno, un'imposizione per il contribuente non conforme alle disposizioni della convenzione;
- difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione, o all'applicazione, della Convenzione;
- eliminazione della doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

La procedura amichevole può essere iniziata dal contribuente senza dover attendere la notifica di atti di imposizione che questi ritiene in contrasto con la convenzione bilaterale stipulata fra i due Stati; è infatti sufficiente che le misure (atti o decisioni di carattere legislativo o regolamentare di uno degli Stati contraenti) abbiano quale diretta e necessaria conseguenza un atto impositivo in capo al contribuente che sia in contrasto con le disposizioni convenzionali.

Secondo la circolare n. 21/E, il ricorso deve essere presentato:

- all'autorità competente dello Stato di residenza del contribuente, tranne nel caso di procedura di non discriminazione, di cui all'art. 24 paragrafo 1 della Convenzione, iniziata dal contribuente nello Stato del quale è nazionale;
- entro tre anni¹⁹ dalla prima notifica della misura di uno degli Stati contraenti, che dà luogo all'imposizione che si considera in contrasto con la Convenzione.

La circolare n. 21/E rileva 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 fi-

¹⁸ In banca dati “fisconline”.

¹⁹ La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012 sottolinea che la maggior parte delle convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni). Per ulteriori approfondimenti sulla

suddetta circolare, cfr. P. Valente-C. Alagna-S. Mattia, *Controversie internazionali. Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, op. cit., p. 371 ss.; P. Valente, *Le procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, in “il fisco” n. 26/2012.

nanziarie interessate di fare del *“loro meglio per regolare il caso”*.

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E chiarisce che, una volta ricevuto il reclamo da parte del contribuente, l’autorità competente valuta la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l’avvio 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.

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.

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.

L’apertura della procedura amichevole può essere richiesta dal contribuente **“indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale”**, i quali possono essere instaurati contemporaneamente al fine di evitare che l’imposta accertata

dall’Amministrazione finanziaria divenga definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell’eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti. In tal caso, potrebbero verificarsi le seguenti ipotesi:

- qualora le autorità competenti addivengano a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, presupposto necessario per l’esecuzione dell’accordo amichevole è l’accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale;
- nel caso in cui invece un giudicato sussista, l’autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all’altra autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l’eliminazione della doppia imposizione, quest’ultima permane a meno che l’autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale.

Resta ferma la facoltà del contribuente di proporre la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole, nonché, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella circolare in commento, di 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.