

**Dottorato di Ricerca in**  
**“Diritto degli Affari e Tributario dell’Impresa”**  
**XXVI CICLO**  
Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**GLI STRUMENTI DI COMPOSIZIONE DELLE**  
**CONTROVERSIE IN MATERIA DI *TRANSFER PRICING***  
*Problematiche applicative e prospettive evolutive*

*Tutor*  
Chiar.ma Prof. ssa Laura Castaldi

*Dottorando*  
Giovanni Paudice

*Alla mia Irene,  
la mia amata compagna di vita,  
che c'è sempre per me **incondizionatamente**,  
che è sempre con me **immancabilmente**.*

*“Due cose riempiono l’animo  
di ammirazione e venerazione sempre nuova e crescente,  
quanto più spesso e più a lungo la riflessione si occupa di esse:  
il cielo stellato sopra di me,  
e la legge morale dentro di me”.*

(I. KANT- “La critica della ragion pratica”)

## INDICE

<b>CAPITOLO 1: <u>Introduzione</u></b>	1
<b>1. Il <i>transfer pricing</i> all'interno dei gruppi multinazionali</b>	1
<b>2. L'incidenza della disciplina del <i>transfer price</i> sulla doppia imposizione internazionale</b>	9
2.1. <i>Le cause della doppia imposizione internazionale: conflitto tra criteri di collegamento</i>	9
2.2. <i>Elementi della doppia imposizione economica e suoi effetti</i>	13
2.3. <i>Ipotesi di doppia imposizione internazionale derivante dall'applicazione della disciplina del "transfer price"</i>	16
<b>3. Prime considerazioni ed osservazioni</b>	18
<b>CAPITOLO 2: <u>Ruling internazionale</u></b>	22
<b>1. Advance Pricing Agreements ("APA") nella prospettiva internazionale: la posizione dell'OCSE</b>	23
1.1. <i>Premessa</i>	23
1.2. <i>Alcuni aspetti "tipici" degli APA secondo le Linee Guida dell'OCSE</i>	25
1.3. <i>Vantaggi e Svantaggi degli APA</i>	27
<b>2. La prospettiva italiana: il c.d. <i>Ruling Internazionale</i></b>	29
2.1. <i>Premessa</i>	29
2.2. <i>Ambito soggettivo</i>	30
2.3. <i>Ambito oggettivo</i>	32
2.4. <i>Aspetti procedurali</i>	34
2.5. <i>L'accordo: natura ed effetti</i>	37
2.6. <i>Le vicende successive all'accordo</i>	42
2.7. <i>Le incertezze sul piano penale</i>	44
<b>3. Prime considerazioni ed osservazioni</b>	45

<b>CAPITOLO 3: <u>Mutual Agreement Procedure (MAP)</u></b>	49
<b>1. Premessa</b>	50
<b>2. Presupposto soggettivo</b>	54
<b>3. Aspetti procedurali</b>	61
3.1. <i>Termine di presentazione dell'istanza</i>	61
3.2. <i>L'istanza di avvio della MAP</i>	63
3.3. <i>Lo svolgimento della procedura</i>	67
<b>4. Rapporti con il contenzioso interno</b>	73
4.1. <i>Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso</i>	80
<b>5. Clausola arbitrale</b>	80
<b>6. Contenuto dell'accordo</b>	85
<b>7. Prime considerazioni ed osservazioni</b>	89
<b>CAPITOLO 4: <u>Convenzione Arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990</u></b>	91
<b>1. Premessa: l'utilizzo dello strumento della Convenzione</b>	92
<b>2. Presupposto soggettivo</b>	97
<b>3. Presupposto oggettivo</b>	98
<b>4. La struttura della procedura</b>	99
4.1. <i>Lo svolgimento della procedura amichevole</i>	101
4.2. <i>Lo svolgimento della procedura arbitrale</i>	104
4.3. <i>La conclusione della MAP da Convenzione Arbitrale</i>	106
<b>5. L'inapplicabilità della Convenzione Arbitrale nei casi di sanzioni gravi</b>	107
5.1. <i>La nozione di "sanzioni gravi" di cui all'art. 8 della Convenzione Arbitrale</i>	107
5.2. <i>L'interpretazione da parte del Forum Congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento</i>	109
5.3. <i>L'interpretazione nel Codice di Condotta e da parte dell'Agenzia delle Entrate</i>	110
<b>6. Rapporti con il contenzioso interno</b>	113
6.1. <i>Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso</i>	115
<b>7. Prime considerazioni ed osservazioni</b>	116

<b>CAPITOLO 5: <u>Prospettive evolutive</u></b>	119
<b>1. Premessa</b>	119
<b>2. I “Safe Harbours”</b>	121
2.1. <i>Inquadramento generale dei Safe Harbours</i>	122
2.2. <i>Le nuove previsioni OCSE in tema di Safe Harbours</i>	124
<b>3. Un possibile approccio “comprehensive”</b>	127
3.1. <i>L’adozione di una base imponibile consolidata europea comune per le società (CCCTB)</i>	129
3.2. <i>Considerazioni ed osservazioni conclusive</i>	138
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	143

## CAPITOLO 1

### Introduzione

**1. Il *transfer pricing* all'interno dei gruppi multinazionali – 2. L'incidenza della disciplina del *transfer price* sulla doppia imposizione internazionale - 2.1. Le cause della doppia imposizione internazionale: conflitto tra criteri di collegamento - 2.2 Elementi della doppia imposizione economica e suoi effetti - 2.3. Ipotesi di doppia imposizione internazionale derivante dall'applicazione della disciplina del *transfer price*- 3. Prime considerazioni ed osservazioni**

\* \* \*

#### **1. Il *transfer pricing* all'interno dei gruppi multinazionali**

L'attuale realtà imprenditoriale manifesta un'evidente tendenza verso forme organizzative complesse. Tale complessità, in particolare, si palesa sia sotto il profilo strutturale/organizzativo delle imprese, sia sotto quello della relativa collocazione delle stesse imprese nello spazio. Difatti, i gruppi multinazionali operanti nei mercati globali (di seguito, anche *Multinational Enterprises* o "MNE") tendono oramai a "ramificarsi" in diverse giurisdizioni.

In tal senso l'espressione "ramificazioni" intende evocare l'idea di complesse organizzazioni imprenditoriali le quali, caratterizzate da un forte livello di centralità a livello decisionale, tendono ad articolare una pluralità di centri d'imputazione di interessi e rapporti giuridicamente rilevanti. Per quanto formalmente e giuridicamente indipendenti, tali centri d'imputazione di rapporti giuridici, per il fatto di essere parte di un gruppo multinazionale, non possono sostanzialmente determinarsi in maniera autonoma rispetto al soggetto al quale sono riconducibili.

La natura di un MNE si coglie dunque nell'unità dell'organismo economico, cui si contrappone una pluralità di organizzazioni giuridiche mediante le quali tale organismo esercita l'attività economica. In altri termini, a fronte di un unico organismo direzionale, vi sono, per quanto concerne l'esercizio materiale dell'attività economico-imprenditoriale, più articolazioni operanti in più Paesi; di talchè all'unità materiale della forma economica non corrisponde un'analogia unità sotto il profilo dell'organizzazione giuridica.

Il processo di globalizzazione sta dunque determinando il mutamento del MNE in “*impresa sovranazionale*” o “*transnazionale*”. In particolare, nel momento in cui la portata dei fenomeni economici e sociali supera gli ambiti dei singoli confini nazionali, il “*trinomio*” impresa-società-azienda – storicamente collocato nello stesso ambito geografico – viene a scindersi e riaggregarsi in Stati differenti in funzione delle esigenze di flessibilità, elasticità e convenienza.

In questa prospettiva, la “*funzionalità*”, connotato tipico della impresa sovranazionale, implica che le funzioni aziendali non debbano più essere “*clonate*” su ciascun territorio in cui è presente l'impresa<sup>1</sup>. A tale riguardo, infatti, dalla fine degli anni '80 - inizi degli anni '90, le imprese, a prescindere dal comparto industriale o produttivo in cui operavano, hanno iniziato ad adattare le proprie strutture organizzative verso una centralizzazione di quelle funzioni chiave per la generazione di valore; segnatamente i c.d. *key value-drivers*<sup>2</sup>, intendendo, con tale termine, fare riferimento a quelle funzioni che inglobano il rischio imprenditoriale generatore di utile (il c.d. *residual profit*) e che normalmente è soggetto a particolari procedure di controllo all'interno di gruppi multinazionali.

In termini generali, pertanto, l'emergere della realtà (economica, ancor prima che giuridica) del MNE è conseguenza inevitabile del crescente fenomeno dell'integrazione dei mercati e della creazione di economie di scala nelle quali i gruppi imprenditoriali, al fine di rimanere competitivi e garantire la loro stessa sopravvivenza, sono “*obbligati*” a riconsiderare i propri *business models*<sup>3</sup>.

Ne consegue che, per quanto il MNE si componga di più entità localizzate in diverse giurisdizioni, le stesse sono riconducibili ad un unico centro decisionale, con naturale identità di interessi tra le varie entità che le compongono. In altri termini, la complessa articolazione di un MNE in una schiera di “*ramificazioni*” che non intaccano i poteri di direzione e controllo del

---

<sup>1</sup> In questa prospettiva, i cambiamenti organizzativi dell'impresa riguardano sia l'organizzazione interna, sia il modo in cui la stessa si relaziona con le organizzazioni esterne con le quali essa intrattiene rapporti; ne consegue che le strutture gerarchiche vengono sempre più soppiantate da modelli organizzativi nei quali la conoscenza è condivisa, le comunicazioni sono informali e la flessibilità sostituisce la gerarchia. Per ampi riferimenti vedi, P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012, 2030 e ss.

<sup>2</sup> Per una analisi dei profili di finanza aziendale relativi alla centralizzazione dei *key value drivers* si rinvia agli studi di A. HAYRI, R. CLARK, *Firm Profitability in recession*, in Tax Management Transfer Pricing Report, 6 marzo 2002, BNA Publishing, WASHINGTON, 905.

<sup>3</sup> Sul punto, per approfondimenti, si rinvia allo scritto di D. FRANCESCUCCI, *The Arm's length principle and group dynamics – Part I: the Conceptual shortcomings*, in International Transfer Pricing Journal, No. 2, 2004, IBFD Publications.



centro imprenditoriale sulle proprie emanazioni, rappresenta un adeguato strumento per conseguire in maniera efficace svariate strategie di impresa.

Fra queste ultime, acquistano rilevanza quelle strategie che il MNE realizza a favore delle proprie associate attraverso la conclusione di negozi giuridici a condizioni diverse da quelle che sarebbero state poste in essere ove mai la medesima operazione fosse stata realizzata tra soggetti indipendenti.

Trattasi segnatamente delle politiche di *transfer pricing*, vale a dire quel complesso di tecniche e procedimenti adottati dal MNE nella formazione dei prezzi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi che intervengono tra le diverse entità del gruppo operanti in Stati diversi. Le politiche di *transfer pricing* – disciplinando dunque il funzionamento delle transazioni infragruppo – rappresentano elementi di assoluta strategicità per il MNE<sup>4</sup>.

Sotto questo profilo, le ragioni che conducono alla determinazione di un prezzo di trasferimento di un bene o servizio diverso, da quello normalmente applicato tra soggetti indipendenti sono molteplici e possono anche non essere colti da un osservatorio esterno per la loro intima connessione con la struttura e con le esigenze economiche del MNE.

Ad esempio, è possibile che attraverso una determinata configurazione dei prezzi, l'impresa miri ad: (i) eludere le disposizioni valutarie, (ii) incidere sulle richieste di aumenti salariali evidenziando profitti meno elevati, (iii) stimolare le autorità governative ad elevare il prezzo imposto di alcuni prodotti in relazione all'aumento dei costi, (iv) ridurre i profitti delle controllate al fine di evitare reazioni negative negli Stati esteri, (v) eludere eventuali oneri *anti-dumping* ovvero (vi) pianificare le diverse attività del gruppo in vista della minimizzazione dell'*ETR* (*Effective Tax Rate* o carico fiscale effettivo)<sup>5</sup>.

In questo ambito, l'equivalenza dell'interesse fiscale tra le diverse entità del gruppo (necessariamente coincidente con l'interesse dell'impresa operante come centro decisionale)

---

<sup>4</sup> La definizione delle politiche di *transfer pricing* assume carattere determinante per il *top management* del gruppo. Essa presuppone una compiuta comprensione della configurazione strutturale, dell'articolazione societaria e delle dinamiche organizzative delle imprese multinazionali, indipendenti giuridicamente, ma gestite unitariamente da un unico soggetto economico in posizione apicale (capogruppo o *top holding/ultimate parent*). Cfr. sempre P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., 2030 e ss.

<sup>5</sup> Da un punto di vista storico, la migliore dottrina aiuta a ricordare che le teorizzazioni delle motivazioni alla base dell'introduzione di una disciplina sui prezzi di trasferimento possono essere ricondotte a due categorie: i) esigenze c.d. "indirette" di investimento, riconducibili all'adozione di tecniche più efficaci per il trasferimento di utili in quanto svincolate dai tempi e dalle forme richieste dal diritto societario; ii) necessità di remunerare gli investimenti della capogruppo a livello locale. In tal senso si rinvia a G. MAISTO, *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985, 2.

consente di modellare le specifiche condizioni di fatto e di diritto delle varie affiliate appartenenti al gruppo, per creare un “*microsistema*” che sfugge alle ordinarie regole del mercato<sup>6</sup>.

In siffatto contesto, il *transfer pricing* assume dunque un ruolo fondamentale, soprattutto ai fini del coordinamento dei processi di *business*; infatti, attraverso la distribuzione di margini e incentivi alle diverse *business units* del gruppo, il *transfer pricing* fornisce al *management* indicazioni utili sia sull'organizzazione globale del *business*, sia sulla tassazione internazionale.

Ne deriva che l'approccio esclusivamente fiscale al *transfer pricing* mostra evidenti criticità, in quanto fornisce una prospettiva “*monoculare*” della transazione (dal punto di vista di un solo Paese), mentre trascura la visione plurilaterale (delle parti che intervengono nella transazione) e globale (con riferimento al complesso cosmo dell'impresa multinazionale). Esso, inoltre, non riflette e non è in grado di rappresentare compiutamente le variabili che influiscono sui prezzi e sui profitti, quali incertezza delle transazioni, assetti specifici, misurabilità dei fattori che contraddistinguono l'ambiente economico.

A tal riguardo, occorre, del resto evidenziare come la scienza economico-aziendale del *corporate finance* ha da sempre qualificato i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento quali meri strumenti valutativi delle *performance* del *management* di un MNE; di talchè la nozione di prezzo di trasferimento viene individuata come corrispettivo dello scambio di beni o servizi tra unità divise di una stessa impresa ovvero tra società giuridicamente indipendenti, ma appartenenti ad un medesimo gruppo societario.

Sotto questo profilo, è interessante notare come l'angolo di visuale adottato degli studiosi di *business economics* definisce il *transfer price* come “*the amount charged by one segment of an organization for a product or service that it supplies to another segment of the same organization*”<sup>7</sup>.

In buona sostanza, il *transfer pricing* non nasce come strumento di pianificazione fiscale (anche se può diventarlo), ma è ontologicamente connesso alla stessa esistenza dei gruppi

---

<sup>6</sup> Ed ecco allora che, al fine di disciplinare le transazioni poste in essere all'interno del “microsistema” dei gruppi multinazionali, si è deciso in ambito internazionale di adottare l'*arm's length principle* (o principio del prezzo di libera concorrenza), recepito anche nella normativa italiana (art. 110, comma 7 del T.U.I.R) secondo cui il prezzo stabilito nelle transazioni commerciali tra imprese associate deve corrispondere al prezzo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni identiche – o analoghe/similari – sul libero mercato.

<sup>7</sup> Cfr. G. ECCLES, *The Transfer Pricing Problem*, D.C. Heath and Company, Lexington/Toronto, 1985, 13; C.T.HORNGREN-W.O.STRATTON-G.L.SUNDEM, *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall International Inc., 2002, São Paulo, 396.

multinazionali<sup>8</sup>; esso rappresenta un valore che permette la scissione spaziale del risultato economico complessivo di un'impresa (o gruppo di società) tra le varie unità (o società dotate di autonomia giuridica) nelle quali è divisa<sup>9</sup>.

In altri termini, non può sostenersi *ex se* una presunzione dell'esistenza di un comportamento elusivo/abusivo da parte del MNE strumentale al trasferimento di base imponibile verso paesi a fiscalità di vantaggio<sup>10</sup>. Al contrario, siffatte problematiche valutative sorgono tutte le volte in cui, all'interno di un gruppo presente in varie giurisdizioni, viene posta in essere una transazione.

Quanto sin qui premesso serve ad evidenziare la fondamentale caratteristica del *transfer pricing*; trattasi infatti di un fenomeno economico ancor prima che giuridico il quale, per quanto di immediato impatto sul carico fiscale complessivo del gruppo multinazionale, non contiene in radice elementi derivanti dal diritto tributario.

Dunque, l'attività di *price setting*, nel contesto di transazioni intercorrenti tra entità facenti parte del medesimo gruppo, è *prima facie* estranea dal muovere, in primo luogo, verso il raggiungimento di obiettivi di minimizzazione fiscale.

Giova a tal proposito osservare come le stesse *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* elaborate dall'OCSE (d'ora innanzi "**TP Guidelines**"), evidenziano la necessità di adottare un nuovo approccio ermeneutico nei confronti dell'*arm's length principle* che cioè prenda atto della diversa realtà economica creata dal diffondersi dei gruppi multinazionali e la cui lettura sia svincolata dall'individuazione di eventuali pretese elusive. In particolare, il paragrafo 1.11 delle *TP Guidelines* statuisce

---

<sup>8</sup> La dottrina economica ha classificato gli obiettivi, i processi di scelta nonché i criteri di valorizzazione dei prezzi di trasferimento, proponendo schemi prescrittivi legati al perseguimento di determinate finalità. Gli obiettivi che l'azienda indivisa (o il gruppo) dovrebbe perseguire con una adeguata valorizzazione dei prezzi di trasferimento sono: a) l'ottimalità (statica) nell'allocazione delle risorse, con raggiungimento del massimo profitto per l'intera azienda (o il gruppo); b) la neutralità nella ripartizione del profitto complessivo tra le divisioni (o società del gruppo), con corretta misurazione del contributo di ciascuna al risultato "*d'insieme*". Queste due finalità possono coesistere entro una determinata politica di prezzi di trasferimento oppure possono confliggere.

<sup>9</sup> Ove gli scambi fossero caratterizzati dalla libera negoziazione di due entità indipendenti in conflitto di interessi, il prezzo di trasferimento non sarebbe altro che il prezzo di mercato. Ma negli scambi intradivisionali o tra società di un gruppo non si può mai parlare di prezzi di mercato. Non si è di fronte ad una libera negoziazione perché esiste, a monte, un intervento dell'unico soggetto economico alla guida dell'impresa (o del gruppo), e cioè della Capogruppo, che permette la negoziazione e ne avalla i risultati.

<sup>10</sup> Di contro, la maggior parte delle giurisdizioni facenti parte dell'OCSE (ivi inclusa l'Italia) hanno reiteratamente interpretato il *transfer pricing* come possibilità di creare una sorta di "*condizionamento*" dei prezzi di trasferimento tra imprese associate al fine di localizzare – come scopo immediato o mediato – materia imponibile verso Stati a fiscalità privilegiata.

espressamente: *”Una difficoltà pratica relativa all’applicazione del principio di libera concorrenza consiste nel fatto che imprese associate possono avviare transazioni che imprese indipendenti non sarebbero in grado di realizzare. Tali transazioni non vengono necessariamente poste in essere per motivi di elusione fiscale, ma possono avere luogo poiché, nel corso delle transazioni, i membri di una multinazionale affrontano delle circostanze commerciali differenti rispetto a quelle che avrebbero affrontato imprese indipendenti”*.

Dall’affermazione del summenzionato principio, il corollario logico giuridico che ne deriva è coerente con l’evoluzione dell’organizzazione imprenditoriale del MNE. Più in dettaglio, le *TP Guidelines* riconoscono che le transazioni concluse tra imprese associate non sono necessariamente irrispettose del principio di libera concorrenza così da poterle riqualificare sulla base di presunti intenti elusivi perseguiti dal contribuente<sup>11</sup>.

Da quanto affermato, dunque, ne discende che l’attività di *pricing* delle transazioni tra imprese di un medesimo gruppo multinazionale, rappresenta una vicenda insita in una ben più complessa attività decisionale che, al contrario, si focalizza sulle condizioni commerciali e finanziarie caratterizzanti il negozio giuridico posto in essere tra soggetti affiliati. In questa prospettiva, il *pricing* che assicura il corretto funzionamento del libero mercato, non si atteggia in maniera analoga anche all’interno di un MNE; al contrario, ivi, esso è sostituito da un meccanismo di gerarchia decisionale all’interno del gruppo che lo rende un mero *management tool* (seppur di primaria importanza per il corretto svolgimento di attività di *tax compliance*).

Fatta questa premessa sull’esatta natura giuridico-economica del *transfer price*, occorre considerare ora gli standard di fiscalità condivisi a livello internazionale per verificare se e in che termini abbiano tenuto il passo con la globalizzazione dell’economia.

La dimensione globale del reddito del MNE (in quanto espressione della direzione unitaria del gruppo) rende di particolare complessità la sua ridefinizione su base territoriale, in ossequio alla disciplina tributaria del *transfer pricing*, da parte delle singole autorità fiscali; ciò con conseguenti difficoltà di applicazione dei criteri di collegamento di tale reddito con un

---

<sup>11</sup> A rigore, le *TP Guidelines* al paragrafo 1.14 ribadiscono la supremazia dell’*arm’s length principle* quando si indica che *“il principio di libera concorrenza è teoricamente valido in quanto assicura la migliore approssimazione dei meccanismi di libero mercato nel caso in cui vengano trasferiti beni e/o servizi tra imprese associate. Sebbene, in pratica, non possa essere sempre applicato correttamente, esso produce degli adeguati livelli di reddito tra i membri delle multinazionali, accettabili dalle amministrazioni fiscali”*.

determinato Paese e potenziali conflitti tra Amministrazioni nelle pretese impositive e rischi di doppie imposizioni.

Difatti, nell'ambito della normativa tributaria concernente il *transfer pricing*, in ragione della ripartizione dei poteri impositivi tra Stati, si continua a fare riferimento ai concetti di “*separate entity*” ed “*arm's length*”; a considerare, cioè, il gruppo di impresa come un insieme di entità nazionali giuridicamente distinte, anziché come un unico contribuente globale.

Il problema è che queste regole sono l'espressione del medesimo conflitto, cui già si è accennato, tra l'economia globale, che ha trasformato il gruppo multinazionale in un'unica impresa integrata, e il perimetro di applicazione rigorosamente nazionale del diritto che è in grado di manifestare la propria effettività solo nei confronti di persone ed enti costituiti sul proprio territorio o che con esso abbiano intessuto rapporti giuridicamente rilevanti.

Le norme di fiscalità internazionale contenute negli ordinamenti nazionali sono principalmente espressione di un contesto caratterizzato da uno scarso livello di “*integrazione economica transfrontaliera*”.

Secondo l'OCSE, esse sono poco inclini a disciplinare fenomeni in cui sono coinvolti “*contribuenti globali*” o transazioni in cui assumono crescente importanza la proprietà intellettuale e le tecnologie connesse alla comunicazione. Il mercato globale, nel quale dovrebbero trovare applicazione norme anch'esse globali, è invece dominato dalla presenza di tanti ordinamenti giuridici quanti sono gli Stati coinvolti nelle transazioni economiche. Tali Stati non sono in grado, in quanto operanti nell'ambito di precisi e definiti confini politico-geografici, di disciplinare “*situazioni transfrontaliere*”<sup>12</sup>.

Uscire da questa ambivalenza non è sempre agevole e vengono così a crearsi problemi di doppia imposizione, alquanto ricorrenti in materia di *transfer pricing*.

Viene così, sin d'ora, a denotarsi come sia di assoluta “*attualità*” l'adozione, sul piano nazionale e internazionale, di efficaci strumenti di composizione delle controversie, anche preventivi, tra Stati e MNE in materia di *transfer pricing* proprio come strumenti di risoluzione dei siffatti problemi di doppia imposizione.

---

<sup>12</sup> “*Liberalisation of trade and capital markets has been an important component of globalisation. This process has embraced both OECD countries (which have taken further steps in this direction) and emerging economies (notably the BRICs). The resulting increased competition and pressures to produce where profitability is greatest have been accompanied (on the supply of funds side) by much greater mobility of capital*” (cfr. G. MATTHEWS, “*What is a «Competitive» Tax System?*”, OECD Taxation Working Papers No. 2, 9 settembre 2013).

Naturalmente – si aggiunge – se dall'interazione tra la suindicata pluralità dei regimi fiscali esistenti possono derivare situazioni di “*sovrapposizione*” nell'esercizio dei diritti da parte dei contribuenti, con conseguenti rischi di doppia imposizione, la medesima interazione può costituire fonte di opportunità per i contribuenti, consentendo di porre in essere schemi che, sebbene formalmente legittimi, violino lo spirito della legge, con conseguente erosione delle basi imponibili degli Stati.

L'erosione della base imponibile mediante il *c.d. profit shifting* può pregiudicare il gettito fiscale, la sovranità e l'equità tributaria degli Stati. E, proprio al fine di contrastare il citato fenomeno, nel febbraio 2013 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” (di seguito anche “**Rapporto BEPS**”), il quale sottolinea come le imprese multinazionali sfruttino le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito.

Torneremo comunque nel successivo capitolo (5) a trattare del Rapporto BEPS che suggerisce l'adozione di un piano d'azione il quale dovrebbe fra l'altro includere una ridefinizione delle regole alla base della potestà impositiva (“*jurisdiction to tax*” o “*right to tax*”) degli Stati e una rivisitazione dei principi contenuti nelle convenzioni contro le doppie imposizioni al fine di adeguarli al mutato contesto economico; ciò anche ai fini della presente trattazione, evidenziando come nelle problematiche in materia di *transfer pricing* occorre individuare soluzioni di “*equilibrio*” in grado di contemperare, da un lato, la risoluzione di fenomeni di doppia imposizione, e dall'altro, evitare però l'erosione delle basi imponibili degli Stati.

In questa fase, giova già aver presente come non sia sempre necessario o opportuno, in ogni caso, un riconoscimento della rettifica operata nello Stato sì da risolvere il problema della doppia imposizione; non occorre, in particolare, in presenza di un comportamento elusivo/abusivo da parte del MNE strumentale al trasferimento di base imponibile verso paesi a fiscalità di maggior vantaggio.

Se, ad esempio, un'impresa pratica prezzi assai inferiori a quelli normali, con il (solo) deliberato e manifesto intento di trasferire materia imponibile nello Stato di residenza della propria controllata acquirente, alla doppia imposizione risultante dalla rettifica nello Stato di residenza potrebbe/dovrebbe essere attribuito *lato sensu* carattere sanzionatorio, nel senso di

precludere l'applicazione degli strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* tra Stati e MNE, in presenza di illecito comportamento da parte del contribuente.

## **2. L'incidenza della disciplina del *transfer price* sulla doppia imposizione internazionale**

Ai fini della presente indagine, pare utile muovere anche da qualche considerazione di carattere generale con riguardo al fenomeno della doppia imposizione; ciò al fine di indicare come tale fenomeno si “*atteggia*”, con determinate peculiarità, in materia di *transfer pricing* e, per l'effetto, come vengono a collocarsi nell'ordinamento nazionale ed internazionale, gli strumenti di risoluzione delle controversie aventi ad oggetto proprio le questioni relative al *transfer pricing*.

### *2.1. Le cause della doppia imposizione internazionale: conflitto tra criteri di collegamento*

I fenomeni di doppia imposizione internazionale si intensificano sempre di più in misura proporzionale all'accennata internazionalizzazione dell'economia e alla progressiva estensione delle pretese tributarie degli Stati anche su situazioni reddituali e patrimoniali realizzate fuori dal proprio territorio.

Da un punto di vista prettamente tecnico, accade che una stessa fattispecie risulta collegata a più ordinamenti giuridici, e si verifica, di conseguenza, un prelievo tributario sovrapposto, dato dall'applicazione di norme contemporaneamente vigenti nei diversi ordinamenti. Tale concorso di norme è originato dall'adozione, in ciascun ordinamento, di determinati criteri di collegamento, la cui applicazione congiunta non risulta coordinata<sup>13</sup>.

Limitando la ricognizione al campo delle imposte dirette, occorre osservare che i criteri di collegamento che determinano l'aspetto territoriale del tributo hanno una duplice natura,

---

<sup>13</sup> Seppure siano vari i presupposti che ad essa danno origine, possiamo individuare con sufficiente generalità un unico concetto di doppia imposizione: si parla di doppia imposizione ogniqualvolta i presupposti impositivi di due o più Stati si sovrappongono e, dunque, la stessa ricchezza viene assoggettata ad imposta due o più volte. Sebbene tale fenomeno possa riguardare qualsiasi tipo di imposta, la doppia imposizione ha assunto rilevanza particolare in campo internazionale soprattutto per quanto concerne le imposte dirette (sul reddito e sul patrimonio) e le imposte sulle successioni e donazioni. *Cfr.* A. FANTOZZI - K. VOGEL, voce *Doppia imposizione internazionale*, in Dig. disc. Priv., sez. comm., V, Torino, 1990; P. ADONNINO, voce *Doppia imposizione* in Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. XII, Roma, 1989.

oggettiva oppure soggettiva. Per chiarire questo aspetto si può affermare che ai fini della selezione delle situazioni di fatto da assoggettare a queste imposte, il primo criterio valorizza il legame tra fatto e territorio, mentre il secondo valorizza il legame tra soggetto e territorio. Ne consegue che, in base al criterio oggettivo, queste imposte si applicano a tutte le situazioni di fatto che si verificano nello Stato, a prescindere dal legame esistente tra il soggetto che le realizza ed il territorio medesimo (e quindi l'imposta si applica a tutti i redditi prodotti nel territorio dello Stato), mentre, in base al criterio soggettivo, queste imposte si applicano a tutte le situazioni di fatto che sono realizzate da soggetti legati in un certo modo al territorio dello Stato (residenza o anche soltanto cittadinanza), a prescindere dal luogo in cui le situazioni medesime si verificano (e quindi l'imposta sui redditi si applica sui tutti i redditi del residente, ovunque prodotti).

E' quando due (o più) Stati attraggono ciascuno nella propria sfera impositiva un medesimo presupposto di imposta, che si verifica il fenomeno della doppia imposizione.

Esso è dunque conseguenza della sovrapposizione di criteri di collegamento confliggenti, per loro natura, cioè a livello sistematico, ovvero perché un certo contribuente presenta effettivi elementi di connessioni con più giurisdizioni, cioè a livello di singola fattispecie. In linea di principio, comunque, il problema sorge perché tutti i principali criteri di collegamento generalmente utilizzati esprimono una pretesa fiscale extraterritoriale.

Si possono verificare nella prassi tutte le diverse combinazioni: (i) conflitto tra due criteri oggettivi (es. diversa individuazione del luogo di produzione del reddito); (ii) conflitto tra due criteri soggettivi (es. un soggetto viene considerato collegato a due diverse giurisdizioni fiscali); (iii) conflitto tra criterio soggettivo e oggettivo<sup>14</sup>.

Le ipotesi di contrasto tra criteri della stessa natura (duplice criterio oggettivo o duplice criterio soggettivo) riguardano un conflitto che potrebbe definirsi formale, in quanto si risolve sul piano delle qualificazioni giuridiche di fonte ovvero di residenza: doppia residenza, ad esempio, che può essere sia effettiva, qualora un soggetto presenti concretamente i requisiti richiesti per

---

<sup>14</sup> Da queste ipotesi di effettivo contrasto tra più ordinamenti, va tenuta distinta l'ipotesi di doppia imposizione derivante dalla diversa interpretazione, fornita dalle autorità amministrative e giudiziarie di due Paesi, di uno stesso concetto giuridico.



possedere la residenza in entrambi gli Stati, ovvero anche presunta, qualora la residenza in uno dei due Stati sia riconosciuta per effetto dell'operare di una presunzione<sup>15</sup>.

Diversamente, l'ipotesi di conflitto tra un criterio oggettivo e uno soggettivo coinvolge più a monte una diversa impostazione della politica fiscale sostanziale, che oppone lo Stato della residenza del percettore allo Stato della fonte del reddito.

Nelle soluzioni di diritto positivo adottate dagli Stati molto spesso accade che i due principi si trovino a coesistere: mentre, quindi, il principio di tassazione del reddito mondiale estende la potestà impositiva dello Stato in questione sui propri residenti anche al di fuori del proprio territorio, il principio di tassazione alla fonte estende la potestà impositiva statale sui soggetti non residenti che operano sul territorio nazionale e vi producono dei redditi che sarebbero imponibili se prodotti da soggetti residenti.

Da quanto esposto, si comprende come strettamente connesso al tema della doppia imposizione sia il tema della territorialità dei tributi. Si tratta infatti di effettuare un coordinamento tra l'imposizione dei residenti per i redditi prodotti all'estero (principio di tassazione dell'utile mondiale) e quella dei non residenti per i redditi prodotti nel territorio nazionale (espressione diretta del principio di territorialità)<sup>16</sup>.

Ciò posto, va altresì chiarito che il diritto internazionale non conosce alcun divieto espresso della doppia imposizione, né giuridica, né economica<sup>17</sup>. Ciascuno Stato può considerare una data fattispecie imponibile nel legittimo esercizio della propria sovranità, senza dover dipendere dalle scelte adottate dagli altri Stati. Come si è detto, infatti, non esiste un consenso sui criteri in base ai quali l'imposizione debba essere ripartita tra i diversi Stati interessati, né, conseguentemente, sull'attribuzione della responsabilità per l'eliminazione della duplicazione d'imposta.

---

<sup>15</sup> Nell'odierno scenario globalizzato caratterizzato da una grande mobilità non sono infrequenti questi casi di residenza in due giurisdizioni diverse. Proprio a risolvere questi inconvenienti sono finalizzate le clausole di c.d. *tie break* contenute nelle Convenzioni internazionali. Nel Modello OCSE la *tie break clause* in punto di residenza è contenuta all'art. 4, che elimina i possibili contrasti tra gli ordinamenti degli Stati contraenti definendo il concetto di residenza da adottare nei rapporti convenzionali.

<sup>16</sup> Cfr. P. ADONNINO, voce *Doppia imposizione*, in op. cit.

<sup>17</sup> Le difficoltà, ora riscontrate, di una definizione del fenomeno della doppia imposizione, e della sua causa giuridica, danno conferma della tesi – unanimemente condivisa dalla dottrina – della inesistenza, in diritto internazionale, di limiti alla sovranità tributaria dei singoli Stati; ne consegue che non può configurarsi, né postularsi, un principio di diritto che vieti, o intenda evitare, la doppia imposizione internazionale su base di illegittimità. Cfr. A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, op. cit., 3 e ss..

Non esistono quindi principi di diritto che pongano limiti agli Stati circa le modalità di esercizio del prelievo fiscale; del resto, si è osservato<sup>18</sup> che, a differenza degli analoghi divieti esistenti all'interno dei singoli ordinamenti, un divieto *tout court* di doppia imposizione porterebbe conseguenze ambigue se non addirittura paradossali, perché postulerebbe l'inapplicabilità delle disposizioni tributarie di ambedue gli Stati coinvolti nella fattispecie.

Si otterrebbe pertanto un risultato opposto a quello perseguito, creando vuoti di imposizione altrettanto ingiustificati sul piano internazionale come la doppia imposizione. Un generale divieto di doppia imposizione da parte del diritto internazionale sarebbe pertanto concepibile solo se fosse affiancato dalla previsione di norme di ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati di volta in volta coinvolti. Ma questo tipo di norme è sconosciuto al diritto internazionale generale e costituisce invece oggetto privilegiato del diritto internazionale pattizio (Convenzioni contro le doppie imposizioni).

È anche per tale ragione che in dottrina era stato elaborato la teoria del cosiddetto “*criterio di ragionevolezza*” (il c.d. *reasonable link*), secondo cui l'imposizione sui redditi prodotti su base internazionale può essere esercitata solo qualora vengano ravvisati “*criteri minimali*” che legittimino l'esercizio di tale potere. Ciò accade, ad esempio, quando sussistano, fra il reddito da sottoporre ad imposta e lo Stato che intende esercitare il prelievo, collegamenti di carattere personale oppure quando ciò appaia plausibile in base all'entità ed alla tipologia della fattispecie reddituale. Tale tesi rispondeva all'esigenza di realizzare anche nei confronti di soggetti estranei all'ordinamento, il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione; al tempo stesso, impediva al legislatore interno di assumere a presupposto d'imposta fatti privi di un ragionevole collegamento con il territorio dello Stato che impone il tributo<sup>19</sup>. Tuttavia il “*criterio di ragionevolezza*”, pur costituendo un valido punto di riferimento per la regolamentazione del prelievo fiscale avente ad oggetto i redditi prodotti su base internazionale, si risolve, in definitiva, in una mera esortazione agli Stati. Inoltre, tale teoria non fornisce punti di riferimento puntuali ed univoci.

Ecco allora che l'adozione di strumenti idonei a superare i rischi di doppia imposizione è sostanzialmente rimessa alla discrezionalità degli Stati, che possono provvedervi tramite norme interne o accordi internazionali (misure bilaterali o sovranazionali).

<sup>18</sup> Cfr. A. FANTOZZI - K. VOEGEL, voce *Doppia imposizione internazionale* in op. cit., p. 181 e ss.

<sup>19</sup> In tal senso M. UDINA, *Il diritto tributario internazionale*, Padova, 1949, 58; V.UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, 60.

Il concorso di norme espone dunque le imprese all'aggravio di una doppia imposizione economica (la medesima componente di reddito è tassata una prima volta dallo Stato della fonte e, successivamente, in quello di residenza in capo a soggetti giuridici distinti o è qualificata diversamente nei due Paesi in capo ai due soggetti) o giuridica (la medesima componente è assoggettata ad imposizione dapprima nello Stato della fonte e, successivamente, in quello di residenza in capo allo stesso soggetto), non sempre adeguatamente fronteggiata da disposizioni legislative di contenimento<sup>20</sup>, in quanto da un lato il sistema interno, se e quando appronta misure unilaterali, non disciplina compiutamente ipotesi di conflitto con norme di altri ordinamenti e, dall'altro, le misure convenzionali – strutturalmente idonee ad assolvere tale funzione – non sempre, come vedremo più diffusamente appresso, si rivelano di efficace applicazione (per l'insufficiente collaborazione tra le Amministrazioni dei vari Paesi o per il contrasto – in alcuni di essi – con disposizioni imperative inderogabili).

Ciò premesso in termini generali, nell'ambito della tassazione trans-nazionale, il *transfer pricing* può essere ricondotto ad una fattispecie che può originare fenomeni di doppia imposizione economica (pur con le peculiarità appresso evidenziate).

## 2.2. Elementi della doppia imposizione economica e suoi effetti

La doppia imposizione economica si verifica quando lo stesso elemento reddituale viene tassato più volte in capo a due diversi contribuenti<sup>21</sup>.

Essa, pertanto, si connota già sul piano definitorio, come fenomeno economico, dunque in un certo senso “*antecedente*” rispetto alle qualificazioni date dall'ordinamento giuridico<sup>22</sup>.

Con ciò si spiega perché gli elementi costitutivi della doppia imposizione economica siano essenzialmente gli stessi sul piano interno e sul piano internazionale (che ci interessa più da vicino ai fini delle questioni relative al *transfer pricing*); e ciò anche se, tra i due livelli, esiste una profonda differenza in ordine al quadro dei principi che vengono interessati dal verificarsi

---

<sup>20</sup> Come noto, le misure legislative di contenimento delle distorsioni sopra evidenziate possono assumere varie forme: misure unilaterali, misure bilaterali, misure sovranazionali. Torneremo più diffusamente sul punto nei prossimi capitoli.

<sup>21</sup> Ne costituisce un esempio classico il caso degli utili derivanti dallo svolgimento di un'attività d'impresa in forma societaria, i quali subiscono un duplice carico fiscale poiché vengono tassati in capo alla società al momento della loro realizzazione e una seconda volta quando vengono distribuiti ai soci, siano essi persone fisiche o a loro volta società.

<sup>22</sup> Cfr. A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in op. cit.; P. ADONNINO, voce *Doppia imposizione* in op. cit.; A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, 3 e ss.

del fenomeno, e pertanto, in ultima istanza, alle soluzioni che possono essere elaborate ai fini della soluzione della problematica in parola.

Procedendo con ordine, gli elementi costitutivi di questa fattispecie sono comunemente identificati nella diversità dell'elemento soggettivo, ossia dei soggetti colpiti dal prelievo fiscale, e nell'identità dell'elemento oggettivo. Mentre la diversità dei soggetti costituisce l'elemento di differenziazione rispetto alla doppia imposizione giuridica e non pone particolari problemi teorici, sull'elemento oggettivo si rendono invece opportune alcune precisazioni, che consentono anche un passaggio alla seconda fase della riflessione, relativa alla contestualizzazione del fenomeno, prima, all'interno dell'ordinamento nazionale (c.d. doppia imposizione economica interna)<sup>23</sup> e, poi, internazionale (c.d. doppia imposizione economica internazionale).

L'elaborazione dottrinale<sup>24</sup> sviluppatasi nel nostro ordinamento si è particolarmente soffermata sulla definizione del requisito di identità oggettiva, rilevando correttamente che, per non vanificare il concetto stesso di doppia imposizione economica, esso va inteso come riferimento all'identità del "*fatto civilistico/economico*" sottostante alla fattispecie tributaria e non invece all'identità del presupposto<sup>25</sup>. Inoltre, la doppia imposizione economica non richiede nemmeno il requisito di comparabilità delle imposte applicate.

Da questo discende altresì che la doppia imposizione economica resta estranea al campo di applicazione del divieto normativo di doppia imposizione previsto dall'articolo 163 T.U.I.R.<sup>26</sup>.

Per completezza di trattazione, giova anche ricordare come l'assenza di ogni appiglio di diritto positivo non osterebbe alla configurazione nell'ordinamento interno di un divieto di doppia imposizione economica. La funzione di un simile divieto risponderebbe infatti

---

<sup>23</sup> Ancorchè in materia di *transfer pricing* si è di fronte a problematiche di doppia imposizione economica internazionale, pare utile – nella ricostruzione della vicenda nella sua interezza – accennare, anche se in maniera sommaria, alla doppia imposizione economica interna (vista anche l'accennata identità di elementi costitutivi).

<sup>24</sup> Cfr. G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, 77.

<sup>25</sup> Il riferimento al "*presupposto*" deve essere inteso in questo caso nell'accezione tecnica, definita dal diritto nazionale, di fatto giuridicamente qualificato che esprime la *ratio* stessa del tributo.

<sup>26</sup> Ai sensi della norma sopra richiamata, "*la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi*". L'articolo riproduce, nella forma e nella sostanza, la disposizione contenuta nell'art. 67 del D.P.R. n. 600 del 1973. La collocazione di tale norma nell'ambito della disciplina riguardante le imposte sui redditi trova la sua giustificazione nel fatto che la norma enuncia un principio di carattere sostanziale e che solo di riflesso attiene all'accertamento, come si afferma nella relativa nota ministeriale.

all'esigenza di evitare che su uno stesso “fatto civilistico/economico” insista una reiterata, tassazione.

Secondo questa visione, il fondamento del divieto sarebbe da rintracciare al più nel principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Costituzione), rispetto a cui si porrebbe come corollario, e quindi, in ultima istanza, nel principio di uguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione. Seguendo tale impostazione, la capacità contributiva va intesa nella sua accezione oggettiva, e dunque non come idoneità del soggetto a concorrere alle spese pubbliche, quanto piuttosto come capacità economica manifestata dal “*fatto civilistico/economico*”. E se questo fatto viene inciso per due volte dal tributo in applicazione di due diverse norme, ci si trova di fronte ad una forma di imposizione non rispettosa della capacità contributiva effettiva.

In altre parole, per giungere ad una condanna della doppia imposizione economica, si renderebbe necessaria una rielaborazione – forse ambiziosa ed in parte avulsa dal corrente tessuto normativo - del concetto tradizionale di capacità contributiva che prescindendo dalla riferibilità soggettiva del presupposto e atteggiandosi piuttosto a qualità del presupposto stesso (attuando un passaggio dalla personalità alla realtà dell'imposizione)<sup>27</sup>.

La questione della doppia imposizione economica assume connotazioni differenti nell'ordinamento internazionale, che non conosce il principio di capacità contributiva né pone esigenze di equità dell'imposizione (salvo invocare l'accennato “*criterio della ragionevolezza*” che però è, come indicato, tutt'altro che puntuale ed univoco).

Partendo da un'osservazione preliminare, si nota comunque che, nonostante l'assenza di principi internazionali direttamente lesi dalla doppia imposizione economica, la maggior parte degli Stati adotta, in determinate circostanze, dei meccanismi volti all'eliminazione di questo fenomeno<sup>28</sup>.

In ogni caso, gli Stati che adottano meccanismi per l'eliminazione della doppia imposizione economica solitamente non li estendono alle situazioni transfrontaliere, fatte salve

---

<sup>27</sup> Cfr. G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, op. cit., p. 108, il quale osserva “*nell'ambito del divieto di doppia imposizione, sembra proprio che si assista ad uno spostamento dalla personalità della imposizione alla realtà dell'imposizione stessa: da una situazione in cui la tassazione non si giustifica, a livello di ratio, se non con riferimento al soggetto che ha realizzato il presupposto, ad una situazione in cui la riferibilità soggettiva del presupposto stesso è mero strumento per rendere materialmente praticabile l'imposizione*”.

<sup>28</sup> Così ad esempio per quanto riguarda, ad esempio, i flussi di dividendi infragruppo.

eventualmente le previsioni contenute in specifiche convenzioni bilaterali con altri Stati (e vedremo più avanti, nel seguito della presente trattazione, come proprio in ambito convenzionale si atteggiavano strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*).

Questo diffuso atteggiamento è giustificato da ragioni di carattere strategico: si tratta innanzi tutto di un motivo di impatto finanziario, perché l'estensione unilaterale del rimedio contro la doppia imposizione comporta una rinuncia diretta dello Stato a percepire entrate tributarie.

A questo aspetto si collega il rilievo che non vi è consenso unanime nella comunità internazionale quanto al criterio di ripartizione della giurisdizione fiscale, per la combinazione dei principi di fonte e residenza. In buona sostanza, si tratta nella maggior parte dei casi di soluzioni unilaterali, che risolvono l'effetto negativo della doppia imposizione economica per lo più sul piano del singolo ordinamento nazionale, alla luce di considerazioni di politica economica interna ed, eventualmente, del richiamo costituzionale della capacità contributiva in chiave oggettiva.

Tali misure, però, lasciano impregiudicati gli effetti negativi ivi prodotti dal fenomeno a livello transnazionale. In mancanza di principi internazionali di riferimento, nonché della possibilità di configurare una fattispecie convenzionale da cui sorga l'obbligo di eliminazione, gli strumenti tradizionali non affrontano compiutamente i problemi generati dalla doppia imposizione economica e falliscono nel dare loro una risposta soddisfacente (e tale problematica affiorerà, come vedremo, in modo evidente anche in materia di *transfer pricing*).

### *2.3. Ipotesi di doppia imposizione internazionale derivante dall'applicazione della disciplina del transfer price*

Al termine di questa analisi del fenomeno della doppia imposizione in generale, e della doppia imposizione economica in particolare, diventa quindi più agevole ed immediato procedere ad un inquadramento della disciplina del *transfer price* quale fattispecie che può dare origine ad ipotesi di doppia imposizione economica internazionale.

In linea generale, il carattere internazionale di un'operazione tra imprese legate da vincoli comporta la doppia rilevanza della fattispecie, che risultando fiscalmente collegata a più ordinamenti, è suscettibile di autonome valutazioni e di discipline impositive divergenti.

Come evidenziato, le fattispecie riconducibili ad ipotesi di conflitto che danno luogo a fenomeni di doppia imposizione sono molteplici e possono riscontrarsi anche in assenza di disposizioni sul *transfer price*.

Invero, la peculiarità - in caso di applicazione di norme sul *transfer price* - è che il suddetto conflitto non attiene propriamente ad una divergenza di “*qualificazione*” (come in altre ipotesi di doppia imposizione) bensì di “*quantificazione*” da parte di due distinti ordinamenti giuridici<sup>29</sup>.

La doppia imposizione nei casi di *transfer pricing* normalmente è o può essere causata da una rettifica della dichiarazione di una delle società interessate, in applicazione delle regole di valutazione al valore normale delle transazioni intervenute con la società estera correlata. Nell'ipotesi in cui i ricavi della società accertata vengano rettificati in aumento, si verifica una doppia imposizione a causa del fatto che l'altra società non ha dedotto i corrispondenti costi, in quanto il maggior valore non si è riflesso nel corrispettivo indicato nel contratto<sup>30</sup>.

In altre fattispecie, sempre a titolo esemplificativo, la rettifica può incidere sull'applicazione e quantificazione del credito d'imposta spettante. Se lo Stato della sussidiaria accerta un maggior valore in capo ad un'impresa prestatrice di servizi ai fini dell'applicazione di una ritenuta sui compensi, lo Stato di residenza della controllante potrebbe non riconoscere l'accreditabilità del tributo prelevato nello Stato estero sulla quota di corrispettivo rettificato nello Stato alla fonte.

Il riconoscimento di simili situazioni, quali ipotesi di doppia imposizione economica, è in linea con l'accennata concezione dell'istituto in parola che ricomprende, nel suo ambito, la tassazione plurima di uno stesso “*fatto civilistico/economico*” sottostante alla fattispecie tributaria, anche se in capo a soggetti diversi e in base a presupposti autonomi (e senza che sia altresì richiesto il requisito di comparabilità delle imposte applicate).

Più propriamente, in fatti e situazioni del genere, la doppia imposizione economica si rinviene proprio considerando unitariamente – come illustrato più diffusamente nel precedente paragrafo 1 - l'entità economica (MNE appunto) risultante dalla integrazione dei due soggetti giuridicamente autonomi. Ne consegue che un fatto tributariamente rilevante (quale la vendita di

---

<sup>29</sup> Cfr. G. MAISTO, *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, op. cit., pag. 257.

<sup>30</sup> Propriamente, nella fattispecie in esame, non vi è la tassazione plurima di una stessa componente reddituale positiva, anche se in capo a soggetti diversi e in base a presupposti diversi (e secondo l'accezione più tipica di doppia imposizione). Tali condizioni non esistono, in quanto la parte reddituale è positiva (ricavo o plusvalenza) per un soggetto e negativa (minusvalenza o costo) per l'altro.

un bene), che dovrebbe comportare effetti reddituali neutri, in quanto intervenuto all'interno dello stesso soggetto economico, dà luogo ad una imposizione non supportata da alcuna manifestazione di capacità contributiva effettiva (secondo la su indicata accezione oggettiva di tale nozione).

### 3. Prime considerazioni ed osservazioni

Nonostante l'assenza di un divieto di doppia imposizione, questa è un elemento di ostacolo allo sviluppo dell'economia globalizzata.

Occorre rilevare a riguardo la generale tendenza all'interno della comunità internazionale a ritenere opportuna l'eliminazione della doppia imposizione in tutti i casi in cui risulti possibile, dal momento che essa costituisce un ostacolo allo sviluppo dei traffici e delle relazioni internazionali<sup>31</sup>: è infatti evidente che gli operatori economici siano scoraggiati rispetto ad investimenti transnazionali ove questi subiscano a un maggior carico fiscale.

E' proprio per questo motivo che gli Stati sono sempre più sollecitati ad adottare misure di contrasto al fenomeno, al fine di eliminarlo o, almeno, ridurlo.

Più in particolare, la doppia imposizione è foriera di numerosi svantaggi, sia a livello macro che a livello micro.

A livello macro, la doppia (o plurima) imposizione porta ad evidenti distorsioni almeno su due piani:

- A *livello economico*, nella misura in cui essa dissuade dal compiere attività economiche interessanti più Stati e limita dunque il commercio internazionale;
- A *livello equitativo*, dal momento che chi opera e produce ricchezza in più Stati – quale è appunto un MNE - si trova a subire una doppia imposizione, a differenza di chi opera all'interno dei confini nazionali<sup>32</sup>.

A riprova di quanto sopra, si consideri che proprio la doppia imposizione è tra le questioni che suscitano maggiori preoccupazioni a livello comunitario.

---

<sup>31</sup> “.... it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations...”, così l'introduzione del Modello OCSE di Convenzione contro la doppia imposizione dell'OCSE.

<sup>32</sup> Si veda L. TOSI - R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, 7.



Basti pensare che, in data 11 novembre 2011, la Commissione Europea ha pubblicato la Comunicazione - “*Double Taxation in the Single Market*” - [COM(2011)712] dove ha compiutamente illustrato gli svantaggi connessi alla doppia imposizione nel mercato interno nonché gli attuali (inadeguati) meccanismi per la sua soluzione, e da ultimo ha delineato altresì alcune possibili soluzioni<sup>33</sup>.

Rinviando al prosieguo della trattazione le considerazioni svolte dalla Commissione con riferimento agli attuali meccanismi per la soluzione delle problematiche in presenza di fenomeni di doppia imposizione nonché le ulteriori soluzioni proposte a riguardo (almeno per quanto riguarda le problematiche di *transfer pricing*), in questa sede preme evidenziare come - a parere della Commissione - la doppia imposizione rappresenta uno degli ostacoli più rilevanti per le imprese che svolgono attività di *business* transfrontaliera. Essa è altresì fonte di “*legal uncertainty*” per il contribuente.

I fenomeni di doppia imposizione accrescono il “*tax burden*” complessivo e, conseguentemente, hanno un impatto negativo sugli investimenti di capitali. Come rilevato nella citata Comunicazione, ricerche empiriche dimostrano che la tassazione sulle società ha un “*non-negligible impact on foreign direct investment location decisions*”. Ciò dimostra che vi può essere un disincentivo agli investimenti extra-comunitari e compromettere la competitività delle imprese dell'UE.

Oltre alle conseguenze negative dirette sopra delineate, la doppia imposizione produce anche un impatto negativo indiretto: i contribuenti potrebbero evitare di incorrere in situazioni di doppia imposizione “*by adapting their conduct*” alle circostanze presenti. In tal caso da ultimo delineato, la doppia imposizione non rappresenta soltanto un “*burden*” bensì, addirittura, una “*barriera*” allo svolgimento di un'attività economica. Nella Comunicazione si sottolinea anche che l'eliminazione della doppia imposizione, anche laddove ciò sia possibile per legge, può talvolta comportare costi eccessivi in termini temporali e sul piano amministrativo<sup>34</sup>. Non solo,

---

<sup>33</sup> Naturalmente, la Commissione affronta la problematica della doppia imposizione in una prospettiva più ampia e non si limita soltanto a considerare il fenomeno in correlazione alle problematiche di *transfer pricing*.

<sup>34</sup> Significativo il passaggio della Comunicazione dove la Commissione rileva che “*(t)he results of a 2007 survey carried out by a major tax firm 27 showed an average cost of tax compliance for corporate income taxation of 2.2% of taxes paid. Around 15% of the time spent on compliance activities related to the international aspects of corporate taxation. Moreover 14.6% of the companies and 31.0% of the individuals who answered on this point in the Public Consultation on Double Taxation decided not to seek any remedy to eliminate the double taxation*”.

ma situazioni di doppia imposizione possano limitare sensibilmente l'effettivo esercizio dei diritti dei contribuenti.

A livello micro, considerando la posizione del singolo contribuente (*rectius* del MNE) che subisce (o paventa di subire) un accertamento in materia di *transfer pricing* (con rischio di doppia imposizione), sorge l'interrogativo sulla effettiva efficacia degli attuali strumenti di composizione dei conflitti *in subiecta materia*, rinunciando se del caso anche alla tutela giurisdizionale domestica.

Difatti, laddove il contribuente che subisce siffatto accertamento sia assolutamente certo delle proprie buone ragioni e quindi confidi senza dubbi di sorta nell'esito favorevole del contenzioso, perseguirà verosimilmente la strada del contenzioso tributario. Ma dove tale certezza non sussista (e nell'attuale panorama giurisprudenziale non vi sono di certo molte certezze) va valutata l'utilizzabilità di strumenti alternativi perchè – ove essi giungano ad un risultato – sono l'unico mezzo a disposizione del MNE per riequilibrare la tassazione a livello transnazionale; ciò tenuto conto che un esito anche solo parzialmente negativo nel contenzioso domestico lo esporrebbe comunque ad una doppia imposizione.

Diventa quindi “*nodale*” una disamina degli attuali strumenti di composizione, anche preventivi, dei conflitti in materia di *transfer price* a disposizione del contribuente (alternativi alla tutela giurisdizionale domestica), sì da verificare la reale efficacia degli stessi in relazione al fenomeno della doppia imposizione (e questo anche nella prospettiva macro di cui sopra).

Procedendo per gradi verranno analizzate, partitamente le misure unilaterali, bilaterali e sovranazionali approntate dal nostro ordinamento come strumenti di risoluzione dei conflitti in parola, e segnatamente:

- I. il *ruling internazionale*, quale misura unilaterale (successivo capitolo 2);
- II. la MAP, quale misura bilaterale (successivo capitolo 3);
- III. la Convenzione Arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990, quale misura sovranazionale (successivo capitolo 4).

Al termine di siffatta analisi, dopo aver evidenziato tutti gli elementi di criticità che caratterizzano gli odierni strumenti di risoluzione dei conflitti *de quibus* a disposizione del contribuente e sottolineato altresì le aree di intervento per un loro “*rinnovamento*”, potremmo

quindi proiettarci in una “*prospettiva evolutiva*” indicando nuovi strumenti di risoluzioni che potrebbero affiancarsi a quelli esistenti (successivo capitolo 5).

## CAPITOLO 2

### Ruling internazionale

**1. Advance Pricing Agreements ("APA") nella prospettiva internazionale: la posizione dell'OCSE** - 1.1. Premessa - 1.2 Alcuni aspetti "tipici" degli APA secondo le Linee Guida dell'OCSE - 1.3. Vantaggi e Svantaggi degli APA - **2. La prospettiva italiana: il c.d. Ruling Internazionale** - 2.1 Premessa - 2.2 Ambito soggettivo - 2.3 Ambito oggettivo - 2.4 Aspetti procedurali - 2.5 L'accordo: natura ed effetti - 2.6 Le vicende successive all'accordo - 2.7 Le incertezze sul piano penale - **3. Prime considerazioni ed osservazioni**

\* \* \*

Ai fini della presente indagine, quale strumento di risoluzione dei conflitti in materia di *transfer pricing*, occorre considerare l'istituto del cd. *ruling* di standard internazionale<sup>35</sup>, introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 8 del DL 30 settembre 2003, n. 269, rubricato "Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici" (convertito nella L. 24 novembre 2003, n. 326).

A tal riguardo, in un'ottica ricottruttiva della materia - e prima di delineare le principali caratteristiche e gli elementi di criticità di tale istituto - pare utile muovere da un inquadramento del *ruling internazionale* nell'ambito delle figure tipizzate del diritto tributario internazionale.

Sotto questo profilo dunque assumono rilievo i c.d. *Advance Pricing Agreements* ("APA"), di cui il *ruling* internazionale rappresenta un primo "tentativo" di attuazione di tale disciplina in Italia. E, a questo riguardo, assumono precipua importanza le indicazioni fornite a

---

<sup>35</sup> Per maggiori approfondimenti sull'istituto del *ruling* internazionale si rinvia a P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, IV, 57; G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in Rass. Trib., 2004, 488; L. TOSI – A. TOMASSINI – R. LUPI, *Il ruling di standard internazionale*, in Dialoghi di diritto tributario, 2004, 32; M. MAZZETTI DI PIETRALATA – L. ZALLO, *Ruling in materia di transfer pricing*, in Il Fisco, 2004, 948; P. PALMA, *Il ruling internazionale*, in Il Fisco 2004, 194; B. CARTONI, *Profili penali del ruling internazionale*, in Il Fisco, 2004, 250; G. PEZZUTO, *I riflessi del ruling internazionale sull'attività di verifica fiscale dell'amministrazione finanziaria*, in Il Fisco, 2004, 2398; D. LIBURDI, *Commento al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004*, in Corr. Trib., 2004, 2605.

riguardo dall'OCSE che, da anni, ha costantemente focalizzato la proprio attenzione sugli APA come uno dei principali strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*.

## **1. Advance Pricing Agreements ("APA") nella prospettiva internazionale: la posizione dell'OCSE**

### *1.1. Premessa*

In via preliminare occorre muovere dalla considerazione che i metodi e le tecniche tradizionali di accertamento a posteriori dei prezzi di trasferimento intragruppo generalmente comportano notevoli difficoltà e costi elevati, in termini di tempo e risorse, sia per le Amministrazioni fiscali che per i contribuenti.

E proprio al fine di risolvere tali problematiche, mediante le *TP Guidelines*<sup>36</sup>, l'OCSE ha indicato come soluzione adeguata l'utilizzo di accordi preventivi, gli APA, il cui scopo, è dunque quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*<sup>37</sup>. In buona sostanza, 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 che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento.

Più propriamente, a seconda dei soggetti che intervengono nell'intesa, la forma che un APA può assumere è quella di accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale.

---

<sup>36</sup> Cfr. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Capitolo IV, Paragrafo F. L'OCSE ha integrato tali Linee Guida, in un supplemento, intitolato *Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*, contenente indicazioni specifiche per la conduzione di *advance pricing agreements* bilaterali nel quadro delle procedure amichevoli.

<sup>37</sup> Testualmente le *TP Guidelines* (paragrafo 4.123 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo. F ) forniscono la seguente definizione in merito agli APA: “*An advance pricing arrangement (“APA”) is an arrangement that determines, in advance of controller transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. An APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated enterprise, and one or more tax administrations. APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing issues. They may be most useful when traditional mechanisms fail or are difficult to apply*”.

1. L'APA unilaterale rappresenta un accordo stipulato tra una sola Amministrazione Finanziaria ed un contribuente. Appare, sin d'ora, evidente che la definizione di una simile intesa non determina 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 (al quale non ha partecipato) rideterminando autonomamente i prezzi di trasferimento.
2. L'APA bilaterale o multilaterale si differenzia dall'APA unilaterale, in quanto coinvolge due o più società del gruppo e corrispondentemente le due o più Amministrazioni Finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono. In particolare, la conclusione di APA bilaterali o multilaterali viene ricondotta alla procedura amichevole di cui all'art. 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni<sup>38</sup>, ai sensi del quale *«le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere attraverso un accordo amichevole le difficoltà ed i dubbi che potranno sorgere in ordine alla interpretazione o all'applicazione della presente Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla presente Convenzione»*.

Le *TP Guidelines* auspicano pertanto la conclusione di APA che coinvolgano non solo l'Amministrazione Finanziaria in cui risiede il contribuente (*unilateral APAs*), ma anche l'altra parte (*bilateral APAs*) o le altre Autorità fiscali (*multilateral APAs*) coinvolte nelle transazioni poste in essere dal contribuente stesso; ciò al fine di assicurare “*su base negoziale*” una uniformità di giudizi e di valutazioni da parte di tutte le predette autorità nei confronti delle parti contrattuali<sup>39</sup>.

Degli Stati membri appartenenti all'UE, attualmente il Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Olanda, Regno Unito, Spagna, Svezia riconoscono

---

<sup>38</sup> Sulle procedure amichevoli si ritornerà più diffusamente nel successivo capitolo 3.

<sup>39</sup> Al riguardo, sempre nelle *TP Guidelines* (paragrafo 4.130, Capitolo IV, Paragrafo F), si afferma che “*Where possible, an APA should be concluded on a bilateral or multilateral basis between competent authorities through the mutual agreement procedure of the relevant treaty. A bilateral APA carries less risk of taxpayers and prolonged enquiries and possible penalties. A bilateral APA also significantly reduces the chance of any profits either escaping tax altogether or being doubly taxed. Moreover, concluding an APA through the mutual agreement procedure may be the only form that can be adopted by a tax administration which lacks domestic legislation to conclude binding agreements directly with the taxpayer*”.

espressamente l'adozione di APAs. Per quanto concerne la diffusione a livello mondiale di tale strumento, attualmente Argentina, Australia, Brasile, Canada, Cina, Corea del Sud, India, Giappone, Messico, Nuova Zelanda e Stati Uniti d'America prevedono la possibilità di ricorrere ad accordi con l'Amministrazione Finanziaria in tema di prezzi di trasferimento.<sup>40</sup>

## 1.2. Alcuni aspetti “tipici” degli APA secondo le Linee Guida dell'OCSE

Ciò premesso e senza dilungarsi oltre il dovuto per economia di trattazione, pare utile focalizzare l'attenzione su alcuni aspetti “tipici” degli APA, alla luce *TP Guidelines* dell'OCSE; ciò al fine di riscontrare come sono stati (in tutto o solo in parte) recepiti e mutuati nell'ordinamento italiano, con l'adozione dell'accennato *ruling internazionale*.

- In primo luogo - quale corollario dell'APA quale intesa tra Amministrazione Finanziaria e contribuente - occorre porre in evidenza, in primo luogo, la natura cooperativa del processo di negoziazione di un APA; esso, difatti, non scaturisce da una decisione unilaterale dell'Amministrazione fiscale a seguito dell'esame di fatti e documenti, ma è caratterizzato dalla fattiva partecipazione del contribuente, che fornisce il metodo che ritiene applicabile nelle particolari circostanze e i relativi documenti e informazioni in grado di supportarlo – e così per es. dati di mercato, imprese o transazioni comparabili, analisi delle funzioni, etc. (*cf.* paragrafo 4.133 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo F). In particolare, la procedura di APA prende avvio su iniziativa del contribuente il quale sottopone all'esame delle autorità fiscali il proprio metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento. A questo riguardo, la richiesta di APA - corredata della documentazione atta a sostenere la fondatezza della proposta - deve giustificare la metodologia proposta, indicando, tra l'altro, elementi quali la redditività degli investimenti, l'analisi delle funzioni economiche svolte nel settore di interesse con i relativi indici di redditività, nonché la redazione di una dettagliata lista di transazioni o di imprese comparabili. Si tratta di assunti, cd. *critical assumptions* (assunti di base), sui quali si basa la validità del metodo proposto, espressione delle condizioni economiche ed operative da sviluppare nonché degli obiettivi da conseguire, nel momento in cui le

---

<sup>40</sup> Per maggiori approfondimenti sul punto vedasi P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., 1542 e ss.

transazioni diverranno operative.<sup>41</sup> Anche successivamente, durante la fase della negoziazione, il contribuente deve rendersi disponibile per eventuali ed ulteriori richieste di informazioni, a cui deve adempiere senza ritardo.

- In secondo luogo, occorre osservare come gli APA, rispetto alle procedure ordinarie di *ruling*, implicino in misura preminente un esame dei fatti e non un'analisi di problemi di carattere giuridico-legale. In effetti, oggetto degli APA sono delle transazioni commerciali e le modalità del loro svolgimento al fine di determinarne il prezzo coerente con il mercato e non invece l'interpretazione di norme. E difatti, a questo proposito nell'ambito degli APA, sono i fatti rappresentati da un contribuente ad essere oggetto di indagine e verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria; di contro, nell'ambito di una procedura ordinaria di *ruling*, i fatti rappresentati da un contribuente sono assunti dall'Amministrazione Finanziaria a fondamento della propria risposta (*rectius* interpretazione delle norme), senza alcuna verifica a riguardo (*cf.* paragrafo 4.132 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo F).
- Ancora, e tenuto conto che, generalmente, l'APA si applica ad operazioni future, uno degli “*snodi*” più delicati riguarda proprio la durata dell'accordo. A tale proposito, due sono gli obiettivi da contemperare: i) da un lato, che la durata sia sufficientemente lunga da garantire al contribuente un grado di certezza sul trattamento fiscale delle proprie transazioni per un certo numero di anni; ii) dall'altro, che la durata non sia così lunga da compromettere la validità degli assunti di base su cui si basa l'accordo. Il giusto compromesso tra questi due obiettivi sarà valutato di volta in volta e sarà influenzato da diversi fattori, quali ad esempio le condizioni del settore in cui opera il contribuente, la

---

<sup>41</sup> I *critical assumptions* costituiscono un elemento fondamentale degli *advance pricing agreements*. Essi possono essere definiti in via generale come un criterio oggettivo che sta alla base del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento proposto dal contribuente nell'accordo. Come esplicitato in maniera molto chiara dalle *TP Guidelines* OCSE (paragrafo 4.125 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo F) l'importanza dei *critical assumptions* nel sistema degli *advance pricing agreements* deriva dal fatto che questi accordi sono volti essenzialmente al futuro, e cioè riguardano la determinazione del valore normale rispetto a transazioni che non sono ancora avvenute. Di conseguenza, si rende necessario formulare una serie di assunti circa le condizioni economiche e operative che potranno influenzare queste transazioni, quando esse verranno poste in essere. A questo proposito, si sottolinea la necessità che le previsioni siano basate su ipotesi ragionevoli e che gli elementi immutabili nella determinazione dei prezzi di trasferimento siano, ad esempio, la metodologia usata per calcolarli, ma non i singoli prezzi. Per esemplificare, nel caso di finanziamenti infragruppo e di un APA relativo alla predeterminazione di un tasso di interesse a valore normale, l'OCSE non ritiene ragionevole prefissare un tasso a breve termine per determinati prestiti infragruppo, che saranno stipulati nei successivi tre periodi di imposta, che non possa essere modificato; al contrario ritiene ragionevole prevedere che tale tasso sia pari ad un tasso di riferimento (ad esempio, LIBOR) più una determinata percentuale fissa.



situazione economica generale ed il rischio insito nelle operazioni contemplate dall'APA. Sulla base delle esperienze maturate ad oggi, l'OCSE indica la durata media dell'accordo dai 3 ai 5 anni<sup>42</sup>.

- Va infine osservato, come alle Amministrazioni Finanziarie sia riconosciuto il diritto-dovere di esperire i controlli sul contribuente durante il periodo di validità dell'APA, al fine di verificare che le prescrizioni contenute nell'accordo vengano effettivamente rispettate. Tali controlli possono essere effettuati attraverso due distinte modalità: i) richiesta al contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria di presentazione dei rendiconti annuali che attestino la conformità dei prezzi di trasferimento applicati nelle transazioni poste in essere alle condizioni stabilite nell'accordo; ii) verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei dati iniziali su cui si basa la richiesta di APA, al fine di stabilire se il contribuente si sia o meno conformato ai termini e alle condizioni previste nell'accordo (*cf.* paragrafo 4.137 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo F).

### 1.3. *Vantaggi e Svantaggi degli APA*

Per concludere la disamina degli APA nella prospettiva internazionale, occorre da ultimo indicare – sempre secondo le indicazioni dell'OCSE - i principali vantaggi e svantaggi degli APA, quale strumento di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* (*cf.* paragrafi 4.139-4.158 delle *TP Guidelines*, Capitolo IV, Paragrafo F) .

#### **PRINCIPALI VANTAGGI:**

- ✓ In primo luogo, uno dei vantaggi dell'APA è la certezza sul metodo da utilizzare per la valorizzazione delle transazioni infragruppo; in particolare l'accordo diventa particolarmente utile quando i metodi tradizionali di calcolo dei prezzi risultano di difficile applicazione.
- ✓ Inoltre gli APA consentono di costruire relazioni “amichevoli”, improntate a buona fede e trasparenza “preventiva” con le Autorità fiscali (evitando costi per eventuali accertamenti o, peggio, contenziosi in materia di prezzi di trasferimento); e questo rappresenta un chiaro

---

<sup>42</sup> Sebbene né il contribuente né le Amministrazioni Finanziarie siano obbligate ad applicare la metodologia concordata anche ad esercizi anteriori ai periodi d'imposta coperti dall'accordo, il riferimento a tale metodologia potrebbe altresì rivelarsi utile per una più agevole risoluzione di eventuali controversie in essere relative ad esercizi passati. In determinate circostanze, poi, la metodologia concordata potrà essere applicata retroattivamente, dando luogo al cosiddetto *roll back*.

obiettivo di qualunque impresa che intenda porsi nel campo della *compliance* “*volontaria*” degli obblighi fiscali.

***PRINCIPALI SVANTAGGI:***

- ✓ In primo luogo, il “*vulnus*” più rilevante riguarda l’APA unilaterale che, come indicato, rappresenta un accordo vincolante esclusivamente per il contribuente e l’Amministrazione Finanziaria di appartenenza. È chiaro che tale accordo, proprio perché non vincola nessun'altra autorità fiscale estera interessata alla definizione del prezzo di libera concorrenza della medesima transazione, non può garantire il contribuente dal rischio di doppia imposizione internazionale.
- ✓ Più in generale e con riferimento a tutte le tipologie di APA (*unilateral, bilateral e multilateral*), può altresì essere elemento di “*disvalore*” la lunghezza del tempo necessario a raggiungere l’accordo; di talché può accadere che, durante l’arco temporale del periodo di negoziazione degli APA, cambino le condizioni economiche e perciò l’accordo sia di fatto già “*superato*” quando viene raggiunto.
- ✓ Non solo, ma occorre anche evidenziare come, essendo gli APA accordi volti essenzialmente al futuro, vale a dire a transazioni non ancora accadute, vi è il rischio concreto di “*crystallizzare*” la definizione e la determinazione dei prezzi di trasferimento, a prescindere dalla congiuntura economica favorevole o sfavorevole (che potrebbe giustificare una diversa impostazione nella politica dei prezzi di trasferimento).
- ✓ Da ultimo, si paventa il rischio di una certa ritrosia di carattere “*psicologico*” da parte dei contribuenti ad avvalersi di tale istituto; ciò in quanto vi è il timore che le informazioni fornite alle Autorità fiscali – soprattutto in caso di mancato raggiungimento dell’accordo - possano essere usate a loro “*svantaggio*” durante una verifica fiscale alla loro posizione.

## 2. La prospettiva italiana: il c.d. *Ruling Internazionale*

### 2.1. Premessa

Ciò premesso, come anticipato, nell'ordinamento italiano si è registrato un primo “tentativo” di attuazione della disciplina in materia degli APA, attraverso l'istituto del c.d. *ruling* di standard internazionale.

Coerentemente con le indicazioni dell'OCSE, la relazione illustrativa al citato D.L. n. 269/2003 - nell'indicare le finalità dell'istituto in esame - ha individuato le ragioni di fondo della previsione di questa particolare forma di *ruling* nella composizione di due tipi di interessi: da un lato, quello di prevenire i conflitti tra l'Amministrazione Finanziaria e i contribuenti e, dall'altro, di evitare il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione<sup>43</sup>.

Invero, il *ruling* internazionale, introdotto dall'art. 8 del D.L. n. 269/2003, è un istituto che la norma in parola ha tratteggiato soltanto nelle sue linee generali e la cui reale portata non era nella stessa ancora ben definita. A tal riguardo, il successivo provvedimento del 23 luglio 2004 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (d'ora innanzi anche il “**Provvedimento**”) ha dato attuazione a tale previsione, risolvendo alcune delle questioni interpretative poste dalla norma; in particolare, il suddetto Provvedimento ha compiutamente definito le disposizioni in merito ai requisiti soggettivi e oggettivi per l'avvio dell'*iter* procedurale.

Il *ruling* di cui all'art. 8 del D.L. n. 269/2003 è da inquadrare fra gli APA *c.d.* unilaterali; ciò anche alla luce di quanto stabilito dal Provvedimento con riferimento allo svolgimento della procedura per giungere all'accordo, sostanzialmente coincidente con la definizione di APA unilaterale fornita dall'OCSE.

Tuttavia, sebbene pensato come accordo unilaterale, a partire dalla fine del 2010<sup>44</sup>, molto opportunamente la competente Autorità italiana può renderlo “*bilaterale*” a richiesta (accettata) del contribuente, relativamente ai Paesi con cui l'Italia ha in vigore le Convenzioni Bilaterali, con l'attivazione della procedura di accordo bilaterale, ai sensi dell'art. 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione contro la doppia imposizione (cosiddetta «*mutual agreement*

---

<sup>43</sup> In tal senso confronta anche la seconda edizione del Bollettino del *ruling* di *standard* internazionale pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 19 marzo 2013 (d'ora innanzi anche il “**Bollettino**”), che ha lo scopo di illustrare in forma sintetica le principali caratteristiche ed il funzionamento dell'istituto del *ruling* internazionale e divulgare, a fini informativo-statistici, sebbene in forma anonima, dati e notizie ad esso relativi. Ivi si evidenzia come il ricorso all'istituto contribuisce «a garantire certezza giuridica nei rapporti tra le parti coinvolte, prevenendo l'evasione, deflazionando un eventuale contenzioso dall'esito incerto ed attenuando il rischio di doppia imposizione internazionale».

<sup>44</sup> Sul punto confronta, a pag. 9, la seconda edizione del Bollettino.

*procedure-Map-Apa request*)<sup>45</sup>. Anche in assenza di integrazione normativa, tale facoltà, ammessa a livello internazionale (come evidenziato anche dalle *TP Guidelines* OCSE), è perfettamente coerente con la disciplina interna, permettendo così al MNE di addivenire ad un APA bilaterale, che rende le transazioni immuni da censure anche nell'altro ordinamento coinvolto (ed evitando così possibili fenomeni di doppia imposizione)<sup>46</sup>.

Ciò premesso, nel corso del presente lavoro, accennando anche alle previsioni contenute nell'art. 8 del D.L. 269/2003, passeremo ad esaminare più compiutamente il contenuto del Provvedimento evidenziandone alcuni aspetti critici. Difatti, il Provvedimento, oltre ad individuare gli uffici competenti a ricevere l'istanza di *ruling* internazionale e a disciplinare in modo dettagliato la procedura per il raggiungimento dell'accordo tra Amministrazione Finanziaria e impresa, specifica i requisiti soggettivi per l'accesso al *ruling* e le fattispecie che possono formare oggetto del medesimo istituto.

## 2.2 Ambito soggettivo

Il primo comma dell'art. 8 D.L. n. 269/2003 stabilisce che “*le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di ruling di standard internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties*”.

Ciò posto, il Provvedimento attuativo (art. 1) definisce, come “*impresa con attività internazionale*”:

- qualunque impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

---

<sup>45</sup> Ove si intenda richiedere un APA bilaterale o multilaterale, l'istanza deve essere contestualmente presentata, ai sensi dei citati artt. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 e 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, all'Ufficio Ruling internazionale - Settore Internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate, sede di Roma, e alla Direzione Relazioni Internazionali del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<sup>46</sup> Occorre anche osservare che nulla vieta che l'impresa non residente coinvolta nella transazione possa attivarsi per chiedere anch'essa un Apa unilaterale, fondato sugli stessi criteri, secondo la legge del proprio Stato. Due accordi unilaterali, coincidenti nelle metodologie di calcolo dei prezzi, avrebbero lo stesso effetto di un Apa bilaterale. È ovvio che dal punto di vista procedimentale le ipotesi divergono: infatti con l'Apa bilaterale le due Amministrazioni possono dialogare anche tra di loro (e comunque possono anche non accordarsi) mentre con due Apa unilaterali, ciascuna Amministrazione dialoga solo col proprio contribuente.

- i) si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del T.U.I.R.<sup>47</sup>;
  - ii) il patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti<sup>48</sup>;
  - iii) abbia corrisposto a o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi o *royalties*; ovvero,
- qualunque impresa non residente che esercita la sua attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi (riferendosi quindi all'art. 162 del T.U.I.R. o alle disposizioni in materia di stabile organizzazione contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

Ciò posto, sotto il profilo soggettivo, quindi, sembrerebbe emergere una prima distinzione, non irrilevante, posto che, mentre per i soggetti non residenti la mera presenza di una stabile organizzazione in Italia consentirebbe l'accesso al *ruling* internazionale (la stabile organizzazione basterebbe a qualificare l'attività d'impresa come “internazionale”), per quelli residenti, invece, la mera presenza di una stabile organizzazione all'estero parrebbe, *prima facie*, non essere condizione sufficiente per usufruire della nuova procedura<sup>49</sup>.

Invero, occorre considerare quanto previsto dallo stesso Provvedimento, all'art. 2, lett. c), punto 4, che disciplina l'oggetto del *ruling*, dove si statuisce che esso può essere costituito anche dalla “*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*”

---

<sup>47</sup> Il riferimento operato dal Provvedimento all'esistenza di un certo legame con una “*società non residente*” è coerente con la disciplina sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 comma 7 del T.U.I.R., applicabile qualora un'impresa italiana, direttamente o indirettamente, controlli o sia controllata da una società non residente ovvero sia controllata dalla stessa società che controlla una società non residente. Da questo punto di vista, l'ambito soggettivo della procedura di *ruling* internazionale coincide dunque con quello della disciplina del T.U.I.R. sui prezzi di trasferimento.

<sup>48</sup> Giova al riguardo osservare come la disposizione non preveda requisiti minimi di partecipazione attiva o passiva; peraltro, la disposizione non chiarisce se la partecipazione attiva o passiva al patrimonio, fondo o capitale possa essere anche indiretta. Inoltre, non è del tutto chiaro come debba essere interpretata la nozione di partecipazione al “*fondo*”: tale espressione parrebbe ricomprendere la partecipazione a soggetti diversi da quelli societari, quali la partecipazione a fondi comuni di investimento ovvero la titolarità di diritti relativi a trust.

<sup>49</sup> Cfr. N. SACCARDO, *Il provvedimento di attuazione della disciplina del ruling internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla procedura*, in Riv. dir. trib. 2004, 149.

*residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente*". Da tale disposizione, quindi, può agevolmente desumersi, che tra le imprese con attività internazionale residenti nel territorio dello Stato, ammesse alla procedura di *ruling* internazionale, debbano essere incluse anche quelle aventi all'estero una stabile organizzazione, al fine della stipulazione di un accordo riguardante le modalità di attribuzione del reddito alla detta stabile organizzazione.

Viepiù, tale conclusione appare coerente sul piano logico-sistematico allorché si tenti di collocare la procedura in esame nell'ambito delle procedure di standard internazionale, anche nell'ottica della gestione delle relazioni tra lo Stato italiano e l'altro Stato coinvolto - in maniera diretta o indiretta - nella determinazione dell'accordo derivante dal *ruling*.

A tale riguardo, infatti, gli APA – secondo le *TP Guidelines* dell'OCSE - ineriscono sia ai criteri di determinazione del *transfer pricing* tra imprese associate (art. 9 del Modello di convenzione OCSE), sia alla risoluzione di questioni sollevate nell'ambito dell'attribuzione dei redditi alla stabile organizzazione (art. 7 del Modello di convenzione OCSE)<sup>50</sup>.

### 2.3. *Ambito oggettivo*

L'oggetto del *ruling* (art. 2, comma 2, lett. c) del Provvedimento) può riguardare una delle seguenti fattispecie:

1. la preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del T.U.I.R., ossia delle transazioni con società controllate, controllanti o consociate residenti all'estero;
2. l'applicazione a fattispecie concrete di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o royalties a o da soggetti non residenti;
3. l'applicazione a fattispecie concrete di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti;
4. l'applicazione a fattispecie concrete 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.

---

<sup>50</sup> Cfr. paragrafo 4.131 delle *TP Guidelines* OCSE, Capitolo IV, Paragrafo F.

Giova peraltro segnalare che il Consiglio dei Ministri del 13 dicembre 2013 ha approvato il Decreto Legge per l'avvio del piano "Destinazione Italia" che è stato pubblicato nella G.U. n. 300 del 23 dicembre 2013. Il Decreto Legge in parola (specificamente l'art. 7) amplia l'oggetto dell'istituto, prevedendo la possibilità per il contribuente di attivare la procedura di *ruling* anche con riferimento alla richiesta di accertamento in via preventiva circa la sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio italiano.

Venendo più specificatamente al tema del presente elaborato, il *ruling* può dunque avere ad oggetto "la preventiva definizione", in contraddittorio, dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del T.U.I.R..

A questo riguardo, una particolare attenzione va riservata all'espressione "preventiva definizione" che sembrerebbe richiedere l'attivazione del *ruling* prima che la transazione sia posta in essere. Il dubbio nasce dal fatto che, nel caso dell'interpello ordinario previsto dall'art. 11 della legge n. 212/2000, l'istanza deve essere formulata prima di porre in essere il comportamento giuridicamente rilevante o di applicare la disposizione che dà origine all'interpello, tenendo conto dei tempi stabiliti *ex lege* previsti per la risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

In realtà, nel caso del *ruling* internazionale, si deve ritenere che l'espressione "preventiva" non si colleghi al momento di effettuazione dell'operazione; invece il riferimento al carattere preventivo dell'accordo è da ricondursi alla circostanza che il *ruling* consente un accordo tra impresa e Amministrazione Finanziaria che evita futuri conflitti.

Del resto la stessa Relazione governativa all'art. 8 del DL n. 269/2003 evidenzia come il *ruling* abbia la funzione di "prevenire futuri conflitti" con l'Amministrazione Finanziaria e tale finalità assuma particolare rilevanza con riguardo alla determinazione dei prezzi di trasferimento in vista dell'inevitabile ampia soggettività nella determinazione di tali prezzi.

D'altra parte una diversa conclusione mal si concilierebbe con la natura dell'istituto, espressamente destinato alle imprese con attività internazionale che per loro natura hanno verosimilmente già intrattenuto transazioni commerciali con società non residenti.

Inoltre, la medesima interpretazione comporterebbe un'ingiustificata penalizzazione per i *ruling* in materia di metodi per la determinazione di prezzi di trasferimento, tenuto conto che il carattere preventivo dell'accordo è previsto solo per tale fattispecie.

Sembra pertanto da privilegiare l'interpretazione secondo la quale l'istituto del *ruling* sarebbe applicabile anche con riguardo alla determinazione dei prezzi di trasferimento di operazioni già perfezionate.

Ciò chiarito, sempre in merito all'ambito oggettivo del *ruling*, va anche precisato che quando oggetto del *ruling* sono i prezzi di trasferimento, devono essere indicati, in maniera dettagliata, i beni o i servizi oggetto delle operazioni infragruppo, la tipologia delle operazioni nonché le società non residenti con le quali tali operazioni vengono realizzate e, ovviamente, vanno illustrati i criteri di determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo e le ragioni per cui sono ritenuti corretti.

L'accordo in materia di prezzi di trasferimento riguarda specificamente le metodologie da adottare (cui è fatto espresso riferimento nel comma 2 dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003 e nell'art. 3, comma 1, lett. c, del Provvedimento), che devono risultare le più idonee con riferimento ai casi specifici ed essere fondate su validi elementi di comparazione e di analisi; esso non riguarda invece la determinazione dell'effettivo prezzo di trasferimento da applicarsi.

In linea generale, le operazioni comprese nell'ambito della disciplina del *transfer pricing* possono riguardare cessioni di beni, materiali ed immateriali, prestazioni di servizi, accordi di ripartizione di costi (*cost sharing agreement*) nonché operazioni di *business restructuring* in cui, tipicamente, oggetto delle transazioni sono aziende, rami d'azienda o partecipazioni<sup>51</sup>.

#### 2.4. Aspetti procedurali

Alcuni brevi cenni con riguardo all'iter procedurale paiono utili per comprendere appieno la logica di fondo dell'istituto e come esso “*si innesta nel processo di tax compliance volto a sviluppare il dialogo tra contribuenti ed Amministrazione Finanziaria*” realizzando “*in un contesto di trasparenza e collaborazione, la simmetria informativa tra il contribuente e l'Amministrazione*”<sup>52</sup>.

È difatti proprio nella trasparenza e nella collaborazione che vanno individuati i tratti salienti dell'istituto: il *trade-off* è rappresentato dal trasferimento all'Amministrazione Finanziaria di importanti informazioni per ottenere “*in cambio*”, qualora l'esito della procedura si concluda

---

<sup>51</sup> In tal senso confronta il citato Bollettino del *ruling* di standard internazionale, pag. 11.

<sup>52</sup> Così sempre il Bollettino del *ruling* di standard internazionale.



positivamente, una situazione di certezza in ambiti fondamentali per la gestione del MNE. In particolare:

- Prima dell'avvio formale della procedura, su richiesta del contribuente, l'Ufficio *ruling* internazionale è disponibile ad incontri preventivi (cd. *pre-filing*) con il contribuente al fine di fornire chiarimenti e delineare i tratti essenziali della specifica procedura<sup>53</sup>. Si tratta di attività che consentono al contribuente di comprendere appieno lo strumento di cui sta per avvalersi<sup>54</sup>. L'attività di *pre-filing* - come precisato nel Bollettino - deve avere ad oggetto tematiche di carattere generale e non può affrontare in dettaglio specifiche fattispecie, è caratterizzata da elementi di informalità rispetto alla procedura vera e propria e può avvenire anche in forma anonima, senza cioè alcuna identificazione del contribuente. Il *pre-filing* anonimo può essere opzione utile quando il contribuente non abbia ancora deciso se intraprendere o meno la procedura e, quindi, gli incontri siano finalizzati ad una maggiore comprensione dell'istituto; diversamente, il *pre-filing* con identità palesata sembra preferibile se si intende, sempre nell'ambito della generalità, entrare nel merito della situazione specifica del contribuente istante<sup>55</sup>.
- Per avviare la procedura di *ruling*, l'impresa con attività internazionale deve indirizzare al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Ufficio Ruling internazionale - Settore Internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate) apposita

---

<sup>53</sup> Nel Bollettino si precisa, a titolo esemplificativo, che le delucidazioni possono avere ad oggetto le condizioni di ammissibilità, la modalità di svolgimento dell'attività istruttoria, la documentazione da produrre, il periodo di validità dell'accordo ovvero la verifica periodica del rispetto dell'accordo.

<sup>54</sup> Anche l'OCSE prevede ed "*incoraggia*" la possibilità di dar luogo ad incontri preliminari tra il contribuente e le Amministrazioni finanziarie coinvolte in quanto consentono di sondare la convenienza o meno a richiedere un APA ed a chiarire le aspettative e gli obiettivi sia dei contribuenti che delle Amministrazioni fiscali, provvedendo nel contempo a impostare la procedura. Del resto, in diversi Paesi, al contribuente, è consentita una iniziale discussione informale con l'Amministrazione, anche in modalità anonima (cioè senza di svelare all'Amministrazione il nome del contribuente interessato all'accordo e, in tal caso, potrà essere un professionista a portare avanti il colloquio), per verificare se sia possibile addivenire ad un accordo, prima di farne formale richiesta. Così si evita che sia portata avanti una richiesta di APA quando da un colloquio iniziale che illustri le transazioni da prezzare e le metodologie che si vorrebbero usare, già sia possibile avere la risposta negativa dell'Amministrazione che non vi è possibilità di accordo. In tal modo, se il colloquio iniziale è condotto su base anonima, il contribuente dovrebbe avere meno timore che l'esito negativo del colloquio possa indurre l'Amministrazione a condurre un *audit*. A tal riguardo, si può vedere, ad esempio, cosa accade negli USA nelle negoziazioni con l'IRS in M. LEVEY, S.C. WRAPPE, K. CHUNG, *Transfer pricing rules and compliance handbook*, Wolter Kluwer Business, Chicago, 2006, 112.

<sup>55</sup> Dal Bollettino emerge chiaramente la tendenza dei contribuenti ad optare per gli incontri preliminari (passati dai 13 del 2009 ad una media di 32 all'anno nel triennio 2010-2012) nonché a preferire il *pre-filing* con identità dichiarata rispetto a quello anonimo: rispetto al 2009, in cui i *pre-filing* anonimi erano stati il 31%, nel triennio 2010-2012 tale percentuale si è ridotta a poco più del 15% (15 su 97).

istanza su carta libera da inoltrarsi in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.<sup>56</sup>

- L'Agenzia delle Entrate, qualora ravvisi la carenza degli elementi essenziali richiesti per l'avvio della procedura, comunica all'impresa l'inammissibilità dell'istanza entro trenta giorni dal suo ricevimento. L'Ufficio non può tuttavia dichiarare inammissibile l'istanza qualora sia possibile desumere, con ulteriore attività istruttoria, la sussistenza del requisito di impresa con attività internazionale<sup>57</sup>.
- Entro trenta giorni dal ricevimento dell'istanza l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate *“invita l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante ovvero di un suo procuratore, al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, di formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e di definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio, che potrà articolarsi in più incontri e che deve concludersi entro centottanta giorni dal ricevimento dell'istanza”*.
- Il Provvedimento (art. 7) stabilisce espressamente che *“nel corso del procedimento, funzionari ed impiegati dell'Agenzia possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori”*. È quindi prevista una particolare forma di accesso presso l'impresa differente da quella prevista dall'art. 52 del D.P.R. 633/1972<sup>58</sup> in quanto è finalizzata *“allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori”* e svolta nei tempi concordati. È inoltre previsto che di ogni attività svolta in contraddittorio sia redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

---

<sup>56</sup> È previsto che l'istanza debba contenere, a pena di inammissibilità, i seguenti elementi: i) la denominazione dell'impresa; ii) la sede legale o il suo domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale; iii) il codice fiscale e/o la sua 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 la procedura stessa. Nel caso in cui l'istanza sia presentata da impresa non residente, dovranno essere altresì indicati: i) l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato; ii) le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari di cui all'art. 4, co. 2, D.P.R. 600/1973. In ogni caso, all'istanza deve essere allegata la documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti illustrati in precedenza per essere considerata impresa con attività internazionale.

<sup>57</sup> Il Provvedimento (art. 7) stabilisce che, in presenza di ulteriore attività istruttoria, il termine utile per la dichiarazione di inammissibilità dell'istanza rimane sospeso per il periodo necessario al completamento della stessa.

<sup>58</sup> Norma alla quale rinvia l'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973.

- La procedura deve comunque concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza. Tuttavia, qualora il completamento dell'attività istruttoria richieda l'attivazione di strumenti di cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali di diversi paesi, il termine di conclusione della procedura si intenderà ampliato per un periodo di tempo pari a quello necessario per l'ottenimento delle informazioni richieste all'Amministrazione fiscale del paese di cui si è chiesta la collaborazione<sup>59</sup>.
- La procedura si conclude con la sottoscrizione congiunta di un accordo da parte del responsabile dell'ufficio competente e del legale rappresentante (o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa), con il quale si definiscono i criteri e i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni di cui all'art. 110, co. 7, del T.U.I.R.

#### 2.5. *L'accordo: natura ed effetti*

Il secondo comma dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003 precisa che *“la procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti”*.<sup>60</sup> Dunque, la procedura si conclude con la sottoscrizione congiunta di un accordo quinquennale che dovrà essere rivisto nel caso in cui intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto che hanno portato a determinate conclusioni.

Proprio l'intesa (*“un accordo tra le parti avente ad oggetto operazioni complesse di carattere transnazionale”* secondo la definizione del Bollettino) è il connotato qualificante del nuovo istituto, che si distingue, dunque, dalle altre forme di *ruling* caratterizzate da un *“responso unilaterale”* della Amministrazione Finanziaria<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> I tempi per lo svolgimento della procedura variano in relazione alla complessità della situazione. Il tempo medio per la sottoscrizione dell'accordo nel triennio 2010-2012 è risultato essere di 16 mesi (Cfr. Tabella n. 5 a pag. 17 del Bollettino), in linea con quello necessario per la conclusione di analoghe istruttorie nella generalità dei Paesi OCSE ed in sensibile riduzione rispetto al tempo di lavorazione delle istruttorie nel periodo 2005-2009 (20 mesi).

<sup>60</sup> Sempre il Decreto n. 145 del 2013 ha esteso da tre a cinque periodi d'imposta la validità giuridica dell'accordo di ruling.

<sup>61</sup> Sul *ruling* unilaterale, si vedano, senza tuttavia pretese di completezza: S. La ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il Fisco*, 1992, 7946 e ss.; G. ZIZZO, *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992,

L'istituto consiste dunque in un accordo, che, proprio in considerazione di tali caratteristiche, si differenzia dalle procedure di interpello già previste (artt. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212) nell'ambito delle quali l'Amministrazione Finanziaria deve pronunciarsi in merito alla corretta interpretazione delle norme fiscali e alla compatibilità di determinati comportamenti con le regole dell'ordinamento tributario. L'elemento pattizio assume, perciò, una notevole rilevanza nella fattispecie in parola, poiché si diversifica dall'attività consultiva dell'Amministrazione Finanziaria svolta, con variegata efficacia precettiva, nelle altre ipotesi contemplate dalla legge<sup>62</sup>.

Più specificamente l'utilizzo dell'accordo ha indotto la dottrina a valorizzare la funzione dispositiva (negoziale),<sup>63</sup> con una gestione consensuale del rapporto tributario.

Sul punto va però chiarito che, nel caso di specie, l'Amministrazione non “*dispone*” dell'obbligazione tributaria ma si limita ad intervenire - attraverso una determinazione concordata e preventiva con il contribuente - nella definizione dei contorni di un elemento fattuale rilevante ai fini della disciplina in materia di *transfer pricing*.

Il tutto appare coerente dal punto di vista logico-sistematico.

In linea generale, infatti, la potestà tributaria esprime una funzione pubblica primaria indeclinabile (si vedano gli artt. 23 e 53 della Costituzione) e, per l'effetto, la posizione di supremazia dell'Amministrazione Finanziaria (*imperium*) - per far valere la pretesa tributaria - qualifica il rapporto giuridico d'imposta e non può mai venir meno.

Pur tuttavia, la suddetta potestà con cui l'Amministrazione Finanziaria si rapporta ai privati/contribuenti in relazione all'attività necessaria per raggiungere lo scopo pubblico essenziale (quale è il prelievo tributario) non deve necessariamente compenetrare quest'attività nella sua globalità. In altri termini, la suddetta potestà dell'Amministrazione Finanziaria non

---

I, 136 e ss.; M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1859 e ss.; A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle Entrate*, in *Rass. Trib.*, 2002, 449 e ss.; A. PAROLINI, *La procedura di interpello per i non residenti in base alle disposizioni dello Statuto dei diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 74 e ss.

<sup>62</sup> In tal senso confronta, N. SACCARDO, *Il provvedimento di attuazione della disciplina del ruling internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla procedura*, in *op. cit.*

<sup>63</sup> F. CROVATO, *Gli accordi preventivi nella determinazione del tributo*, Padova, 2003, 204, ritiene trattarsi di procedura di natura negoziale in cui l'Amministrazione dispone di margini per scelte di opportunità politico-amministrativa; P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *op. cit.*, 69-70, parla di contenuto transattivo; G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *op.cit.*, 493, ritiene applicabile il regime civilistico del contratto; L. TOSI – A. TOMASSINI – R. LUPI, *Il ruling di standard internazionale*, in *op. cit.*, 495, valorizza il profilo negoziale, ammettendo l'impiego di criteri di opportunità.

deve, sempre e comunque, rivelarsi nei singoli mezzi di cui costa quell'attività confluyente a quel dato scopo.

Per l'effetto, la potestà tributaria non esclude che l'Amministrazione Finanziaria, per taluni mezzi destinati a quella funzione, possa venire in contatto con i privati senza agire in maniera autoritativa (con la propria supremazia). Ecco quindi che, accanto all'attività autoritativa di diritto pubblico, esiste un'attività consensuale di diritto pubblico (la c.d. “*amministrazione per accordi*” che si avvia ad occupare sempre più spazio in molti comparti della vita pubblica)<sup>64</sup>.

Seguendo questa prospettiva, l'accordo preventivo personalizzato giunge a bilanciare in concreto una serie di interessi che l'Amministrazione da sola non è in grado di temperare in modo soddisfacente. Uno degli interessi da rispettare è, come detto, assicurare la potestà tributaria in presenza di capacità contributiva, ovvero di una base patrimoniale per l'imposizione. In aggiunta vi è però la certezza, snellezza e controllabilità della quantificazione di questa base patrimoniale (senza naturalmente sacrificarne l'effettività), esigenze soddisfatte proprio grazie a siffatti accordi preventivi con il singolo contribuente.

Nella prospettiva ricostruttiva della natura dell'accordo giova anche considerare come, in linea generale, vi sia un intrinseco elemento di “*caducità*” in qualunque intesa posta in essere con la pubblica autorità, dove vengono regolamentati rapporti nei quali agli obblighi normativamente previsti del privato, si contrappongono poteri istituzionali e le funzioni della detta autorità (fissandosi i termini di quegli obblighi, il modo di esecuzione e quindi, indirettamente, le condizioni per l'esercizio di quelle facoltà autoritarie).

A riguardo, secondo un indirizzo amministrativistico oramai consolidato, la sopravvenienza di un interesse pubblico, adeguatamente dimostrato, dovrebbe consentire il superamento dell'intesa. Tuttavia questo principio non parrebbe potersi estendere al *ruling* convenzionale.

La legge, infatti, espressamente prevede i casi nei quali cessa l'effetto vincolante, riferendosi a mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto (e quindi nel quadro della stessa fattispecie, vedi *infra* paragrafo 2.6); in secondo luogo è proprio la condotta fiscale ad essere

---

<sup>64</sup> In genere il consenso degli interessati consente di giungere a risultati che non è possibile raggiungere allorché domina la *vis* dell'*imperium*.

l'oggetto specifico dell'accordo, sicché, in relazione ad essa, appaiono ininfluenti altri profili di carattere generale che, nonostante la loro urgenza e importanza, possono incidere sulla sorte del *ruling*<sup>65</sup>.

Quanto sopra induce altresì ad ipotizzare, sotto questo profilo, anche un interesse protetto del contribuente alla ragionevolezza delle basi di calcolo di un eventuale accordo: l'Ufficio potrebbe infatti, per escludere il contribuente dalla procedura, proporre accordi irrealistici (una sorta di “*accordo-capestro*”), in modo da spingere il contribuente a non concludere alcuna intesa.

Esiste un'esigenza di imparzialità e buon andamento del comportamento della Pubblica Amministrazione, incompatibile con criteri assolutamente disomogenei e casuali nel concreto raggiungimento dell'intesa. Questi possibili comportamenti degli uffici rappresenterebbero evidenti violazioni del dovere di imparzialità dell'Amministrazione e denoterebbero uno sviamento di potere. Quest'ultimo consisterebbe nel decidere se il contribuente sia o meno meritevole di avvalersi della procedura, arrogandosi così una potestà che la legge non attribuisce all'ufficio. Si profila quindi un “*interesse legittimo*” del contribuente ad un “*giusto accordo*”, basato cioè su ipotesi provviste di un minimo di razionalità e coerenza. Qualora infatti l'Amministrazione formuli anche proposte palesemente contraddittorie o irragionevoli si potrebbe configurare un eccesso di potere, tendente a precludere al contribuente l'utilizzazione dello strumento.

Rispetto a queste situazioni appare irragionevole negare pregiudizialmente al contribuente un interesse a far valere l'anomalia di eventuali inspiegabili divergenze di comportamento o la considerazione nell’ “*accordo*” di profili diversi da quelli valutabili, e quindi, la presenza di un eccesso di potere, di un suo sviamento rispetto ai fini istituzionali.

In Italia non esiste una norma espressa che disciplini tale ipotesi, né esiste una prassi che fornisca indicazioni in merito. Parrebbe plausibile ritenere che il contribuente – titolare di un interesse legittimo – possa ricorrere all'autorità giudiziaria; in tal caso il giudice competente può essere ritenuto il giudice amministrativo, in quanto il ricorso a tale autorità giudiziaria permetterebbe: i) di superare i limiti propri delle commissioni tributarie; ii) di fornire tutela alla posizione giuridica del privato verso gli atti discrezionali dell'Amministrazione Finanziaria.

---

<sup>65</sup> Sul punto, *Cfr.* a riguardo G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *op.cit.*, 493.

Ciò posto, venendo agli effetti dell'accordo, si sottolinea come il comma 4 del citato art. 8 del D.L. n. 269/2003 dispone che “*Per i periodi d'imposta di cui al comma 2 (cioè per gli anni nei quali vige l'effetto vincolante del ruling), l'Amministrazione Finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo*”. La norma non è altro che una specificazione del precedente comma 2, il quale stabilisce, per l'appunto, l'effetto vincolante dell'accordo. È dunque incontestabile che i poteri d'indagine e di accertamento (artt. 32 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973) siano ammessi per gli aspetti del rapporto fiscale - od, eventualmente, dei rapporti fiscali - non compresi nell'accordo.

Pur tuttavia, anche siffatta norma dà adito a qualche dubbio. A riguardo occorre considerare:

- innanzitutto identici poteri d'indagine istruttoria sono previsti dalla legge disciplinatrice dell'IVA. Il *ruling* attiene al prelievo diretto e dunque l'Amministrazione può dunque procedere ad ispezioni per controllare il rispetto degli obblighi relativi all'imposta sul valore aggiunto. Sono quindi inevitabili interferenze con le vicende riguardanti il prelievo reddituale oggetto del *ruling*; ma ogni constatazione riguardante quest'ultimo dovrà essere evitata essendo coperta dall'accordo<sup>66</sup>;
- di certo occorre ammettere - interpretando coerentemente la norma - che l'Amministrazione Finanziaria possa indagare in ordine al rispetto dell'intesa, esercitando i normali poteri istruttori.

---

<sup>66</sup> Le tematiche in materia di *transfer pricing* attengono al comparto delle imposte dirette ed è probabilmente per questa ragione che l'art. 8, comma 4, del D.L. n. 269/2003 non ha inibito i poteri di controllo in materia di IVA, sebbene sia da ritenere pacifico che i valori delle transazioni, se rispettano gli accordi presi, siano “coperti” anche ai fini IVA. La Corte di Giustizia della UE ha più volte ribadito che le rettifiche in materia di *transfer pricing* non rilevano, ordinariamente, ai fini IVA poiché - conformemente alla normativa IVA di riferimento - la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio, effettuate a titolo oneroso, è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. È un principio fondamentale quello per cui l'Amministrazione Tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (Cfr. da ultimo Sent. della Corte di Giustizia della UE 26 aprile 2012, causa C-621/10).

## 2.6. Le vicende successive dell'accordo

Il Provvedimento (artt. 9 e 10) disciplina, in primo luogo, le modalità per consentire all'Ufficio di accertare il rispetto dell'accordo o che non siano intervenute variazioni delle condizioni di fatto o di diritto che ne impongono una revisione.

Lo stesso accordo, infatti, deve stabilire a carico dell'impresa l'onere di predisporre e mettere a disposizione dei competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate<sup>67</sup>, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi e/o consentire ai competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate, previo accordo con l'impresa, di disporre l'accesso di propri funzionari ed impiegati presso la sede di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili.

Nel caso in cui l'Ufficio accerti, anche per altra via, che l'impresa non ha rispettato i termini dell'accordo sottoscritto, viene emesso un atto motivato da notificare con raccomandata all'impresa, con il quale la si invita a far pervenire, entro trenta giorni eventuali memorie a difesa del proprio operato.

Se le memorie presentate risultano inadeguate o sia decorso il termine di trenta giorni assegnato all'impresa senza alcuna risposta, l'accordo si considera risolto, eventualmente parzialmente, a decorrere dalla data in cui risulta accertata la violazione oppure, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo.

In conformità al comma 2 del citato art. 8 del D.L. n. 269/2003<sup>68</sup>, il Provvedimento disciplina anche (art. 11) il caso in cui, pur in assenza di una violazione dell'intesa, risultino comunque mutati i presupposti di fatto e di diritto che hanno condotto all'accordo, contemplando dunque una modifica dell'accordo stesso su iniziativa dell'Agenzia delle Entrate.

L'accordo è dunque stipulato con la clausola implicita *rebus sic stantibus*; di talchè sarà privo di efficacia ove non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo. Ma anche in tale circostanza, il testo normativo dà adito a qualche dubbio.

---

<sup>67</sup> L'attività di verifica del rispetto dei termini dell'accordo è unicamente demandata all'Ufficio Ruling internazionale dell'Agenzia delle entrate, in virtù di quanto stabilito dall'art. 1, lett. b), del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, laddove è specificato cosa debba correttamente intendersi per “*competente ufficio dell'Agenzia delle entrate*”.

<sup>68</sup> Ivi, nell'ultima parte, è prevista la sopravvenuta inefficacia della intesa se “*intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti*”.



- ✓ Le circostanze di fatto, cui allude la norma, sono ogni componente della fattispecie reale o virtuale prospettata nell'ambito del *ruling*.
- ✓ I mutamenti nelle *circostanze di diritto* - nonostante la genericità dell'espressione – sono necessariamente le variazioni sopraggiunte del quadro normativo di riferimento e non anche un diverso nuovo indirizzo interpretativo; ciò perché l'intesa è preservare le parti (e, in particolare, il contribuente) da questa possibile variabile. In questa prospettiva, sono, perciò, del tutto irrilevanti, per il *ruling* già concordato, anche indicazioni successive, ufficialmente espresse dall'Amministrazione, e in tutto o in parte discordanti dal contenuto dell'intesa.
- ✓ Più difficile è capire cosa intenda la norma con l'espressione *rilevanti ai fini delle predette metodologie*. Verosimilmente si è inteso affermare che la deroga al vincolo è consentita solo nell'ipotesi in cui i mutamenti di fatto e di diritto riguardino proprio l'oggetto specifico della pattuizione, considerato nel quadro dell'accordo di *ruling*. Tentando qualche esemplificazione, si immagini allora - con riguardo ai prezzi di trasferimento, - che le parti abbiano prescelto uno dei diversi criteri internazionalmente accreditati. Se le variazioni di fatto avessero significato solo per metodologie alternative rispetto a quella prescelta, l'accordo manterrebbe inalterato il suo effetto obbligatorio<sup>69</sup>.

Se invece le variazioni delle condizioni sono rilevate dal contribuente, la modifica dell'accordo può essere chiesta solo “*quando si verificano circostanze non previste né altrimenti prevedibili ovvero sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previsti né altrimenti prevedibili, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo*”. Si rileva quindi come le ipotesi di modifica dell'accordo su iniziativa del contribuente siano molto più circoscritte rispetto all'opposto caso in cui la stessa sia promossa dall'Amministrazione Finanziaria e sotto questo profilo parrebbe emergere una possibile disparità di trattamento tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente<sup>70</sup>.

Da ultimo il Provvedimento disciplina l'ipotesi del rinnovo dell'accordo giunto alla scadenza d'ora innanzi quinquennale. Tale rinnovo può essere chiesto dall'impresa, almeno

<sup>69</sup> Sul punto, Cfr. a riguardo G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in op.cit., 493.

<sup>70</sup> Così, E. VIAL, *Fiscalità internazionale in pratica*, Milano, 2012, 337. Si veda anche A. MUSELLI-A. MUSELLI, *Transfer pricing*, Milano, 2012, 662 e ss.

novanta giorni prima della scadenza, con domanda in carta libera da inoltrarsi in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio competente. L'Ufficio comunica per iscritto il proprio assenso, ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato almeno quindici giorni prima della scadenza dell'accordo. Anche in tale circostanza, l'Ufficio può procedere alla richiesta di documentazione, dati ed informazioni, invitare la parte istante a presentarsi a mezzo del suo legale rappresentante o di un suo procuratore allo scopo di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti oppure procedere agli accessi concordati illustrati in precedenza.

A tal riguardo, è evidente, in certe circostanze, l'importanza per l'impresa di poter contare sul rinnovo automatico dell'accordo senza dover “negoziare” nuovamente con l'Agenzia delle Entrate; in tal senso è da accogliere con favore la precisazione contenuta nel Bollettino circa il rinnovo pressoché generalizzato degli accordi<sup>71</sup>.

## 2.7. Le incertezze sul piano penale

Un ulteriore aspetto critico della disciplina del *ruling* è rappresentato dalla mancanza di una copertura penale per il contribuente che si adegua all'accordo stipulato con l'Ufficio.

Nel caso di specie, infatti, non può trovare applicazione l'art. 16 del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000 che salvaguarda “*la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso*”. La copertura penale poteva essere efficacemente perseguita richiamando l'applicabilità del citato art. 16 D.Lgs. n. 74/2000 ma ciò non è avvenuto.

La dottrina ha tuttavia avuto modo di rilevare come, nel caso del *ruling* internazionale, la copertura penale potrebbe essere fatta discendere dal principio ormai invalso nella dottrina penalistica per cui l'esimente - a differenza della pena - è applicabile per analogia<sup>72</sup>; di talchè, l'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 potrebbe essere fatto oggetto di una interpretazione estensiva.

<sup>71</sup> Cfr. nota 9 a pag. 13 del Bollettino.

<sup>72</sup> B. CARTONI, *Profili penali del ruling internazionale*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 251; *Ruling internazionale: timori (infondati) di responsabilità penale* in *Il Fisco*, 2005, 4141; S. CAPOLUPO, *Il provvedimento dell'agenzia delle entrate per l'attuazione del ruling internazionale: incidenza sui profili penali?*, in *Il Fisco*, 2004, 6067; I. CARACCIOLI, *Profili penali e riflessi sull'attività di controllo del ruling internazionale*, in *Il Corriere Tributario*, 2005, 112.

Del resto, la non punibilità può derivare anche: i) dalla mancanza di dolo tenuto conto che le fattispecie introdotte a seguito della riforma del diritto penale tributario, avvenuta con il D.Lgs. n. 74 del 2000, sono tutte punite a titolo di dolo specifico, il quale verrebbe, nel caso della fattispecie in esame, a mancare poiché il ricorso preventivo del contribuente all'Amministrazione Finanziaria sarebbe *ex se* indice della mancanza di una precisa volontà di evadere; ii) dal fatto che, ai sensi dell'art. 51 del codice penale, non è punibile il contribuente che ha fatto ricorso ad uno strumento messi a disposizione dall'ordinamento; la norma citata, infatti, stabilisce che *“l'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica autorità, esclude la punibilità”*.

La corretta e puntuale attuazione dell'accordo, dunque, dovrebbe mettere al riparo il contribuente da qualsiasi contestazione; difatti l'adeguamento alla convenzione esclude non solo la componente soggettiva del reato, ma anche quella materiale, appunto perché la condotta si è adeguata agli accordi con la Pubblica Amministrazione.

### **3. Prime considerazioni ed osservazioni**

L'introduzione dell'istituto del *ruling* internazionale nel nostro ordinamento rappresenta un indubbio passo in avanti che risponde alle crescenti esigenze di internazionalizzazione delle imprese derivanti dalla globalizzazione dei mercati.

L'introduzione del *ruling* internazionale da parte del legislatore deve essere indubbiamente valutata in modo positivo, poiché può conferire maggiore certezza a tutta una serie di problematiche, relative a rapporti internazionali, potenzialmente suscettibili di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Nei suddetti termini la sottoscrizione dell'accordo rappresenta una modalità concordata per l'applicazione, in modo corretto e condiviso, della legislazione vigente al fine di evitare futuri contenziosi.

Sottoporre la situazione incerta all'Amministrazione Finanziaria e concordare i vari profili del trattamento fiscale, costituisce sicuramente un elemento di efficienza del sistema e consente ai contribuenti di poter contare su una base di partenza sicura per l'autodeterminazione delle imposte. Si può così beneficiare di una determinazione più sicura e univoca del debito tributario<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> *“Ciò che ci separa dai sistemi tributari più moderni e funzionali non è tanto, o quantomeno solo, il livello delle aliquote, la pressione fiscale, la complicazione degli adempimenti, e via dicendo, ma soprattutto la scarsa*

In termini generali il *ruling* di standard internazionale presenta l'indiscutibile pregio di introdurre in Italia istituti che in ambito internazionale sono pienamente conosciuti<sup>74</sup>; a tal riguardo non appare infatti “*incoerente*” attribuire la definizione di molti aspetti collaterali e specialistici di diritto sostanziale non a regolamenti governativi (che spesso hanno molte delle rigidità della normativa primaria), ma a determinazioni dell'Amministrazione Finanziaria in accordo con il contribuente.

Ciò posto, un'analisi specifica dei connotati generali dell'istituto ha consentito di evidenziarne i rilevanti pregi sintetizzabili nella possibilità per il contribuente: i) di acquisire certezza in relazione alla propria obbligazione tributaria soprattutto in contesti fortemente integrati nei quali è particolarmente ardua la definizione di politiche di *transfer pricing* prive di valutazioni soggettive che prestino il fianco a interpretazioni diverse da parte dell'Amministrazione Finanziaria; ii) di giungere ad un accordo con l'Amministrazione Finanziaria in un clima di fattiva collaborazione come tale idoneo a consentire negoziazioni soddisfacenti per entrambe le parti dell'accordo.

Per quanto concerne l'Amministrazione Finanziaria non si può sottacere che la complessità intrinseca della disciplina del *transfer pricing*, in quanto “*scienza inesatta*”, e la natura del MNE, ultrastatuale e fortemente integrato, pongono significative difficoltà in fase accertativa. In tale contesto, il nuovo istituto può rappresentare un valido compromesso per salvaguardare da un lato la posizione del contribuente e dall'altro le pretese erariali dello Stato. A ciò si aggiunga che, tale istituto, può consentire all'Amministrazione Finanziaria di acquisire e/o

---

*certezza che accompagna i contribuenti nell'autoliquidazione dei propri tributi*”, così S. RICOLFI, *La Repubblica delle tasse – Perché l'Italia non cresce più*, Milano, 2011, 66.

<sup>74</sup> Si ricorda a tal proposito che nel 2003 la Commissione Europea (Comm. EU, decisione 17 febbraio 2003 C (2003) 564/F; Comm. EU, decisione 13 maggio 2003, C (2003) 1483/F) ha vagliato criticamente sia il *ruling* fiscale belga sia quello francese, affermando che un sistema di *ruling* anticipato per la fissazione dei prezzi di trasferimento infragruppo secondo un metodo non analitico di determinazione dell'utile tassabile, per un periodo di alcuni anni, non costituisce in linea di principio una deroga al sistema sussumibile sotto la fattispecie di aiuto fiscale, a condizione che suo tramite non si determini l'esenzione completa di determinati profitti e la fissazione del prezzo di trasferimento sia operata caso per caso, tenendo conto di tutte le variabili (natura dei beni impiegati e rischio connesso all'esercizio dell'attività in questione); inoltre – sempre secondo la Commissione – deve essere assicurato un livello minimo di trasparenza attraverso la pubblicazione degli elementi essenziali del *ruling* (salva la possibilità di mantenere riservata l'identità del beneficiario) per contenere il campo di discrezionalità dell'Amministrazione.

mantenere un *know how* aggiornato sia sulle continue evoluzioni delle organizzazioni delle imprese sia sulle possibili applicazioni delle metodologie di *transfer pricing* più appropriate.

Per altro verso, si è tuttavia avuto modo di rilevare nel presente intervento come alcune caratteristiche del *ruling* internazionale presentino elementi di criticità che potrebbero minare l'appetibilità del nuovo istituto. Tra queste abbiamo evidenziato la natura non bilaterale dell'accordo, la possibilità di ritardi nella procedura, la mancanza espressa di copertura penale.

In particolare, non va sottaciuto che l'unilateralità del nuovo istituto non consente di eliminare il rischio di fenomeni di doppia imposizione per il contribuente, causati da differenti approcci delle Amministrazioni Finanziarie coinvolte nelle transazioni rilevanti e difficilmente risolvibili anche tramite le procedure amichevoli previste dal Modello OCSE<sup>75</sup>.

Ne consegue che la minimizzazione di fenomeni di doppia imposizione passa attraverso la definizione di un accordo sotto tutti i profili coerente con il principio dell'*arm's length*, ed in quanto tale pienamente condivisibile dall'Amministrazione Finanziaria dell'altro/i Paesi coinvolto/i. Tali considerazioni inducono a prefigurare quale scenario evolutivo auspicato, l'istituzione di programmi bilaterali o multilaterali che prevedano un coordinato coinvolgimento di tutte le Amministrazioni Finanziarie coinvolte, già nella fase di avvio della procedura di definizione di accordi in materia di *transfer pricing* (vedi *infra* al capitolo 5).

Viepiù, volendosi continuare nella individuazione di “*aree di miglioramento*” dell'istituto in parola.

Così, la durata triennale poteva rappresentare certamente un limite dell'istituto poiché si trattava di arco temporale non sempre in grado di consentire un'adeguata pianificazione delle attività dei gruppi multinazionali. Certamente è preferibile la previsione, ora introdotta, di una durata quinquennale; ma forse, ancor meglio, sarebbe stata una previsione di rinnovo automatico dell'accordo per un ulteriore triennio qualora le situazioni di fatto e di diritto che hanno costituito il presupposto dell'accordo non fossero mutate; ciò anche tenuto conto del fatto che è espressamente previsto il controllo periodico da parte dell'Agenzia delle Entrate del rispetto dei termini dell'accordo e della permanenza dei citati presupposti.

---

<sup>75</sup> Si è evidenziato come, a partire dalla fine del 2010, l'Autorità competente italiana può renderlo “bilaterale” a richiesta (accettata) del contribuente, relativamente ai Paesi con cui l'Italia ha in vigore i trattati bilaterali, con l'attivazione della procedura di accordo bilaterale, ai sensi dell'art. 25, paragrafo 3, Modello OCSE, (cosiddetta “*mutual agreement procedure-Map-Apa request*”). Tuttavia, evidenzieremo nel successivo capitolo 3 le aree critiche legate alla MAP.

Di notevole importanza, inoltre, appaiono gli effetti del *ruling* sulle posizioni pregresse, tenuto conto che non esiste alcuna limitazione in merito ai periodi di imposta non coperti dall'accordo. Sotto questo profilo, rileva il potenziale utilizzo delle informazioni ottenute dall'Amministrazione Finanziaria nel contesto della procedura. Nella specie, appare evidente che qualora l'Amministrazione Finanziaria si trovasse nella possibilità di utilizzare le suddette informazioni anche per accertare un maggior reddito riferibile agli anni precedenti, si avrebbe un forte “*vulnus*” nella procedura in parola. Ne consegue che l'introduzione di strumenti volti a mitigare le suddette conseguenze negative, quali, ad esempio, la possibilità per il *ruling* di dispiegare anche effetti retroattivi, senza applicazione di sanzioni, ovvero la non utilizzabilità delle informazioni (o parte di queste) ottenute dall'Amministrazione Finanziaria durante la procedura, al fine di effettuare accertamenti riferibili a periodi fiscali esclusi dall'accordo, favorirebbero certamente l'accesso al nuovo istituto.

## CAPITOLO 3

### Mutual Agreement Procedure (MAP)

**1. Premessa - 2. Presupposto soggettivo - 3. Aspetti procedurali - 3.1 Termine di presentazione dell'istanza - 3.2 L'istanza di avvio della MAP - 3.3 Lo svolgimento della procedura - 4. Rapporti con il contenzioso interno - 4.1 Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso - 5. Clausola arbitrare - 6. Contenuto dell'accordo - 7. Prime considerazioni ed osservazioni**

\* \* \*

Un strumento, internazionale, di risoluzione dei conflitti in materia di *transfer pricing* è previsto dalle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione; trattasi segnatamente della procedura amichevole (*Mutual Agreement Procedure*, d'ora innanzi anche “**MAP**” o anche “**MAP da Convenzione Bilaterale**”).

Come noto, infatti, le Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione attualmente in vigore – al fine di evitare le lungaggini delle ordinarie procedure diplomatiche - prevedono delle norme procedurali che contengono forme semplificate di consultazione tra gli Stati contraenti, volte a porre rimedio ad eventuali problemi applicativi<sup>76</sup>.

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro la doppia imposizione contempla tre tipi di procedure amichevoli: 1) la procedura amichevole in senso stretto (paragrafo 1 e 2), chiamata anche *specific case method o mutuo accordo*, che ha per oggetto la soluzione di casi specifici d'imposizione in contrasto con le norme convenzionali; 2) la procedura amichevole in senso lato (par. 3), che attiene all'interpretazione ed all'applicazione della convenzione, e quindi al problema dei rapporti tra diritto interno e strumento convenzionale, detta *procedura di consultazione o anche interpretative method*; 3) la procedura in senso lato (par. 3), che è diretta a

---

<sup>76</sup> Tali forme di consultazione, nella loro attuale versione, costituiscono il risultato del lavoro avviato dal Comitato per gli Affari Fiscali istituito nel 1956 dall'OCSE, e nella loro formulazione quasi definitiva erano già presenti nel Modello di Convenzione OCSE redatto nel 1963, all'art. 25, rubricato appunto *Mutual Agreement Procedure*. Il Comitato per gli Affari Fiscali, proseguendo nella propria attività di studio, ha di volta in volta cercato soluzioni più in linea con i costanti sviluppi economici e sociali. Si è così giunti nel 1977 alla redazione di un secondo Modello. Tale nuovo testo costituisce la versione definitiva della disciplina sulle procedure amichevoli, che è stata trasfusa, con una formulazione pressochè equivalente, in quasi tutte le Convenzioni stipulate dall'Italia. Per comodità di trattazione, viene fatto di seguito riferimento all'art. 25 del Modello OCSE (evidenziando, se del caso, eventuali differenze presenti nelle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia).

prevenire o ad eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla convenzione, denominata *procedura integrativa o legislative method*<sup>77</sup>.

Ad ogni modo, e per tutti i tipi di procedura amichevole in parola, l'oggetto della protezione è duplice: da un lato l'interesse degli Stati contraenti a vedere assicurata la propria sovranità impositiva quale è stata delineata tramite la negoziazione delle norme di distribuzione contenute nelle Convenzioni contro le doppia imposizione; dall'altro lato, l'interesse dei contribuenti all'eliminazione della doppia imposizione nei casi in cui l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione dia adito a dubbi o difficoltà e nei casi non disciplinati al fine di eliminare quegli ostacoli che possano recare nocimento all'incremento del commercio internazionale ed alla crescita economica.

Ai fini della presente indagine quale strumento di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* assume rilievo la procedura amichevole in senso stretto di cui al precedente punto sub. 1)<sup>78</sup>.

## 1. Premessa

Per quanto riguarda la procedura amichevole in senso stretto, la clausola inserita nell'art. 25, paragrafo 1, del Modello OCSE ha ad oggetto il caso concreto di “*un'imposizione non conforme*” alla convenzione posta in essere nei confronti del contribuente istante da parte dell'Amministrazione Finanziaria di uno o di entrambi gli Stati contraenti.

Dalla lettera della norma emergono *prima facie* alcuni aspetti che necessitano di un'analisi più puntuale.

---

<sup>77</sup> La procedura amichevole in senso lato viene attivata direttamente dalle autorità competenti per trattare temi di carattere generale, che pur traendo spunto da qualche caso specifico, interessano intere categorie di contribuenti. Così, ad esempio, quando può essere opportuno chiarire l'interpretazione di alcune clausole, il significato di determinati termini o la qualificazione da attribuire a particolari elementi di reddito. Vieppiù, il secondo periodo del paragrafo 3 introduce una sorta di clausola di “*chiusura*” che legittima le autorità competenti ad affrontare specifici casi di doppia imposizione che, non rientrando nell'ambito di applicazione soggettivo o oggettivo della Convenzione contro la doppia imposizione, non potrebbero essere affrontate nel contesto della procedura MAP bilaterale, su iniziativa del contribuente.

<sup>78</sup> Ricordiamo – come indicato nel capitolo 2 – che, con riguardo al *ruling* internazionale, a partire dalla fine del 2010, molto opportunamente l'Autorità competente italiana può renderlo “*bilaterale*” a richiesta (accettata) del contribuente, relativamente ai Paesi con cui l'Italia ha in vigore i trattati bilaterali, con l'attivazione della procedura di accordo bilaterale, ai sensi dell'art. 25, paragrafo 3, del Modello OCSE, (cosiddetta “*mutual agreement procedure-Map-Apa request*”). La precipua differenza rispetto alla procedura in senso stretto è che essa viene iniziata su impulso delle autorità competenti e non di parte. Al di là di siffatti aspetti procedurali, molte delle considerazioni di carattere sostanziale effettuate in questo capitolo con riguardo alla procedura in senso stretto riguardano anche la procedura in senso lato.



Bisogna, in primo luogo, soffermarsi sul significato da attribuire alla locuzione “*imposizione non conforme alle disposizioni della presente Convenzione*”<sup>79</sup>.

In linea generale, l’“*imposizione non conforme*” si realizza ogni qualvolta le norme convenzionali non siano correttamente applicate o interpretate, prescindendo dal verificarsi di casi doppia imposizione. Trattasi dunque di un presupposto particolarmente ampio: una tassazione non conforme alla Convenzione, rientrando nel perimetro applicativo della MAP, può derivare da conflitti di interpretazione e applicazione delle disposizioni convenzionali relativi a tutte le diverse fattispecie che presentano elementi di extraterritorialità, in ragione della collocazione dei soggetti, della ricchezza o delle attività; inoltre viene fatto riferimento alle misure adottate da uno o entrambi gli Stati che comportino o possano comportare un’imposizione non conforme.

Sul punto, non si dispone quindi di un’unica nozione di conformità, e, di riflesso, in negativo di “*non conformità*”. In generale, cercando una sintesi tra le definizioni emergenti dalle varie Convenzioni contro la doppia imposizione, essa si concreta in un’imposizione illegittima derivante dal conflitto tra il dettato convenzionale e quelle che sono le disposizioni degli ordinamenti interni<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> Giova precisare a riguardo che non tutte le convenzioni fanno riferimento ad una “*imposizione non conforme*”, e, talvolta la locuzione utilizzata è diversa. Per esempio la Convenzione con la Francia dispone che il contribuente possa presentare l’istanza “*se prova che le imposizioni fatte o progettate a suo carico hanno provocato o provocheranno una doppia imposizione vietata dalla Convenzione*”.

<sup>80</sup> Oltre ai casi di doppia imposizione giuridica ed economica, il Commentario al Modello OCSE prende in considerazione i casi di doppia non imposizione. In particolare, una tassazione non conforme alla Convenzione, può, infatti, derivare anche dalla violazione diretta di una disposizione convenzionale che, comunque, non provochi doppia imposizione. Tale circostanza si verifica, ad esempio, quando uno Stato contraente assoggetta a tassazione un elemento di reddito che, in base alla Convenzione, è stato attribuito alla potestà impositiva esclusiva dell’altro Stato contraente, il quale, tuttavia, non può esercitare i propri diritti, per effetto di specifici regimi di esenzione previsti dalla legislazione domestica. Qualora la Convenzione non preveda una esplicita clausola di esclusione dei benefici convenzionali nelle ipotesi in cui, per effetto di disposizioni di diritto interno, la corretta applicazione della Convenzione potrebbe far emergere una situazione di doppia non tassazione, occorre chiedersi se la tassazione operata dal primo Stato (non conforme alla Convenzione) possa o meno formare oggetto di una procedura bilaterale. Nella fattispecie non è infatti, ravvisabile un effetto di doppia imposizione; mentre, al contrario, la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali, contestualmente alle discipline agevolative di fonte domestica dell’altro Stato, condurrebbe ad un fenomeno di doppia non tassazione. Il Commentario avvalorava una interpretazione di favore (Cfr. il paragrafo 13 del Commentario all’art. 25), secondo la quale la MAP potrebbe essere invocata anche in queste ipotesi, in quando risultano direttamente violate le relative disposizioni convenzionali. A tal proposito non rileva la circostanza che con il ripristino del corretto regime convenzionale si perverrebbe a non tassare quel particolare elemento di reddito in nessuna delle due giurisdizioni interessate. Va anche aggiunto che l’orientamento del Commentario non è più condiviso in sede OCSE dopo la pubblicazione del Rapporto BEPS; esso è inoltre esplicitamente censurato dalla Commissione Europea nella recente raccomandazione COM(2012)772 del 6 dicembre 2012 sulla “*Pianificazione fiscale aggressiva*”. La Commissione ritiene infatti che le Convenzioni nate per prevenire la doppia imposizione non possono essere utilizzate per favorire la doppia esenzione.

Senza dilungarsi nella disamina di tale ipotesi, occorre notare come rientri pacificamente nel campo di applicazione dell'istituto in esame anche il fenomeno della doppia imposizione economica internazionale connesso alla disciplina dei prezzi di trasferimento.

E' utile ricordare al riguardo, che l'art. 9 del Modello OCSE (*Associated Enterprises*) richiama nel paragrafo 1 la disciplina dei prezzi di trasferimento e stabilisce che uno Stato contraente ha il diritto di tassare i maggiori utili che un'impresa appartenente ad un gruppo avrebbe realizzato, se le transazioni *intercompany* intercorse con le consociate dell'altro Stato fossero intervenute a condizioni di libera concorrenza tra le imprese indipendenti.

Il paragrafo 2 dell'art. 9, aggiunge tuttavia che, quando uno Stato contraente ha assoggettato a tassazione, in conformità al paragrafo 1, i maggiori utili di un'impresa e questi medesimi utili sono già stati tassati anche nell'altro Stato in capo alla consociata, questo altro Stato è tenuto procedere, in via di principio, ad una rettifica corrispondente<sup>81</sup>. Con il paragrafo 2 dell'art. 9, il Modello OCSE si propone, dunque, in modo esplicito di risolvere, per i gruppi di imprese, anche il problema della doppia imposizione economica, indicando agli Stati contraenti gli strumenti per evitare, attraverso le “*rettifiche corrispondenti*”, che il medesimo reddito sia tassato in entrambi gli ordinamenti in capo a due diverse entità associate.

Poiché, tuttavia, nessuno Stato contraente è tenuto a ridurre automaticamente il reddito dichiarato dalla impresa residente nel suo territorio, qualora ritenga che gli accertamenti effettuati dall'altro Stato contraente a carico della consociata, non siano coerenti, in punto di principio o in relazione all'ammontare, con il principio *arm's length* è prevista la possibilità di attivare la procedura amichevole, per definire la questione di comune accordo<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Per porre rimedio alla doppia imposizione, il secondo paragrafo dell'art. 9 del Modello OCSE, prevede l'istituto degli “*aggiustamenti corrispondenti*” (*correlative adjustments*). In base a tale istituto, “*Allorchè uno Stato contraente include fra gli utili di un'impresa di detto Stato e di conseguenza assoggettata a tassazione utili sui quali un'impresa dell'altro Stato contraente è stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero maturati a favore dell'impresa del primo Stato, se le condizioni fissate fra le due imprese fossero state quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, allora detto altro Stato farà un'apposita correzione all'importo dell'imposta ivi applicata su tali utili. Nel determinare tale correzione, dovrà aversi il dovuto riguardo alle altre disposizioni di questa convenzione, e le autorità competenti degli Stati contraenti si consulteranno se necessario*”.

<sup>82</sup> Questo aggiustamento, come si desume dalla lettura del citato paragrafo 2 dell'art. 9 del Modello OCSE, e dello stesso Commentario OCSE, incontra tuttavia il limite del “*prezzo di libera concorrenza*”: lo Stato dell'altra impresa associata, diversa da quella che ha subito la rettifica in aumento del reddito imponibile, è infatti tenuto ad operare la correzione soltanto a condizione che la rettifica originaria, operata dal primo Stato, si sia mantenuta nell'ambito dell'*arm's length*, cioè del prezzo di libera concorrenza. Nulla impedisce però, purtroppo, che le opinioni dei due Stati divergano, in concreto, sul “*prezzo di libera concorrenza*” della transazione oggetto di rettifica (cioè che la transazione sia valutata diversamente dalle Amministrazioni dei due Stati), ed in questo caso gli

In realtà, si è a lungo dubitato, in sede OCSE, che fosse possibile attivare la MAP anche per risolvere casi di doppia imposizione economica, considerato che le Convenzioni Bilaterali sono nate per affrontare, precipuamente, problemi di doppia imposizione giuridica.

Tuttavia, dopo le iniziali incertezze, il Commentario ha individuato nel paragrafo 2 dell'art. 9 la principale base giuridica di riferimento a sostegno dell'utilizzo della MAP per risolvere, in relazione ai problemi di *transfer pricing*, anche i casi di doppia imposizione economica.

Dunque, con l'introduzione, nel Modello OCSE del'77, dell'art. 9 paragrafo 2 si è fatta definitivamente chiarezza sulla questione riguardante la tutela del contribuente nei casi di doppia imposizione economica.

Invero, si deve rilevare come, anche prima dell'introduzione di tale norma, fosse unanimemente accettato e avvalorato dalla pratica internazionale che la doppia imposizione economica costituisse un presupposto per l'instaurazione della procedura amichevole<sup>83</sup>.

Pertanto, la doppia imposizione economica – e così anche i casi di rettifica di *transfer pricing* - sono coperti dalla procedura amichevole in senso stretto; e ciò, per quanto riguarda l'Italia, nonostante nella gran parte delle Convenzioni Bilaterali, non figuri una disposizione simile al paragrafo 2 dell'art. 9 del Modello OCSE<sup>84</sup>.

E difatti, proprio con riferimento all'ipotesi in cui nella specifica Convenzione di riferimento manchi una disposizione analoga a quella recata dal citato paragrafo 2 dell'articolo 9, il paragrafo 10 del Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE chiarisce che il ricorso alla procedura amichevole può trovare fondamento nel paragrafo 1 del medesimo articolo 9 che individua nel principio di libera concorrenza il criterio di tassazione delle imprese facenti parte del medesimo MNE. In forza di tale principio, infatti, qualsiasi tassazione confliggente con la

---

“aggiustamenti corrispondenti” rischiano di diventare un'arma spuntata. Di qui il ricorso alla procedura amichevole che può consentire di trovare un “punto d'intesa”.

<sup>83</sup> A. CROSTI, *Doppia imposizione economica e giuridica: una panoramica sui concetti, gli strumenti per l'eliminazione, e le problematiche*, in *Il Fisco*, 1995, 7284 ss.; P. PISTONE, *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2001, Vol. 1, 618.

<sup>84</sup> Nella Convenzione Italia - Stati Uniti invece tale paragrafo è presente: “ [...] 2. Allorché uno Stato contraente include tra gli utili di un'impresa di detto Stato - e di conseguenza assoggetta a tassazione - gli utili per i quali un'impresa dell'altro Stato contraente e' stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero stati realizzati dall'impresa del primo Stato se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che si sarebbero convenute tra imprese indipendenti, l'altro Stato procede ad un aggiustamento adeguato dell'ammontare dell'imposta prelevata su quegli utili. Per determinare tali aggiustamenti, si dovrà tenere conto delle altre disposizioni della presente Convenzione e, in ogni caso, essi dovranno effettuarsi unicamente in conformità alla procedura amichevole di cui all'articolo 25”.

libera concorrenza è, per ciò stesso, non conforme alla Convenzione; di talchè può essere gestita nell'ambito di una MAP prevista dall'articolo 25.

L'adesione a siffatta impostazione è del resto suffragata dal dettato dell' art. 110, comma 7, del T.U.I.R., in base al quale, come noto, i componenti del reddito derivanti da operazioni con società che siano non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllino l'impresa, ne siano controllate o siano controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito. Inoltre – è questo il passaggio che ci interessa - la stessa disposizione contempla la possibilità di rettificare in diminuzione i redditi di un'impresa appartenente ad un MNE, in conseguenza degli accertamenti di *transfer pricing* effettuati dall'altro Stato sui redditi della consociata, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "*procedure amichevoli*" previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

Da ultimo, quanto sopra è altresì avvalorato anche dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria Italiana che ha sempre seguito tale impostazione e di recente – con la circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 – l'ha anche formalizzata, chiarendo come "*nella previsione di cui all'articolo 25, paragrafi 1 e 2, rientrano tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione economica, tra cui le rettifiche dei prezzi di trasferimento*".

## 2. Presupposto soggettivo

Dopo aver chiarito l'ambito oggettivo della MAP in senso stretto applicabile quindi anche alle controversie in materia di *transfer pricing*, pare utile effettuare qualche notazione anche in merito ai presupposti soggettivi della procedura in parola.

In base all'art. 25, paragrafo 1 del Modello OCSE, legittimato a proporre l'istanza per l'instaurazione della procedura amichevole è qualsiasi soggetto indicato con il termine "*persona*" che sia "*residente*" in uno degli Stati contraenti<sup>85</sup>.

Analizzando le Convenzioni stipulate dall'Italia, si può notare che in quelle concluse dopo l'adozione del Modello OCSE del 1977, il soggetto è stato per lo più individuato con il

---

<sup>85</sup> L'articolo 3 del Modello OCSE chiarisce che l'espressione "*person*" è da intendersi in una connotazione molto ampia che annovera "*an individual, a company and any other body of person*" e che il termine "*company*" comprende "*any body corporate and any entity that is treated as a body corporate for tax purposes*".

termine “*residente*”; nelle rimanenti si è adottato ora il termine “*persona*” ora il termine “*contribuente*”<sup>86</sup>.

Pur sussistendo tali differenze di dizione, in ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici convenzionali, presupposto soggettivo essenziale è la residenza in uno degli Stati contraenti come stabilito dall'art. 1<sup>87</sup> del Modello OCSE.

Senza soffermarci, comunque, su una compiuta analisi del problema del concetto di residenza nel Modello OCSE e nelle convenzioni a questo uniformi (che esula dallo scopo della presente trattazione)<sup>88</sup>, pare utile soffermarsi sui soggetti che possono chiedere l'instaurazione della procedura amichevole; in particolare, essi possono essere individuati nelle persone fisiche, nelle persone giuridiche, nelle società ed in ogni altra associazione od ente con soggettività tributaria che siano residenti a fini fiscali nel territorio di uno degli Stati contraenti.

Ciò posto, una delle questioni più controverse, relativa all'identificazione dei soggetti legittimati, si pone con riguardo alle società di persone.

Il Commentario al Modello OCSE (paragrafo 2 dell'articolo 3) chiarisce al riguardo che esse sono sicuramente qualificabili come “*persona*” sia perchè rientrano nella definizione di “*società*” sia perchè costituiscono in ogni caso un'ipotesi di “*associazione di persone*”. Non

---

<sup>86</sup> Così nelle Convenzioni con Francia ed Olanda.

<sup>87</sup> La sola eccezione a tale regola è rappresentata dall'ultima parte del primo periodo dell'art. 25, paragrafo 1, del Modello OCSE, introdotta con le modifiche apportate dal Modello del 1977. In questa norma è regolamentata la possibilità che il soggetto che abbia subito un'imposizione non conforme alla convenzione proponga l'istanza per instaurare la procedura amichevole davanti all'Autorità competente dello Stato di cui egli è cittadino qualora il difetto di conformità dell'imposizione alla Convenzione sia da ricondursi alla previsione dell'art. 24, paragrafo 1, ossia ad un'imposizione discriminatoria. La norma in esame tutela da ogni discriminazione di carattere fiscale basata sulla nazionalità di un soggetto d'imposta anche coloro che - pur se cittadini di uno Stato contraente, non essendovi residenti - non sarebbero destinatari delle norme della Convenzione. Quindi, in tale ipotesi, l'instaurazione della procedura amichevole può essere richiesta non solo dal cittadino di uno Stato contraente che abbia subito un'imposizione discriminatoria nell'altro Stato contraente di cui abbia la residenza fiscale, ma anche dal cittadino di uno degli Stati contraenti anche se non abbia la residenza in nessuno dei due, ma in un terzo, prescindendo dal fatto che tale imposizione discriminatoria si configuri come una doppia imposizione o meno. In relazione a questa possibilità la citata Circolare 21/E del 2012 chiarisce come non tutte le Convenzioni bilaterali poste in essere dall'Italia contengano il riferimento alla nazionalità (in aggiunta a quello della residenza). Nei casi concreti, il contribuente che intenda avvalersi del richiamato principio di non discriminazione dovrà far riferimento diretto alle specifiche Convenzioni Bilaterali stipulate dall'Italia con lo Stato estero di volta in volta interessato al fine di verificare se ricorrano o meno i presupposti per attivare la procedura amichevole.

<sup>88</sup> Si tenga comunque presente, infatti, come né il modello OCSE né le Convenzioni che ad esso si ispirano contengono una definizione propria di “*residenza*”. Tale concetto si ricava dal richiamo alla legge interna dei diversi Stati, i quali prevedono vari tipi di criteri di collegamento. Così, nel caso italiano, è previsto il collegamento con l'art. 2 del T.U.I.R. al fine di stabilire se un soggetto sia o meno residente in Italia. Rimane in ogni caso aperta, nel caso di conflitti che nascano dall'applicazione delle norme interne, la possibilità del ricorso ad autonomi criteri risolutivi. menzionati al comma 2 dell'art. 4 del Modello OCSE (*c.d. tie-breaker rules*).

sempre tuttavia possono essere considerate “residenti” ai fini convenzionali. A tal proposito, occorre infatti che esse siano qualificabili come soggetti passivi dell'imposta sul reddito societario.

La questione della legittimazione delle società di persone origina dunque sostanzialmente dall'approccio del singolo Stato contraente nei confronti della soggettività tributaria delle società di persone.

Ci sono, infatti, ordinamenti tributari che attribuiscono alle società di persone, per se stesse, la qualità di soggetto passivo d'imposta e che, per l'effetto, considerano i redditi percepiti dai soci in ragione della loro partecipazione a dette società come dividendi; di contro, altri ordinamenti tributari non riconoscono alle società di persone alcuna soggettività tributaria, considerando soggetti d'imposta solamente i soci, cui gli utili vengono imputati per trasparenza.

Per quanto concerne specificamente il nostro ordinamento, secondo parte della dottrina<sup>89</sup>, le società di persone sarebbero da considerarsi a tutti gli effetti soggetti passivi di imposta e dunque, nel caso fossero altresì residenti, dovrebbero considerarsi esse stesse soggetti destinatari della Convenzione.

Tale impostazione però suscita, correttamente, perplessità<sup>90</sup>. Difatti, per quanto riguarda l'IRPEF, nell'ambito dell'ordinamento italiano, è stata apprestata una disciplina specifica riguardante le società di persone e le altre associazioni a queste equiparate, nonché le imprese familiari; in particolare, come noto, si è optato per un'imputazione del reddito prodotto, diretta e *pro quota*, alle persone fisiche partecipanti ai suddetti fenomeni associativi.

La società diventa infatti una semplice “*forma produttiva di reddito*” che non assume alcuna soggettività al fine dell'imposizione, imputata invece al singolo socio.

Dunque sulla base della normativa italiana, in presenza di società di persone, la legittimazione ad instaurare la MAP spetta al singolo socio (essendo in definitiva quest'ultimo il soggetto leso da un'eventuale doppia imposizione economica).

Il problema diventa più complesso quando i soci risiedono nell'altro Stato contraente o in uno o più Stati terzi, sia perchè i relativi ordinamenti potrebbero aver adottato discipline diverse,

---

<sup>89</sup> Cfr. F. ADAMI- F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in Riv. dir. trib., 2000, 366; S. MAYR, *La nuova Convenzione Italia - Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in Boll. Trib., 1993, 482.

<sup>90</sup> Cfr. O. REALE, *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 335.

sia perchè la procedura è bilaterale e non si presta, al momento, a disciplinare situazioni triangolari o multilaterali. I singoli casi dovranno essere affrontati volta per volta tenendo presente quanto regolamentato dalle specifiche convenzioni interessate.

I criteri adesso indicati per le società di persone, dovrebbero valere anche per i *trust* residenti in Italia, trasparenti ai sensi dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 73 del T.U.I.R e per le società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del T.U.I.R., in quanto privi, parimenti, di soggettività passiva autonoma ai fini delle imposte personali sul reddito<sup>91</sup>.

La problematica in parola diventa peraltro ora più complessa.

Come noto, dal periodo d'imposta 2008, a seguito dell'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 per effetto della legge Finanziaria 2008 (Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 50), il Legislatore aveva modificato radicalmente la determinazione della base imponibile IRAP, prevedendo che non fosse più influenzata dalle variazioni fiscali IRES, tra cui quelle in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 comma 7 del T.U.I.R. Sicché, per effetto dell'introduzione del principio di derivazione della base imponibile IRAP dal bilancio civilistico e l'abrogazione del principio di collegamento con le variazioni fiscali IRES, le rettifiche operate in applicazione della disciplina sul *transfer pricing* non avevano effetti sull'IRAP; di conseguenza, in pratica, mancavano in radice i presupposti per instaurare una MAP ai fini IRAP.

Tuttavia, la recente Legge di Stabilità 2014 (Legge n. 143 del 27 dicembre 2013), ha esteso (commi da 281 a 284) l'applicazione delle regole in tema di *transfer pricing* anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. La norma quindi deroga ai criteri generali di determinazione della base imponibile IRAP, basati sulle regole civilistiche, per applicare esplicitamente un criterio di determinazione del reddito di impresa imponibile. Ne consegue che quindi, alla luce della recente novella, può instaurarsi una MAP anche ai fini IRAP.

Ciò posto, occorre considerare come le società di persone nonchè le società di capitali che hanno esercitato l'opzione per il regime di trasparenza fiscale restano “*opache*” ai fini IRAP, assolvendo esse direttamente l'imposta in parola; di talchè, coerentemente, quali soggetti passivi

---

<sup>91</sup> In tal senso, T. GASPARRI, in *Controversie internazionali – Procedure amichevoli e Gestione delle relazioni*, a cura di (P. VALENTE), Milano, 2013, 375.

d'imposta, hanno legittimazione per presentare istanza di apertura della MAP ai fini di tale tributo<sup>92</sup>.

Alla stato non ci costa ancora una prassi operativa formatasi a riguardo. In questi casi – situazione ancora in fieri e da esplorare dal punto di vista pratico-operativo – sembrerebbe forse opportuno atteggiare una sorta di “*litisconsorzio*” soci/società (ovviamente facoltativo) ad instaurare la procedura MAP (essendo in definitiva entrambi, per tributi diversi, incisi dalla doppia imposizione economica).

Questo sempre con l'obiettivo di dare più *appeal* alla MAP da Convenzione Bilaterale come strumento di composizione delle controversie in materia di *Transfer Pricing*.

Va da sé, che la legittimazione soggettiva, ai fini dell'avvio della MAP da Convenzione Bilaterale, delle società di persone non residenti in Italia deve essere valutata in base alle regole del loro Stato di residenza. In base ai menzionati criteri OCSE, esse dovrebbero poter assumere l'iniziativa di avvio della MAP presso l'autorità competente dello Stato di residenza, solo se sono considerate, per tale ordinamento, fiscalmente “*opache*”<sup>93</sup>.

Sempre proseguendo nella disamina dei presupposti soggettivi, pare utile fare qualche cenno all'ulteriore questione relativa alla legittimazione ad instaurare la procedura amichevole da parte delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Anche con riferimento a quest'ultime si pone infatti il problema se esse possano essere considerate autonomi soggetti d'imposta.

Come noto, per quanto riguarda le stabili organizzazioni, il Modello OCSE contiene una definizione autonoma di tale istituto all'art. 5, paragrafo 1. Accanto alla definizione generale del primo paragrafo, al secondo paragrafo viene poi fornita una lista per determinare quando, di

---

<sup>92</sup> A ben vedere una situazione analoga si presenta anche per le società di capitali tenute a pagare addizionali all'imposta sul reddito delle società e che abbiano parimenti optato per il regime della trasparenza fiscale (così, ad esempio le società operanti nel settore petrolifero e del gas che in forza dell'art. 81, comma 16-18 D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, al ricorrere dei presupposti di legge, sono soggetti ad un'innalzamento dell'aliquota IRES, così detta “*Robin Hood Tax*”). Anche in tal caso le debenza dell'addizionale in parola è in capo alla singola società, senza che a questi fini diventi “*trasparente*”. E pertanto, anche sotto questo profilo, le società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale avrebbero legittimazione ad instaurare una procedura MAP.

<sup>93</sup> In base ai criteri OCSE, infatti, sono le autorità dello Stato di residenza a dover ritenere ammissibile l'avvio del MAP, in ragione della disciplina applicabile nel loro ordinamento, a seconda, cioè, che esse siano considerate opache o trasparenti in base alle regole interne.



fatto, ci si trovi di fronte ad un caso di stabile organizzazione<sup>94</sup>. Tra le implicazioni dell'esistenza di una stabile organizzazione vi è il fatto che alcune categorie di reddito che sarebbero imponibili, ai sensi della Convenzione, nello Stato di residenza del percettore, sono soggette ad imposta anche nell'altro Stato se la fonte del reddito si trova in quest'ultimo, e l'elemento generatore del reddito è sicuramente ricollegabile alla stabile organizzazione medesima. L'autonomia appena descritta non sembra tuttavia portare ad attribuire sicuramente la soggettività tributaria alle stabili organizzazioni<sup>95</sup>.

A tal proposito, è stato convenuto che le stabili organizzazioni non sono qualificabili come “*persone*” ai sensi dell'articolo 3 del Modello OCSE e che, pertanto, esse non sono, sotto il profilo soggettivo, ad avviare la MAP<sup>96</sup>.

Del resto, in tale direzione, rileva anche l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza che ha affermato come tale soggetto sia dotato di un'autonomia di gestione, ma non abbia una soggettività di tipo giuridico distinta da quella della società a cui esso è collegata<sup>97</sup>. Tale posizione è stata accolta allo stesso modo nella prassi dell'Amministrazione Finanziaria, per la quale la stabile organizzazione non può considerarsi né un'impresa né un ente autonomo, anche se deve essere considerata come entità distinta al fine di determinare la corrispondente parte di reddito imponibile<sup>98</sup>.

D'altra parte, la stessa Circolare n. 21/E del 2012, non a caso, non annovera le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti tra i soggetti legittimati a presentare l'istanza di apertura della MAP.

---

<sup>94</sup> Specularmente, al comma 4 si individuano i cosiddetti esempi *negativi*, ovvero situazioni che secondo la definizione generale potrebbero configurare una stabile organizzazione, e che invece non sono in alcun modo legati ad essa.

<sup>95</sup> Cfr. T. ALBIN, *Problems with Permanent Establishments - Problems in Determining Permanent Establishment on the basis of Article 5 (1)*, OECD MC, 2, TTN-TAXATION.NET, <http://www.ttn-taxation.net/pdfs/prizes/TiiuAlbinEssay.pdf>; R. RUSSO- E. PEDRAZZINI, *Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview*, in *European Taxation*, 2007, 389 e ss. Più in generale, sulla stabile organizzazione si citano, senza pretesa di esaustività, A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro le doppie imposizioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, pag. 1127 e ss.; F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 385 e ss.; E. CERIANA, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. Prat. Trib.* 1995, I, 660 e ss.; L. PERRONE, *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2004, 794 e ss.; E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo T.U.I.R.*, in *Rass. Trib.*, 1597 e ss.; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, 2004, Milano, 193 e ss.

<sup>96</sup> In tal senso, cfr. T. GASPARRI, in *Controversie internazionali – Procedure amichevoli e Gestione delle relazioni*, a cura di (P. VALENTE), op. cit., 375.

<sup>97</sup> Così Corte di Cassazione, sentenza 9 luglio 1975, n. 12/12/345.

<sup>98</sup> Così ad es. la Circolare 12/12/345 del 17 marzo 1979.

Ancora, un altro argomento per escludere le stabili organizzazioni dal novero dei soggetti passivi pare possa essere desunto dalla Convenzione n. 90/436/CEE relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili d'impresa (su cui torneremo in maniera diffusa nel successivo capitolo 4). Segnatamente, l'articolo 1, paragrafo 2 della Convenzione in parola prevede che: “*Ai fini dell'applicazione della presente Convenzione, una stabile organizzazione di una impresa di uno Stato contraente è equiparata alle imprese dello Stato nel quale è situato*”. Proprio il fatto che si sia ritenuta necessaria una previsione espressa per permettere l'applicazione della Convenzione n. 90/436/Cee alle stabili organizzazioni, porta a concludere, che laddove tale disposizione manchi, questa non possa essere considerata un soggetto distinto dalla casa-madre.

Sotto altro profilo, non è altresì possibile considerare la stabile organizzazione come residente; seguendo l'impostazione indicata da autorevole dottrina, la stabile organizzazione può considerarsi al più “*quasi-residente*”, in considerazione dell'elemento di “*economic allegiance*” reale e personale rappresentato dalla stessa stabile organizzazione<sup>99</sup>.

Non è quindi possibile attribuire alla stabile organizzazione il diritto a proporre istanza di MAP, non essendo identificabile né come soggetto passivo né come residente. Ne consegue che qualora la tassazione non conforme alla Convenzione riguardi una stabile organizzazione nel territorio nazionale di un soggetto residente in un altro Stato contraente, la procedura dovrà essere avviata da quest'ultimo (la casa-madre); in particolare, questà presenterà l'istanza all'Autorità competente del proprio Stato di residenza e non in quello in cui è localizzata la propria *branch*.

Da ultimo, sempre con riferimento ai profili soggettivi, pare utile accennare a come il Commentario al Modello OCSE preveda che per la presentazione dell'istanza ci si debba rivolgere allo Stato di residenza, ma allo stesso tempo ammette che gli Stati contraenti possano consentire ai propri contribuenti di presentare l'istanza alle Autorità di entrambi (*cfr.* paragrafo 19 del Commentario all'art. 25 in esame). Naturalmente una tale evenienza deve essere prevista

---

<sup>99</sup> C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 195.

da apposite norme interne di adattamento<sup>100</sup>, in caso contrario rimarrebbe applicabile *in toto* la disposizione convenzionale<sup>101</sup>.

### 3. Aspetti procedurali

Occorre in linea generale osservare come la procedura amichevole in senso stretto ha una struttura bifasica<sup>102</sup>:

1. la prima, interna, che si apre con la proposizione da parte del contribuente dell'istanza di fronte all'Autorità competente; essa si risolve dunque nel rapporto che si instaura tra il contribuente e l'Amministrazione di uno Stato contraente e conduce all'accoglimento o al rigetto dell'istanza.
2. la seconda, internazionale, solo eventuale che si svolge tra le Autorità competenti degli stati contraenti; essa dunque - introdotta a seguito all'accoglimento dell'istanza del contribuente, considerata ammissibile e fondata- consiste nel rapporto tra le due Amministrazioni Finanziarie e si conclude con un atto denominato "*mutuo accordo*".

Ciò premesso, può procedersi ad una trattazione più analitica dei singoli aspetti e snodi problematici relativi alla MAP.

#### 3.1. Termine di presentazione dell'istanza

In presenza di un rischio, attuale o probabile, di imposizione non conforme alla Convenzione, il contribuente ha diritto di dare avvio alla procedura nel rispetto dei previsti termini di decadenza.

Secondo il Modello OCSE è sufficiente perché un soggetto sia legittimato ad adire l'Autorità competente che "*ritenga*" che tale attività possa portare ad un'imposizione non conforme. E' comunque necessario che sia adottato un provvedimento dall'Amministrazione Finanziaria anche se non definitivo<sup>103</sup>.

<sup>100</sup> Allo stato, non è il caso dell'Italia dove l'autorità fiscale non accetta istanze presentate da non residenti.

<sup>101</sup> La *Revenue Procedure 77-16* degli Stati Uniti, ad esempio, dispone che l'Autorità non accetta l'istanza proveniente da soggetti non residenti, salvo nella situazione particolare in cui lo Stato estero neghi la concessione del credito per quanto riguarda imposte assolute negli Stati Uniti, e soltanto qualora il soggetto non residente non disponga di altri mezzi di tutela disponibili entro la giurisdizione straniera.

<sup>102</sup> A differenza della procedura in senso lato, che invece si caratterizza solo per il rapporto che si instaura tra le due Amministrazioni Finanziarie.

<sup>103</sup> C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op.cit., 580.

Per quanto concerne, poi, le misure adottate, esse possono consistere tanto in un comportamento commissivo quanto omissivo, sempre che da tali comportamenti derivi una imposizione non conforme. Non è richiesto che tale imposizione non conforme si sia già verificata all'atto dell'istanza, essendo sufficiente che il contribuente sia dell'opinione che tale non conformità possa verificarsi. La determinazione della non conformità può, dunque, essere attuale o futura.

Ciò precisato, quanto al termine ultimo di presentazione dell'istanza, l'ultimo periodo del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE stabilisce che l'istanza deve essere presentata entro tre anni dalla notifica della misura che ha dato luogo alla tassazione non conforme alla Convenzione. A tal riguardo, il Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, al paragrafo 20, chiarisce che il suddetto limite temporale deve essere inteso come un *minimum*, cosicché gli Stati sono lasciati liberi di fissare anche termini superiori, ed il termine triennale è da intendere quale limite diretto principalmente a proteggere l'amministrazione da reclami tardivi<sup>104</sup>.

Invece, per quanto riguarda il *dies a quo*, esso viene individuato nell'art. 25 come il momento della prima notifica dell'atto che ha (o può aver) dato luogo all'imposizione non conforme.

Tale termine deve essere in ogni caso interpretato nel significato più favorevole per il contribuente; ciò anche sulla base della considerazione che nei vari ordinamenti non sempre la procedura amichevole è instaurata in seguito alla notificazione di un atto di imposizione<sup>105</sup>.

Così se l'imposizione consegue ad una decisione o ad un atto amministrativo di carattere generale il termine comincerà a decorrere dal giorno della notifica della relativa misura individuale<sup>106</sup>.

E in modo analogo, in caso di imposta prelevata per ritenuta alla fonte, il termine decorre da quando il reddito è stato pagato. In ogni caso, il contribuente può provare a dimostrare di

---

<sup>104</sup> Nel medesimo paragrafo del Commentario è poi stabilito che gli Stati possono anche omettere la fissazione quando concordino nel ritenere applicabili i termini previsti dall'ordinamento interno per la presentazione di ricorsi di simile natura quando ciò risulti più favorevole al contribuente, sia perché il termine previsto dalle norme di diritto interno sia più lungo di quello stabilito dal Modello, sia perché, addirittura, non sia previsto alcun termine. Dall'analisi delle Convenzioni concluse dall'Italia emerge come la maggior parte di tali Convenzioni individuino termini più brevi, generalmente di due anni.

<sup>105</sup> C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., 584.

<sup>106</sup> Si veda il Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, paragrafo 21.

essere venuto a conoscenza del fatto solo in una data successiva, nel qual caso il termine decorrerà da tale momento. Inoltre, se l'imposizione deriva da azioni e decisioni di entrambi gli Stati, il termine andrà a decorrere dal momento a cui risale la decisione più recente<sup>107</sup>.

Per quanto il termine di cui sopra cominci a decorrere dalla notificazione dell'atto individuale, non occorre però che la decisione o l'atto amministrativo di applicazione generale abbiano già comportato una imposizione non conforme per legittimare il contribuente a chiedere l'instaurazione della procedura amichevole; di talchè il diritto del soggetto a proporre l'istanza potrebbe sorgere in un momento anteriore alla notifica, quando cioè il contribuente ritenga che l'azione di uno o entrambi gli Stati contraenti porterà ad una probabile imposizione non conforme.

Con riferimento all'Italia, una tale situazione si potrebbe verificare nel caso di una circolare ministeriale che, se venisse applicata ad una determinata fattispecie, comporterebbe per il contribuente una imposizione non conforme alla convenzione, oppure nel caso di una decisione emessa dall'autorità giudiziaria che, seppur relativa ad una differente situazione specifica, contenga una questione di principio che se applicata al caso concreto del contribuente comporti per questo una imposizione non conforme<sup>108</sup>.

### 3.2. *L'istanza di avvio della MAP*

Una questione preliminare in merito all'instaurazione della procedura in parola, riguarda quale tra i due contribuenti (nei casi di *transfer pricing*) colpiti dalla doppia imposizione ha l'onere di presentare l'istanza alla propria Amministrazione.

Come già anticipato, la doppia imposizione nei casi di *transfer pricing* normalmente è o può essere causata da una rettifica della dichiarazione di una delle società interessate, in applicazione delle regole di valutazione al valore normale delle transazioni avvenute con la

---

<sup>107</sup> Così sempre il paragrafo 24 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE: "... *Where it is the combination of decisions or actions taken in both Contracting States resulting in taxation not in accordance with the Convention, it begins to run only from the first notification of the most recent decision or action*".

<sup>108</sup> Cfr. S. MAYR, *La procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione*, in Rass. Trib., 1986, 95. Nonostante il rinvio esplicito al paragrafo 21 del Commentario all'art. 25, la Circolare n. 21/E del 2012 non sembra introdurre alcuna apertura alla possibilità di avvio della MAP a seguito di atti o decisioni amministrative di carattere generale; la citata Circolare chiarisce invece che il contribuente ha la facoltà di presentare l'istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento; di talchè è possibile chiedere l'apertura di una procedura amichevole a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione. Con la precisazione che, in tal caso, la procedura amichevole si considera "aperta" dalla data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura stessa.

società estera correlata. Nell'ipotesi in cui i ricavi della società accertata vengano rettificati in aumento, si verifica una doppia imposizione a causa del fatto che l'altra non ha dedotto i corrispondenti costi, in quanto il maggior valore non si è riflesso nel corrispettivo indicato nel contratto.

In siffatta evenienza, l'istanza che dà inizio alla procedura potrebbe essere presentata dalla società che non ha subito l'accertamento: nell'esempio di cui sopra, quella che non ha dedotto i (maggiori) costi. Ciò, non perché sia espressamente previsto dalla normativa in esame (che anzi non disciplina affatto tale circostanza) ma per una ragione pratico-operativa. Come si avrà modo di meglio chiarire appresso, gli (unici) attori dei procedimenti sono gli Stati di residenza delle due società interessate. Più precisamente, l'Amministrazione competente per la società che ha presentato la domanda, se – dopo un'opportuna istruttoria – si convince della esistenza di un concreto rischio (o della attualità) di una doppia imposizione, si rivolge all'Amministrazione competente dell'altro Stato per esperire il tentativo di accordo. Quindi, è, nella sostanza, compito del contribuente istante convincere la propria Amministrazione della bontà delle proprie tesi. Ed è evidente che è molto più probabile che ciò avvenga con riguardo all'Amministrazione che non ha emesso la rettifica in aumento.

Nulla esclude, tuttavia, che l'istanza sia presentata anche (o solo) dal contribuente che ha subito la rettifica dalla propria Amministrazione, proprio per rappresentarle le proprie ragioni; anzi, in prima battuta, uno dei modi in cui la doppia imposizione può essere evitata è, evidentemente, l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo nella fase iniziale della procedura, prima che sia interpellato l'altro Stato.

In concreto, in Italia, l'iniziativa in tal senso del contribuente accertato potrebbe rivelarsi particolarmente utile, poiché l'ufficio titolare del procedimento MAP – ma non del potere di autotutela – è incardinato presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze (segnatamente si tratta del Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni Internazionali)<sup>109</sup>, e potrebbe ritenersi in una posizione di terzietà rispetto all'Agenzia delle Entrate che ha emesso la rettifica<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Trattasi dell'organo che esercita le funzioni di rappresentanza statale per ciò che attiene sia agli aspetti interni relativi alle relazioni con il contribuente sia gli aspetti esterni relative ai rapporti con l'altro Stato interessato alla procedura.

<sup>110</sup> In termini precisi, la MAP si incardina presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, quale autorità competente. Tuttavia per la particolarità dell'ordinamento italiano, gli attori istituzionali che presiedono alla gestione e trattazione delle MAP sono insieme il Dipartimento delle Finanze del Ministero e l'Agenzia delle Entrate. A riguardo, la Circolare n. 21/E del 2012 chiarisce che l'Agenzia delle Entrate svolge un ruolo di supporto tecnico nel corso dell'intera attività istruttoria della MAP e partecipa attivamente alla

Ciò chiarito, per quanto riguarda invece la forma prevista per l'istanza, bisogna sottolineare come la Convenzione non fornisca delle indicazioni particolari. Il Commentario al Modell OCSE suggerisce che, nel caso l'autorità competente di uno Stato non abbia previsto forme particolari, i reclami possono essere presentati nella medesima forma in cui sono presentati le istanze in materia fiscale davanti all'Amministrazione di detto Stato<sup>111</sup>.

In ambito italiano, il contribuente può attenersi ai requisiti seguiti per le ordinarie istanze all'autorità fiscale, e, di recente, ai chiarimenti forniti nella Circolare 21/E del 5 giugno 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

Così, in caso di MAP attivata da un contribuente residente in Italia, l'istanza si deve redigere su carta libera e spedita tramite posta raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali, ovvero consegnata a mano alla Direzione stessa. Allo stesso modo è consigliabile fornire la documentazione in formato elettronico.

Per accelerare ulteriormente il processo di valutazione e l'attivazione dei contatti con l'autorità competente estera, la citata Circolare 21/E del 2002 specifica tutta una serie di elementi informativi da comprendere nell'istanza: identificazione del contribuente, indicazione del domicilio o residenza, illustrazione dettagliata dei fatti e circostanze che hanno condotto alla doppia imposizione, copia di tutti gli atti fiscali che hanno, o potrebbero aver dato origine ad una imposizione non conforme, ecc.

A questi fini pare anche utile considerare quanto indicato nel *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)* dell'OCSE del febbraio 2007<sup>112</sup>; ivi sono state individuate quelle informazioni minime che devono essere trasmesse all'Amministrazione Finanziaria al fine di attivare lo strumento pattizio (vedasi il paragrafo 2.2. del MEMAP). Fra queste, si segnalano:

---

stesura del documento (c.d. *position paper*) in cui sono riportate le motivazioni tecnico-giuridico a fondamento della posizione ufficiale della Amministrazione Finanziaria. Con la sua presenza, l'Agenzia delle Entrate assicura altresì la coerenza delle posizioni tecniche formulate in ambiti diversi.

<sup>111</sup> Così il paragrafo 16 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE: “*The Convention does not lay down any special rule as to the form of the objections. The competent authorities may prescribe special procedures which they feel to be appropriate. If no special procedure has been specified, the objections may be presented in the same way as objections regarding taxes are presented to the tax authorities of the State concerned*”.

<sup>112</sup> Al fine di favorire una più efficace e trasparente gestione della MAP, a partire dal 2004, l'OCSE ha avviato un progetto volto a migliorare il funzionamento dei meccanismi per la composizione delle controversie fiscali internazionali. Tale progetto ha condotto, tra l'altro, alla stesura del Manuale OCSE in tema di efficace gestione delle procedure amichevoli (il MEMAP). Quest'ultimo fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti le informazioni di base sul funzionamento delle MAP, identificando alcune *best practices* cui le Amministrazioni fiscali degli Stati membri dovrebbero conformarsi.

i) la necessità di fornire un quadro completo della situazione fattuale, ivi incluse notizie, anche su eventuali ricorsi ad istituti deflattivi del contenzioso tributario come l'accertamento con adesione; ii) la documentazione rilevante richiesta dalla normativa nazionale in caso di contestazione in materia di *transfer pricing*<sup>113</sup>; iii) l'indicazione dell'esistenza e dello *status* di eventuali APA (*advance pricing agreement*) o *rulings* in corso di verifica ovvero precedenti presentati agli Stati contraenti e relativi alla disputa; iv) l'interpretazione del contribuente in merito alle modalità operative utili per superare la controversia.

L'istanza deve poi contenere l'impegno del contribuente a rispondere in maniera esauriente e tempestiva alle richieste dell'autorità, nonché a rendere disponibile la documentazione integrativa che potrebbe rendersi necessaria per il completamento dell'attività istruttoria.

Non va poi dimenticato che il contribuente, nelle more della procedura amichevole, potrebbe essere assoggettato a provvedimenti di riscossione provvisoria (in pendenza di giudizio) delle maggiori imposte accertate.

In base alle indicazioni del Commentario al Modello OCSE<sup>114</sup>, il pagamento delle imposte relative all'atto oggetto di istanza non dovrebbe costituire una condizione per l'avvio e lo svolgimento della MAP e dovrebbe essere consentita, in pendenza della procedura, la sospensione della riscossione, per evitare oneri di *cash flow*, derivanti dall'anticipazione finanziaria di imposte che potrebbero risultare non conformi alla Convenzione.

Ad oggi tuttavia, per quanto riguarda la sospensione della riscossione nell'ambito delle procedure amichevoli attivate sulla base di una Convenzione contro la doppia imposizione non si prevedono rimedi *ad hoc*; di talchè, in tali casi si riconosce al contribuente la possibilità di fare riferimento alla sospensione in via amministrativa prevista dall'art. 39 comma 1, del D.P.R. 602/1973<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> È questo il caso della documentazione richiesta dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 settembre 2010 ai fini del riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento.

<sup>114</sup> Cfr. paragrafo 47 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE.

<sup>115</sup> Art. 39, comma 1, D.P.R. 602/1973: "Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione". Si noti, che la sospensione della riscossione prevista



Sul piano procedurale, il contribuente presenta un'istanza di sospensione all'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento per il tramite dell'Ufficio che ha emanato l'atto d'accertamento, mettendo in conoscenza anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni Internazionali, contenente le proprie generalità, i riferimenti in merito all'avviata procedura amichevole, eventuali informazioni su procedure contenziose pendenti, allegando in copia l'istanza di apertura della procedura amichevole, la nota ministeriale di valida apertura della MAP, eventuali atti esecutivi.

Tale procedimento è naturalmente strettamente legato, quasi inutile precisarlo, all'ammissibilità dell'istanza su cui vedi *infra*.

In aggiunta il contribuente può anche beneficiare della sospensione della riscossione prevista in via giurisdizionale dall'art. 47 del D.lgs. n. 546 del 1992<sup>116</sup>.

### 3.3. Lo svolgimento della procedura

In linea generale, come anticipato, è possibile distinguere due fasi nello svolgimento della procedura amichevole.

In una prima fase, l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità. Si deve dunque, in via preliminare, esaminare la posizione dell'Autorità competente una volta che sia presentata l'istanza ad opera del contribuente.

In particolare, la suddetta Autorità deve valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'apertura della procedura amichevole e deve accertare, in particolare, se l'istante ritenga fondatamente che le azioni di uno o entrambi gli Stati comportino o comporteranno una imposizione non conforme alla Convenzione<sup>117</sup>.

A questo riguardo, proprio siffatto potere di valutare la fondatezza dell'istanza presentata dal contribuente rappresenta una delle caratteristiche più rilevanti della procedura amichevole in senso stretto; di certo tale potere valutativo da parte dell'Amministrazione Finanziaria adita

---

durante lo svolgimento della MAP non è obbligatoria, ma rimessa alla valutazione dell'Agenzia delle Entrate che può o meno concederla, anche subordinatamente al rilascio di un'apposita garanzia bancaria.

<sup>116</sup> Tale rimedio implica tuttavia l'instaurazione di un giudizio interno su cui vedi *infra* paragrafo 4 dove si tratta del rapporto tra MAP e contenzioso interno.

<sup>117</sup> L'art. 25 del Modello OCSE non detta precise disposizioni temporali e procedurali con riguardo alla fase procedurale; sul punto, la Circolare n. 21/E chiarisce che l'Amministrazione Finanziaria cercherà di uniformarsi "per quanto possibile alle indicazioni contenute nel Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE" (su cui torneremo più diffusamente nel prossimo capitolo4).

diminuisce le garanzie offerte al contribuente ma nel contempo appare necessario al fine di eliminare la presentazione di domande meramente dilatorie<sup>118</sup>.

Ciò posto, l'unica norma che fa riferimento a siffatto potere è contenuta nell'art. 25, paragrafo 2, del Modello OCSE, in cui tuttavia non si chiarisce quando ricorra il requisito della fondatezza; sul punto il Commentario precisa che sussiste in capo all'Autorità un obbligo di valutazione.

Appare corretto ritenere che la presentazione dell'istanza faccia sorgere, per l'Autorità italiana, ove competente, un vero e proprio dovere di pronunciare su di essa, e per il ricorrente un interesse legittimo ad ottenere tale pronuncia<sup>119</sup>. L'Amministrazione può indubbiamente rigettare l'istanza ritenendo la procedura non opportuna, ma tale rigetto deve essere adeguatamente motivato, come implicitamente richiede lo stesso Commentario laddove limita il rigetto dell'istanza alla sussistenza di “buone ragioni” (“good reasons”)<sup>120</sup>.

Pare tuttavia ragionevole ritenere che le ragioni che conducono l'Amministrazione Finanziaria al rigetto dell'istanza debbano essere manifestate al contribuente, che, quindi, deve avere la possibilità di controllarle, attraverso la motivazione del provvedimento di rigetto. In buona sostanza, il contribuente – pena una lesione del suo diritto di difesa - deve quindi poter controllare e valutare le ragioni dell'Amministrazione che hanno portato al rigetto dell'istanza.

In Italia, siffatto obbligo di motivazione, dovrebbe essere assicurato ai sensi dell'art. 7 della Legge n. 212 del 27 Luglio 2000 (c.d. Statuto del contribuente) e dell'art. 3 della Legge n. 241 del 7 agosto 1990.

L'ipotesi tipica in cui si configura un rigetto dell'istanza è quando gli interessi dell'Amministrazione Finanziaria e quelli del contribuente non coincidono, e dunque non si può ritenere plausibile una procedura speciale di protezione del cittadino da parte dello Stato. In tale ambito, l'Amministrazione Finanziaria godrebbe quindi di un ampio potere discrezionale<sup>121</sup>.

---

<sup>118</sup> Cfr. O. REALE, *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., 367.

<sup>119</sup> In senso contrario, C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit. 585.

<sup>120</sup> Così, testualmente, il Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, paragrafo 34: “An application by a taxpayer to set the mutual agreement procedure in motion should not be rejected without good reason”.

<sup>121</sup> Ad esempio nell'ipotesi in cui l'impostazione sostenuta dal contribuente non sia conforme a quella che è l'interpretazione delle disposizioni della Convenzione ad opera dello Stato interessato, in particolare nel caso si fosse già raggiunta una decisione sulla base di una procedura amichevole riguardante una fattispecie analoga; o ancora nel caso in cui l'istanza attenga a disposizioni di natura eminentemente interna, per cui il contribuente potrebbe ottenere “soddisfazione” semplicemente ricorrendo al ricorso ordinario; oppure ancora se l'ipotesi di una

Ad ogni modo, proprio perchè la valutazione della fondatezza dell'istanza da parte dell'Amministrazione Finanziaria è assai complessa, si sono venute a creare delle prassi in base alle quali si tende ad un'analisi la più completa possibile della fattispecie oggetto d'esame<sup>122</sup>.

Da ultimo, sempre con riferimento a questa prima fase procedurale, occorre considerare l'eventuale impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza<sup>123</sup>.

In Italia non esiste una norma espressa che regolamenti tale ipotesi, né vi sono indicazioni di prassi in merito. Pare ragionevole ritenere che il contribuente – titolare di un interesse legittimo – possa adire l'autorità giudiziaria<sup>124</sup>; in particolare, in tal caso, il giudice competente è da considerarsi il giudice amministrativo, in quanto il ricorso a tale autorità giudiziaria permette di superare i limiti propri delle commissioni tributarie.

Venendo ora alla seconda fase della procedura, ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente deve in primo luogo valutare la possibilità di porre rimedio essa sola all'imposizione non conforme alla Convenzione, mediante l'adozione di misure unilaterali, ossia in autotutela ai sensi del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 564 (senza dover quindi intraprendere una procedura amichevole con l'Autorità dell'altro Stato contraente, al più coinvolgendola per eventuali scambi di opinioni o di informazioni).

In caso contrario, il reclamo viene notificato all'autorità competente dell'altro Stato. Dunque la procedura verrà avviata nel caso in cui l'Autorità adita non possa risolvere unilateralmente il caso ad essa sottoposto in quanto la misura che viene contestata è stata posta in essere dall'altro Stato contraente.

---

doppia imposizione non si sia ancora verificata. Per una esemplificazione più esauriente dei casi che possono portare al rigetto dell'istanza si rinvia a C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., 586.

<sup>122</sup> In Italia è difatti contemplata un'audizione preliminare del contribuente che ha presentato l'istanza, al fine di addivenire ad una valutazione delle ragioni a favore dell'accoglimento dell'istanza. Cfr. sul punto anche la più volte citata Circolare n. 21/E del 2012.

<sup>123</sup> Nella prassi straniera, a quanto risulta, il rigetto può essere oggetto di impugnazione solo negli USA e nel Belgio.

<sup>124</sup> In tal senso: F. ADAMI - F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, op. cit., 382; P. FILIPPI, *Dalla procedura amichevole... alla procedura arbitrale: osservazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, 1174; U. LA COMMARA - A. NUZZOLO, *L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni Fiscali*, in *Il Fisco*, 1998, 728.

Inoltre, se l'Autorità adita, nel valutare la fondatezza dell'istanza, giudica che l'imposizione contestata derivi, in tutto o in parte, da provvedimenti adottati dall'altro Stato, allora essa ha non soltanto la facoltà, ma l'obbligo (*duty*) di iniziare la procedura amichevole vera e propria<sup>125</sup>.

Comunque, qualunque ne sia la causa, in mancanza di una risoluzione unilaterale della situazione, si dà avvio alla seconda fase della procedura amichevole, che si apre con l'intervento dell'Autorità competente adita dal contribuente presso l'Autorità competente dell'altro Stato.

In questa fase la procedura non si articola più sul piano dei rapporti tra contribuente e Stato, ma tra Stati. Emerge quindi in modo alquanto evidente, come le parti sono esclusivamente gli Stati interessati, e non anche i contribuenti che potrebbero subire gli effetti della doppia imposizione. Si tratta quindi di un procedimento che inizia su impulso del contribuente ma che poi si svolge tra le Amministrazioni competenti. Naturalmente, l'autorità competente informa il soggetto istante in merito alla ricevibilità dell'istanza e alla valida instaurazione della procedura.

Propriamente, tale seconda fase si concretizza in una memoria predisposta dall'Amministrazione che viene inviata alla sua corrispettiva straniera. Tale memoria contiene le fattispecie e le posizioni di contribuente ed Amministrazione, e rappresenta il punto da cui partire per le trattative<sup>126</sup>, che si concludono, auspicabilmente, con il raggiungimento di un cosiddetto "*mutuo accordo*"<sup>127</sup>.

Sempre nell'ottica della semplificazione e velocizzazione della procedura, può essere costituita di comune accordo tra le Autorità competenti una Commissione mista, di cui esse stesse dovranno fissare le regole procedurali ed il numero dei componenti (*cf.* paragrafo 4 dell'art. 25 del Modello OCSE). È comunque necessaria l'emanazione di determinate disposizioni al fine di coordinare la procedura amichevole.

Così illustrati gli aspetti procedurali emergono due elementi nodali e caratterizzanti la MAP, anche nell'ottica di valutarne l'*appeal* come strumento di composizione delle controversie

---

<sup>125</sup> Tale conclusione si ricava dalla lettura congiunta del paragrafo 2 dell'art. 25 del Modello Ocse e del Commentario a questo (vedasi il paragrafo 33). Il Commentario, inoltre, mette in evidenza come sia fondamentale che l'Autorità chiamata ad intervenire agisca il più rapidamente possibile soprattutto nel caso di aggiustamenti corrispondenti dovuti a situazioni di *transfer pricing*.

<sup>126</sup> Tali trattative possono consistere nello scambio di atti scritti, o ancora attraverso udienze.

<sup>127</sup> Ove fosse seguita la tempistica della Convenzione Arbitrale 90/436/CEE (così come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate – vedi precedente nota 116 ), nel biennio successivo all'apertura della procedura, le autorità competenti devono (*melius*, dovrebbero) fare del loro meglio per raggiungere un accordo.

in materia di *Transfer Pricing*; e vale a dire: i) l'obbligazione di mezzi (e non di risultato), in capo agli Stati interessati dalla MAP (che sono, giova ribadirlo, le parti in senso tecnico della stessa); ii) la posizione del contribuente (che non è invece parte in senso tecnico).

In merito al primo aspetto, occorre sottolineare come una volta instaurata la fase internazionale della procedura, in capo alle Autorità preposte non vi sia alcuna obbligazione di giungere alla composizione amichevole, cioè di raggiungere l'accordo<sup>128</sup>.

In tal senso, già la lettera dell'art. 25 del Modello OCSE, evidenzia chiaramente tale circostanziato ambito applicativo della MAP. Infatti, il richiamo ad un agire al meglio per risolvere la questione per via di amichevole composizione denota come l'obbligo che incombe sulle Autorità sia un mero obbligo di diligenza; gli Stati interessati “*faranno del loro meglio*” per raggiungere un risultato idoneo ad eliminare la doppia imposizione, senza però alcuna garanzia per il contribuente sul raggiungimento di un accordo effettivo. In tal senso, anche il Commentario all'art. 25, al paragrafo 37<sup>129</sup>, conferma tale interpretazione indicando che l'art. 25, paragrafo 2, del Modello OCSE comporta un'obbligazione di negoziare, tale per cui le Autorità competenti sono vincolate semplicemente da un'obbligazione di diligenza e non già di risultato per quanto riguarda il raggiungimento dell'accordo.

Il Commentario al Modello OCSE indica dunque l'instaurazione della procedura come l'attuazione di un *pactum de contrahendo* che obbliga le parti a trattare ma non a concludere, mettendo così in rilievo la natura non giurisdizionale della procedura<sup>130</sup>.

Certo va anche sottolineato come – sebbene non esista l'obbligo di giungere ad un accordo – vi sia almeno un obbligo di correttezza in capo alle Autorità procedenti, che non potranno interrompere le trattative se non in presenza di fondati motivi (es. una inconciliabilità di posizioni dovuta a differenze di ordine costituzionale).

---

<sup>128</sup> D'altra parte proprio per ovviare a questa situazione, è stata prevista la possibilità di una clausola arbitrale su cui ci soffermeremo in maniera più diffusa nel successivo paragrafo 5.

<sup>129</sup> Si vedano i paragrafi 37 e 38 del Commentario all'art. 25. In particolare, il Paragrafo 37 Commentario OCSE: “[...] *as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavors and not to achieve a result*”.

<sup>130</sup> In tali casi al contribuente non resta che seguire o proseguire la via rappresentata dai rimedi previsti nell'ordinamento interno dal proprio Stato di residenza.

Quanto al secondo aspetto, vale a dire la posizione del contribuente, in ordine all'instaurazione della procedura amichevole, pare corretto ritenere che il contribuente vanti una pretesa giuridica solo all'instaurazione della procedura tutte le volte in cui l'istanza sia ritenuta fondata, in quanto portatore di un interesse giuridico sostanziale e non meramente procedimentale<sup>131</sup>.

Tuttavia – quando instaurata la procedura – il contribuente non ha nessuna posizione soggettiva sostanziale giacchè tale seconda fase ha natura internazionale e gli individui non hanno soggettività nell'ordinamento internazionale, almeno secondo la impostazione preferibile<sup>132</sup>.

Il contribuente, come anticipato, non ha un ruolo nella fase della procedura vera e propria, in cui interlocutori esclusivi del confronto sono le Amministrazioni Finanziarie dei due Stati, uniche legittimate a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto.

Non è quindi prevista alcuna forma necessaria di partecipazione, fermo restando che il contribuente interessato può essere invitato ad illustrare il caso alla sua Amministrazione ed a fornire ogni elemento informativo idoneo ad assicurare una trattazione esaustiva.

Il contribuente può dunque presentare all'Autorità competente ogni documento che potrebbe essere utile per il chiarimento del caso, ma non può in nessun modo prendere parte alle trattative<sup>133</sup>. E proprio ove si tratti di procedura amichevole conseguente ad una rettifica di *transfer pricing*, il Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE (paragrafo 40, lett. c) contiene l'ulteriore raccomandazione che sia riconosciuta al contribuente - attesa la specificità della materia – ogni ragionevole possibilità di rappresentare all'autorità competente, oralmente o per iscritto, fatti ed argomenti relativi al caso.

Non rientra però nella disponibilità del soggetto passivo la possibilità di consultare il fascicolo relativo al procedimento, come riportato sempre nel Commentario<sup>134</sup>, il che indebolisce

---

<sup>131</sup> In senso conforme F. ADAMI - F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, op. cit., 381. In senso contrario S. MAYR, *La procedura amichevole nei Trattati contro la doppia imposizione*, in Boll. Trib., 1981, 1153.

<sup>132</sup> Sul tema si veda: G. ARANGIO - RUIZ-L. MARGHERITA - E.TAU ARANGIO-RUIZ, *Soggettività nel diritto internazionale*, in Dig. Disc. Pubbl., XIV, 342 ss.

<sup>133</sup> Si veda il Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, paragrafo 60.

<sup>134</sup> Si veda il Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, paragrafo 61: “*However, disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure*”.

la posizione del contribuente; per altro verso viene tuttavia riconosciuto al contribuente un diritto di informazione<sup>135</sup>.

Infine, si segnala la possibilità per l'Amministrazione di continuare l'azione anche in caso di rinuncia da parte del contribuente, laddove la soluzione del caso possa rivestire i caratteri di interesse generale<sup>136</sup>.

Resta fermo che – come meglio vedremo in seguito al successivo paragrafo 4 - qualora l'accordo amichevole sia intervenuto in pendenza di procedimento giurisdizionale, il contribuente può accettare la definizione raggiunta oppure rifiutarla, proseguendo il giudizio. In tal caso il contribuente deve informare per iscritto l'autorità competente circa la scelta operata<sup>137</sup>.

#### 4. Rapporti con il contenzioso interno

Le interazioni tra la procedura in esame ed il processo tributario sono piuttosto articolate quanto al rito, ma non si manifestano invece nel merito, in quanto l'eventuale accordo non è vincolante per il giudice, come si vedrà meglio oltre.

Naturalmente, l'istanza con cui si avvia la procedura non equivale ad una impugnazione dell'atto di accertamento, e non vi è alcuna incompatibilità tra la proposizione dell'istanza (ad opera dell'una o dell'altra parte) e la presentazione del ricorso. Anzi, in presenza di un atto impugnabile, normalmente il ricorso è (*melius* deve essere) comunque presentato.

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE prevede che l'instaurazione della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente “*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*”<sup>138</sup>.

A tale riguardo, la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia, nel relativo Protocollo di accompagnamento, recano una disposizione interpretativa dell'articolo in parola, in forza della quale la locuzione “*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*” va intesa nel senso che “*l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata*”

---

<sup>135</sup> In particolare nel MEMAP (sezione 3.3.3 e relativa *best practice* n. 14) si raccomanda che il contribuente venga informato dall'autorità competente sullo stato della procedura.

<sup>136</sup> Cfr. U. LA COMMARA - A. NUZZOLO, *L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni Fiscali*, op. cit., 7285 ss.

<sup>137</sup> In tal senso cfr. la già citata Circolare 21/E del 5 giugno 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>138</sup> Sul significato di questa espressione nella visione dell'OCSE si rinvia ai paragrafi 34, 35 e 45 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE.

*laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione"* (o equivalente).

In generale, dunque alle MAP attivate in Italia ai sensi di una Convenzione Bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi della legislazione interna. L'opportunità di adire il giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l'imposta accertata in Italia diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti<sup>139</sup>.

Piuttosto non è del tutto chiaro se l'instaurazione del contenzioso domestico sia da considerare come una vera e propria condizione pregiudiziale di procedibilità della MAP da Convenzione Bilaterale, che, quindi, deve sempre essere rispettata in via preventiva (come risulterebbe dal dato letterale della richiamata clausola convenzionale); oppure come un adempimento ritenuto necessario, al solo fine di evitare che l'atto oggetto di istanza diventi *"definitivo"*.

La Circolare n. 21/E del 2012 sembra quindi adottare questa seconda soluzione. Riafferma l'obbligo di attivazione della controversia domestica, senza richiedere che l'adempimento sia assolto in via preventiva rispetto alla presentazione della istanza di procedura amichevole.

Questa *"apertura"* interpretativa, qualora effettivamente confermata, avrebbe esiti positivi sui tempi di avvio della procedura consentendo al contribuente di attivarsi subito dopo la notifica del processo verbale di constatazione o dell'avviso di accertamento anche prima della maturazione dei termini per la presentazione del ricorso giurisdizionale<sup>140</sup>. In certe circostanze, il contribuente potrebbe attendere, persino, l'esito finale della MAP da Convenzione Bilaterale prima di presentare ricorso al giudice tributario: come, ad esempio, nei casi in cui l'atto ritenuto non conforme alla Convenzione sia costituito da un provvedimento di rifiuto tacito di una richiesta di rimborso di ritenute o crediti, avverso il quale l'impugnativa è ammessa fino a quando il diritto alla restituzione non sia prescritto<sup>141</sup>.

Invero, il punto andrebbe meglio chiarito da parte dell'Amministrazione Finanziaria proprio per dare impulso a questo strumento di composizione internazionale delle controversie,

---

<sup>139</sup> In tal senso, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 21/E del 2012.

<sup>140</sup> Si ricorda che gli ordinari termini potrebbero risultare sospesi nel caso il contribuente intenda esperire anche un tentativo di soluzione attraverso l'accertamento con adesione in base all'art. 6 del D.lgs. n. 218 del 1997.

<sup>141</sup> Così l'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.



che, talvolta viene poco utilizzato, anche in ragione di alcune rigidità interpretative e lacune legislative.

Ciò posto, va anche detto, che l'art. 25 del Modello OCSE non prevede espressamente alcuna incompatibilità neanche tra lo svolgersi della procedura amichevole e la prosecuzione del processo instaurato dal contribuente. Tuttavia è chiaro che i principi generali – che ovviamente possono essere diversi negli ordinamenti dei vari Stati – influiscono su tale questione.

Sotto questo profilo, rileva, in primo luogo, il fatto se le Amministrazioni siano o meno vincolate dal contenuto di una pronuncia giurisdizionale. Nel caso in cui questo vincolo esista, è evidente che una volta intervenuta una tale pronuncia la prosecuzione della procedura sarebbe, ancora prima che preclusa in diritto, inutile in fatto per la impossibilità che l'eventuale accordo modifichi il *decisum*.

Nei vari ordinamenti nazionali la scelta del legislatore riguardo alla tematica dell'autonomia dei procedimenti è piuttosto variegata, spaziando da casi come quello della Svezia, in cui vige il principio della reciproca indipendenza, passando per gli Stati Uniti, dove l'*Internal Revenue Service* impone all'organo giurisdizionale la sospensione del procedimento ordinario nel caso sia instaurata la procedura amichevole<sup>142</sup>.

A tal riguardo, come noto in Italia, come in altri Stati, esiste un vincolo di gerarchia delle fonti, tale per cui la soluzione raggiunta in esito alla MAP (cui si deve attribuire natura amministrativa) non potrebbe derogare l'eventuale precedente decisione di un organo giurisdizionale nazionale.

Sotto altro profilo, occorre anche specificare, a questo punto, che sempre in Italia (come in altri Paesi), il giudice non è invece certamente vincolato dall'esito della procedura o dell'accordo eventualmente raggiunto dalle Amministrazioni. Ne consegue che la pendenza della procedura non può essere causa di sospensione del processo, non ravvisandosi tra i due procedimenti alcun nesso di pregiudizialità<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> J. AVERY JONES, *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention*, in *Brit. Tax. Rev.*, 1979, 337.

<sup>143</sup> Sul piano pratico, in certi casi il contribuente potrebbe allora, singolarmente o unitamente all'Agenzia delle Entrate controparte, chiedere al giudice un rinvio dell'udienza di merito che consenta, nel frattempo, di portare avanti la procedura MAP avviata, con la speranza che le autorità nazionali coinvolte raggiungano bonariamente un'intesa. *Cfr.* ordinanza di sospensione e pedissequa sentenza Comm. Trib. I Grado Bolzano, sez. 2, 26 giugno 2009, n. 159/02/09, in pendenza di MAP da Trattato.

In buona sostanza, ancorché possa accadere che si radichino sia il contenzioso domestico che la procedura MAP, l'esito di quest'ultima non deve essere preceduto da alcuna decisione giurisdizionale; di talchè, procedura e processo possono iniziare a procedere su binari paralleli, finché non si verifichi, nell'ambito del contenzioso, un fatto che impedisca o renda inutile la prosecuzione del procedimento.

Ciò premesso, occorre considerare che, come si è detto, l'art. 25 del Modello OCSE nulla prevede in proposito ad eventuali fatti impeditivi della MAP.

A tal riguardo, utili indicazioni possono mutuarsi dalla Convenzione Arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990 (sui ci soffermeremo più diffusamente al successivo capitolo 4) che, sul punto, reca una espressa disposizione. Poiché tale disposizione appare conforme ai principi generali sopra richiamati, essa dovrebbe ritenersi applicabile anche alla procedura amichevole *ex art. 25 del Modello OCSE*<sup>144</sup>.

Più precisamente la Convenzione Arbitrale, con una norma che l'Italia ha espressamente dichiarato di voler applicare (art. 7, comma 3), dispone che, nei casi in cui l'ordinamento nazionale di riferimento preveda che l'Amministrazione fiscale non possa derogare alle decisioni delle autorità giudiziarie, la fase propriamente arbitrale, che segue quella amichevole, non può iniziare se sia intervenuta “*una decisione*”. Essa dispone anche che, se il contribuente ha presentato ricorso, deve rinunciarvi per consentire l'avvio di tale fase arbitrale.

Naturalmente, poiché il fatto che sia intervenuta una decisione costituisce ostacolo all'inizio della fase arbitrale, appare logico che esso rappresenti anche un ostacolo alla prosecuzione della precedente fase amichevole se la decisione interviene durante questa prima fase; di talchè anche alla prosecuzione della MAP da Convenzione Bilaterale, se siamo in quest'ambito, estendendo in via analogica la norma dettata nella Convenzione Arbitrale 90/436/CEE.

Ciò posto, diventa quindi necessario definire con precisione il fatto ostativo alla prosecuzione delle procedure, individuato dalla Convenzione Arbitrale (ma estensibile anche ad una MAP da Convenzione Bilaterale), nell'emanazione di “*una decisione*” del giudice (tributario).

---

<sup>144</sup> In tal senso, cfr. L. SALVINI, *Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie*, in NEOTEPA n. 2 del 2009, pag. 49.

In questo specifico contesto, - secondo l' Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 21/E del 2012, in un passaggio “*frettoloso*” che avrebbe meritato maggior ponderazione - alla luce del fatto che l'Italia rientra fra quelle giurisdizioni che non consentono all'autorità fiscale di derogare ad una decisione di un giudice sembrerebbe inibita la prosecuzione della procedura in presenza di una sentenza, anche di primo grado.

Tale impostazione non appare fondata; come correttamente osservato<sup>145</sup>, questa espressione non va intesa nel senso che una qualsiasi decisione, anche non definitiva, osti alla prosecuzione della MAP (e quindi, la decisione se rinunciare al ricorso non va presa necessariamente prima della decisione della Commissione Tributaria Provinciale, ma può attendere l'ultimo grado del giudizio).

Il passo della Convenzione Arbitrale (art. 7, comma 3) che contiene l'espressione, di per sé ambigua, “*una decisione*”, va infatti letto interamente: esso in particolare prevede che “*qualora la legislazione interna di uno Stato contraente non consenta alle autorità competenti di derogare alle decisioni delle rispettive autorità giudiziarie, il paragrafo 1 (che prevede l'inizio della fase arbitrale) 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*”.

Ai fini che ci occupano, ne consegue che anche nell'ambito della MAP da Convenzione Bilaterale il fatto ostativo alla prosecuzione della stessa è costituito dalla sola emanazione di una decisione cui l'Amministrazione non abbia il potere di derogare, vale a dire una sentenza passata in giudicato.

La preclusione alla prosecuzione della MAP da Convenzione Bilaterale non può quindi essere genericamente riferita all'intervenuta decisione di primo grado ma dovrebbe essere circostanziata a situazioni giuridiche più pregnanti, quali ad esempio il passaggio in giudicato della sentenza, momento nel quale si “*crystallizza*” a tutti gli effetti il *decisum* domestico ed a fronte del quale l'Amministrazione Finanziaria non ha alcuna possibilità di deroga<sup>146</sup>.

Alla luce di quanto precede, gli scenari ipotizzabili sono due:

---

<sup>145</sup> Cfr. in tal senso L. SALVINI, *Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie*, op. cit., 51.

<sup>146</sup> Si consideri peraltro che è prassi dell'Agenzia delle Entrate impugnare pressoché sempre le decisioni di primo grado ad essa non favorevoli sì che una decisione di primo grado non definitiva è davvero poco significativa.

1. la sentenza passata in giudicato interviene anteriormente all'accordo amichevole: in tal caso l'autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente; peraltro, in siffatta circostanza, 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;
2. le autorità competenti addivengono a un accordo che elimina (o dovrebbe eliminare) la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuta una sentenza passata in giudicato: in tal caso, 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.

Con riferimento al punto sub. 2, quindi: i) nel caso in cui il contribuente sia soddisfatto dell'esito della procedura amichevole dimostrerà la propria volontà di accettarlo rinunciando alla prosecuzione del giudizio incardinato. In tale ipotesi, il procedimento ancora pendente di fronte al giudice interno sarà dichiarato estinto o d'ufficio per essere cessata la materia del contendere, ovvero in seguito alla rinuncia agli atti da parte del ricorrente; ii) diversamente, quando cioè l'accordo non sia giudicato soddisfacente dal contribuente, questi continuerà il giudizio precedentemente incardinato. Naturalmente, in tal caso, come indicato, il giudice, non è vincolato nel prendere la decisione a quanto stabilito nel suddetto accordo.

Sempre, con riferimento al precedente punto sub. 2 (accettazione della MAP e rinuncia al contenzioso), occorre anche chiarire che il contribuente non debba rinunciare integralmente al ricorso proposto di fronte al giudice nazionale. Infatti, rimane impregiudicato il ricorso laddove questo riguarda elementi diversi da quelli di cui alla procedura MAP da Convenzione Bilaterale.

Si tratta, ad esempio, della possibilità, nel caso di un ricorso avverso più rilievi contenuti nell'avviso di accertamento, di rinunciare solo ai motivi afferenti il rilievo sui prezzi di trasferimento, mantenendo il contenzioso in essere sugli altri rilievi formulati<sup>147</sup>.

---

<sup>147</sup> Si tratta, come ha chiarito la citata Circolare n. 21/E/2012, della possibilità di rinunciare solo ai motivi afferenti la debenza della maggiore imposta derivante dal rilievo sui prezzi di trasferimento, mantenendo il contenzioso in essere con riguardo all'illegittimità delle sanzioni applicate sulla medesima imposta, quando contestate per vizi autonomi. In particolare, la facoltà di proseguire il contenzioso giurisdizionale interno è esclusa

In sintesi, nei rapporti tra contenzioso interno e procedura MAP da Convenzione Bilaterale, il problema di maggiore rilievo per il contribuente è rappresentato dalla necessità di gestire contemporaneamente sia il procedimento di contenzioso interno che la MAP da Convenzione Bilaterale; cercando, tuttavia, di evitare che il primo si concluda prima del secondo e che si arrivi ad una sentenza passata in *giudicato*” che l'Amministrazione Finanziaria italiana non sarebbe poi in grado di superare con un accordo condiviso nell'ambito della procedura stessa.

In conclusione, il contribuente, da una parte, ha l'obbligo di instaurare quanto prima il contenzioso; dall'altro lato, tuttavia, deve adoperarsi per evitare che il processo tributario prosegua e si concluda mentre è ancora in corso di svolgimento la MAP. Dovrà, pertanto, chiedere la “*sospensione*” del processo tributario appena incardinato, nonostante che l'ordinamento non contempli la possibilità di invocare questo istituto al fine del corretto svolgimento della MAP; e nonostante quanto è stato affermato dalla Corte Costituzionale, secondo cui “*la scelta del legislatore di limitare i casi di sospensione del processo tributario*” è coerente con lo specifico “*criterio direttivo (...) della sollecita definizione del processo medesimo*”<sup>148</sup>.

---

laddove il motivo afferisca all'illegittimità derivata dell'irrogazione delle sanzioni amministrative, in conseguenza dell'asserita infondatezza dei rilievi accertati; e ciò in quanto la contestazione in tal caso è inscindibilmente correlata con quella riferita alla legittimità del recupero oggetto della procedura in parola; ne consegue che, ai fini della prosecuzione della procedura la parte deve quindi rinunciare anche a tale motivo di ricorso. Diversamente, la possibilità di proseguire il contenzioso sotto il profilo sanzionatorio può, invece, realizzarsi, laddove i relativi motivi di ricorso riguardino: i) l'illegittimità delle sanzioni irrogate per errata considerazione della documentazione nazionale sui prezzi di trasferimento; ii) l'illegittima irrogazione delle sanzioni per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione della norma. In relazione a tali ultimi motivi di ricorso, le relative contestazioni, pur se riferite anch'esse alla contestazione principale del *transfer pricing*, vertono su diversi aspetti che non costituiscono oggetto diretto della MAP; non sembra quindi che le stesse debbano costituire oggetto di rinuncia al ricorso da parte del contribuente. Fino alla menzionata recente Legge di Stabilità 2014 (Legge n. 143 del 27 dicembre 2013) si trattava anche, ad esempio, della possibilità, nel caso di un ricorso avverso l'unico rilievo sui prezzi di trasferimento, di rinunciare solo ai motivi afferenti la debenza della maggiore IRES e non anche della maggiore IRAP. Tuttavia con la Legge di stabilità si estende (commi da 281 a 284) l'applicazione delle regole in tema di *transfer pricing* anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; di talchè, anche ai fini IRAP, possono essere formulati rettifiche in materia di *transfer pricing*, potendosi quindi instaurare una procedura MAP che riguardi anche tale tributo.

<sup>148</sup> Corte Costituzionale, ordinanza n. 136 del 1999.

#### 4.1. Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso

Un tema a parte riguarda la compatibilità della MAP da Convenzione Bilaterale con l'utilizzo di eventuali strumenti deflattivi del contenzioso (quali, principalmente, l'accertamento con adesione, la mediazione tributaria, la conciliazione giudiziale).

Sul punto l'Agenzia delle Entrate (nella più volte richiamata Circolare 21/E del 5 giugno 2012) afferma che questi istituti - aventi una chiara finalità deflattiva del contenzioso - comportano i medesimi effetti della mancata impugnazione degli atti, vale a dire la non modificabilità delle imposte oggetto di definizione. In aggiunta (rispetto all'acquiescenza), essi denotano, in aggiunta, una chiara "*volontà transattiva*"<sup>149</sup>. Proprio tale volontà di "*chiudere*" l'obbligazione tributaria con l'Amministrazione Finanziaria preclude l'attivazione della MAP da Convenzione Bilaterale.

In definitiva, adesione, mediazione e conciliazione determinano il medesimo effetto di chiudere la posizione al pari di una sentenza passata in giudicato che non può essere riaperta e ridiscussa in ambito MAP.

Per quanto riguarda l'acquiescenza, occorre considerare che anche in tal caso si ha l'effetto di chiudere la posizione del contribuente; in particolare, a seguito della mancata impugnazione dell'atto di accertamento, l'effetto di definitività dell'imposta dallo stesso recata impedisce che quest'ultima possa essere modificata a seguito di un riesame in seno alla MAP e dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti.

## 5. La clausola arbitrale

Ai fini della presente trattazione pare utile soffermarsi su tale istituto perchè può essere un "*elemento di svolta*" nella rilevanza della MAP come strumento di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*.

L'istituto della MAP ha posto per gli operatori di tutto il mondo più problemi ed interrogativi che non effettive soluzioni al problema della doppia imposizione.

---

<sup>149</sup> Si accenna come l'Agenzia delle Entrate sembra conformarsi a quell'orientamento interpretativo secondo cui gli atti in parola sono immutabili sotto il profilo della irripetibilità dell'imposte pagate dal contribuente perchè costituiscono in pratica un "*accordo di diritto privato*", piuttosto che rappresentare il risultato di un'attività volta alla determinazione del corretto presupposto impositivo, come pure è stato parimenti sostenuto. La letteratura sulla natura degli istituti *de quibus* è vastissima. Per un inquadramento generale della questione nonchè per ampi riferimenti bibliografici si rinvia a G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale*, Padova, 2010, 382.

Abbiamo avuto modo di individuare varie ragioni di tipo *sostanziale*, come l'impossibilità di attribuire al contribuente il ruolo di parte in senso tecnico alla pronuncia; di tipo *procedimentale* (la presenza di indicazioni soltanto sommarie sullo svolgimento della procedura vera e propria); infine, di tipo *temporale* (emblematica l'assenza di uniformi indicazioni sui termini in cui la procedura debba essere portata a compimento).

Ma il più grande limite, che emerge anche nell'applicazione dei *corresponding adjustments* subordinati alla MAP ai sensi dell'art.110 comma 7 del TUIR, è rappresentato ancora una volta dal prevedere una mera obbligazione di mezzi, e non di risultato, per le parti in causa. Le Amministrazioni potrebbero così non giungere ad alcuna delibera per risolvere la controversia sul *transfer pricing*.

Proprio in ragione della scarsa incisività della MAP ed al fine di renderla maggiormente efficace, l'OCSE, nel 2008, ha introdotto il “nuovo” paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello, nel quale viene espressamente previsto il ricorso all'arbitrato internazionale in caso di mancato accordo fra le due Amministrazioni Finanziarie.

Secondo quanto statuito dal paragrafo 5 del Modello Convenzionale infatti «*laddove ... le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo al fine di risolvere quel caso secondo quanto previsto dal paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente ... ogni questione irrisolta che derivi dal caso andrà sottoposta ad arbitrato se la persona lo richiede. Tali questioni irrisolte non saranno, comunque, sottoposte ad arbitrato se su tali questioni sia già stata resa una decisione da una corte o da un tribunale amministrativo di uno dei due Stati*».

Accennando per economia di trattazione ad alcuni aspetti nodali, il paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE introduce dunque 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<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> “Where unresolved issue have prevented competent authorities from reaching a mutual agreement within two years, Article 25 (5) OECD-MC provides that the issues which are preventing them from reaching an accord will, at the request of taxpayer who presented the case, be solved through an arbitration process. After the issue have been resolved by arbitration, the case will be continued un normal mutual agreement procedure. The function of the arbitration process is to supplement mutual agreement procedure in those few cases where the competent authorities are unable to agree in the appropriate application or interpretation of the tax treaty. Once the issue that have been impeding the mutual agreement have been resolved through arbitration, the competent authorities will be in a position to produce a final proposed resolution of the case. Hence, the end result of the procedure is a successful mutual agreement which eliminates the disagreement between the competent authorities” (O.R.HOOR, *The OECD Model Tax Convention: a comprehensive technical analysis*, LEGITECH, Editions Juridiques &

Tale procedura è parte integrante della procedura e non costituisce meccanismo alternativo per la risoluzione delle controversie che insorgono ai sensi della specifica Convenzione Bilaterale interessata<sup>151</sup>.

Tale procedura, inoltre, prescinde da un'eventuale previa autorizzazione da parte delle autorità competenti; decorsi i due anni, ogni questione non risolta che impedisce il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti - previa istanza del soggetto che ha inizialmente avviato la procedura MAP - deve essere sottoposta a procedura arbitrale; tali pattuizioni divengono quindi una *exit strategy* invocabile in caso di superamento del limite temporale previsto cosicché venga in qualche misura penalizzata una eventuale inerzia da parte delle Amministrazioni finanziarie chiamate ad esprimersi.

La procedura arbitrale introdotta dal paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE non rappresenta un meccanismo di risoluzione delle controversie alternativo né supplementare: laddove le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo che non lascia alcuna 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, un'estensione della MAP 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 arbitrale<sup>152</sup>.

Come accennato, 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

---

Fiscales, Luxembourg, 2010, 227). Cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2012, 855 e ss.; M. LANG- P. PISTONE – J. SCHUNCH – C. STARINGER - A. STORCK – M. ZAGLER, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economic*, IBFD, Amsterdam, 2010, 459 e ss.

<sup>151</sup> Cfr. paragrafi 63 e 64 del Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE.

<sup>152</sup> 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. Cfr. P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op.cit., 855 ss.



la doppia imposizione, sempreché il contribuente si impegni ad ottemperare alle decisioni della stessa.

Il Modello OCSE propone in apposito *Annex*, un Modello di Accordo, cui le Autorità competenti possono fare riferimento quale base per la conclusione di un accordo, al fine di rendere effettiva la procedura arbitrale introdotta dal nuovo paragrafo 5 dell'articolo 25 del Modello OCSE (così come indicato dall'ultimo periodo della norma in parola<sup>153</sup> e meglio specificato dal paragrafo 85 del Commentario più volte richiamato)<sup>154</sup>.

Tale Modello di Accordo disciplina, in apposite separate clausole, gli aspetti formali e procedurali della procedura arbitrale *de qua*, dalla sottoposizione del caso all'autorità competente fino alla decisione emessa dalla Commissione Arbitrale.

In particolare, tale 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, scegliendo 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<sup>155</sup>. Il contribuente può, qualora ne faccia richiesta, essere ascoltato o farsi rappresentare dinanzi alla Commissione e, se la Commissione lo richiede, detto contribuente è tenuto a presentarsi dinanzi alla medesima o a farsi rappresentare.

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<sup>156</sup>. Qualora entro sei mesi dall'emissione del parere da parte della Commissione Arbitrale le autorità competenti di

---

<sup>153</sup> Testualmente: “*The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph*”.

<sup>154</sup> Inoltre laddove due Stati Contraenti - i quali non hanno incluso il paragrafo 5 dell'art. 25 nella rispettiva Convenzione Bilaterale – intendano fare ricorso alla procedura arbitrale per la risoluzione di uno o più casi specifici, le autorità competenti hanno la facoltà di negoziare e concludere un accordo sulla base del Modello di Accordo (così il paragrafo 69 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE).

<sup>155</sup> Le regole che disciplinano il procedimento arbitrale sono stabilite dalla Commissione arbitrale stessa.

<sup>156</sup> Le misure adottate possono essere non conformi al parere della Commissione Arbitrale.

ciascuno Stato contraente non abbiano raggiunto un accordo per eliminare la causa della controversia, esse devono conformarsi a detto parere e dargli esecuzione<sup>157</sup>.

Nel Commentario all'art 25 del Modello OCSE (segnatamente al paragrafo 76) viene anche affrontata la problematica relativa al rapporto tra procedura arbitrale ed i rimedi previsti dalla legislazione interna. In particolare, al fine di evitare che vi siano decisioni contrastanti relative alla medesima vicenda, se tale vicenda è stata già decisa dagli organi giurisdizionali competenti di uno degli Stati membri, non dovrebbe essere consentito il ricorso alla procedura arbitrale.

Sempre in merito alla suddetta problematica, un'altra questione riguarda il caso in cui il contribuente non si sia avvalso dei rimedi previsti dalla legislazione domestica. In tale ipotesi, l'approccio preferibile, secondo l'OCSE (così il paragrafo 77 del citato Commentario), sarebbe quello della sospensione della possibilità di avvalersi di tali rimedi, in pendenza della procedura arbitrale prevista dal paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE.

Ciò precisato in termini generali, occorre poi considerare che in alcuni Stati, la legislazione nazionale, i regolamenti e la prassi amministrativa non sempre consentono il ricorso alla procedura arbitrale prevista dal paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE.

Sotto altro profilo, altri Stati hanno la facoltà di inserire la disposizione in parola soltanto nelle Convenzioni stipulate con alcuni Stati e non con altri, sulla base di valutazioni di varia natura. Ancora, è consentito agli Stati di restringere l'ambito di applicazione della procedura arbitrale ad un numero limitato di casi, i quali coinvolgono, a titolo esemplificativo, questioni di *transfer pricing* o di stabile organizzazione.

In materia di *transfer pricing*, in particolare, è necessario che gli Stati membri dell'OCSE i quali appartengono, a loro volta, all'Unione Europea applichino le disposizioni di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE in coordinamento con quanto previsto dalla Convenzione Arbitrale 90/436 del 1990 su cui torneremo diffusamente nel successivo capitolo 4.

Riconducendo, infine, il discorso alla prospettiva italiana, il nuovo paragrafo 5 dell'articolo 25 è applicabile a condizione che a livello bilaterale venga negoziato (o rinegoziato)

---

<sup>157</sup> Le spese procedurali della Commissione sono suddivise in parti uguali tra gli stati contraenti.

il suo inserimento nelle nuove (o vigenti) Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Ciò dipende dalla volontà negoziale, anche in tal caso, sulla base di valutazioni di varia natura.

Allo stato, tredici Convenzioni in vigore tra l'Italia e gli Stati *partner* recano una clausola arbitrare<sup>158</sup>. Detta clausola, presente in Trattati negoziati però prima dell'inserimento della clausola arbitrare nel Modello OCSE, prevede in genere l'attivazione dell'arbitrato solo a seguito del consenso di entrambi gli Stati e del contribuente. Non stabilisce, quindi, un vincolo preventivo (*mandatory arbitration*) per gli Stati contraenti a intraprendere l'arbitrato in caso di mancata soluzione della controversia per via di amichevole composizione.

In alcuni casi, l'effettività della clausola è anche sottoposta alla condizione che preventivamente abbia luogo uno scambio di note tra gli Stati<sup>159</sup>. Lo scambio di note, oltre a manifestare la volontà degli Stati di implementare la clausola arbitrare, è inteso a definire i relativi termini operativi (modalità di formazione della Commissione Consultiva, criteri di selezione dei membri, ripartizione dei costi, scelta della lingua, etc).

Si può affermare che l'inserimento della clausola arbitrare nelle Convenzioni come quella Italia - USA in esame ha contrassegnato senza dubbio un innegabile progresso verso la creazione di una sfera di tutela sovranazionale del contribuente colpito da doppia imposizione.

Pur tuttavia, la scelta degli Stati di non stabilire un vincolo preventivo oppure di mantenere la riserva dello scambio di note prima di sancire l'effettivo ingresso della clausola arbitrare nella Convenzione sembra rendere ancora una volta la procedura amichevole un'"*arma spuntata*".

## 6. Il contenuto dell'accordo

In linea di prima approssimazione si può definire il contenuto dell'accordo come il regolamento che riassume, disciplinandolo, l'assetto degli interessi voluto e ponderato dalle Autorità competenti.

Tale assetto, tuttavia, assume forme diverse a seconda del tipo di procedura di cui sia il risultato. Nel caso della procedura in senso stretto, l'accordo a cui si perviene ha per contenuto una norma che provvede alla risoluzione della controversia – trattasi di norma a carattere concreto – ossia riferibile alla sola fattispecie che ha formato oggetto del ricorso del

---

<sup>158</sup> Al momento, gli Stati partner delle Convenzioni contenenti una clausola arbitrare sono: Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakhstan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda, Uzbekistan.

<sup>159</sup> Così al momento, le seguenti Convenzioni: Canada, Ghana, Kazakhstan, USA e Uzbekistan.

contribuente, creando direttamente il rapporto giuridico mediante il quale il conflitto di interessi viene regolato.

Per quanto riguarda le basi normative alle quali le Autorità competenti devono attenersi per la formulazione dell'accordo, il Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE fornisce alcune indicazioni (così il paragrafo 38), affermando che le Autorità competenti, per prima cosa, devono determinare la loro posizione alla luce del diritto interno e delle norme convenzionali, che tramite l'ordine d'esecuzione sono entrate a far parte dell'ordinamento interno. E' evidente, dunque, che i criteri per procedere all'interpretazione e, quindi, all'applicazione delle norme convenzionali, devono essere desunti dal diritto interno (oggetto di rinvio da parte delle disposizioni convenzionali) nonchè da quella normativa specifica recata dal Modello OCSE<sup>160</sup>.

Con riferimento alla procedura amichevole in senso stretto, occorre chiedersi se, qualora la rigida applicazione del diritto interno non permetta una conclusione della procedura, sia possibile procedere ad applicare le norme in base a considerazioni di equità.

La prima indicazione positiva in questo senso deriva dal citato Commentario secondo il quale nei casi in cui una rigida applicazione delle norme richiamate impedisca l'accordo, si può ragionevolmente ammettere che le Autorità competenti abbiano la possibilità a titolo sussidiario, di richiamarsi a considerazioni di equità per dare soddisfazione al contribuente<sup>161</sup>.

Per la tesi negativa si è schierata parte della dottrina italiana facendo rilevare che la potestà impositiva dello Stato è regolata dal principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., per cui l'Amministrazione non potrebbe rinunciare all'esercizio dell'attività impositiva a favore del contribuente<sup>162</sup>.

Tale impostazione è stata tuttavia criticata da altro orientamento dottrinale<sup>163</sup>. In tale ottica, sempre che gli Stati non pongano una riserva in ordine all'utilizzo dei principi equitativi in materia tributaria, si ritiene che le Convenzioni contro le doppie imposizioni consistono sostanzialmente in un insieme di principi direttivi per la risoluzione di conflitti di pretese fiscali e

---

<sup>160</sup> Si vedano anche C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op.cit., 591; F. ADAMI - F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, op. cit., 398; A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, op. cit., 180.

<sup>161</sup> Vedasi paragrafi 38 e 39 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE.

<sup>162</sup> S. MAYR, *La procedura amichevole nei trattati contro la doppia imposizione*, op. cit., 1153. Concorde con tale impostazione L. CONSALVO, *L'efficacia degli accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro la doppia imposizione sui redditi*, in Boll. Trib., 1993, 1355.

<sup>163</sup> Così C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., 591.

l'equità configuri uno di tali principi. Essa è, dunque, un criterio che permette la soluzione di una situazione di conflitto, che si è venuta a creare perché su una determinata fattispecie ci sono da parte delle Autorità competenti interpretazioni discordanti che non si riescono a mediare. Tramite l'equità, intesa come mezzo interpretativo, non si viene, dunque, a creare in ogni caso una nuova fattispecie impositiva in violazione dell'art. 23 Costituzione, ma si stabilisce come procedere all'imposizione nei confronti del contribuente nella fattispecie concreta<sup>164</sup>.

Per altro verso, bisogna poi porre attenzione all'eventuale accordo raggiunto dalle Autorità competenti, e cercare di individuare quale valore abbia.

Dal punto di vista dell'ordinamento internazionale si è dell'opinione che gli accordi conclusi a seguito dell'esperimento della procedura amichevole ricadano nella categoria degli accordi in forma semplificata, e come tali perfettamente ammissibili nell'ordinamento italiano, e, dunque, vincolanti a livello internazionale<sup>165</sup>.

Ciò posto, in caso di accordo tra le autorità competenti, generalmente l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di instaurazione della MAP comunica i contenuti dell'accordo al contribuente, mentre l'Agenzia delle Entrate ne dispone l'esecuzione; in particolare nel caso di un procedimento avente ad oggetto un *transfer pricing* tale esecuzione si realizza: i) attraverso un annullamento (parziale) dell'accertamento emesso, ove si tratti di recuperare a tassazione a seguito dell'accordo ricavi non dichiarati minori di quelli accertati, e ii) attraverso una rettifica in diminuzione della dichiarazione (legittimata dall'art. 109, comma 7, del T.U.I.R.) oppure direttamente attraverso un provvedimento di sgravio o rimborso laddove si tratti di riconoscere maggiori costi in conseguenza di una rettifica dei ricavi nei confronti della consociata residente nell'altro Stato.

---

<sup>164</sup> Ammettono l'equità anche F. ADAMI - F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, op. cit., 395, i quali, però, ritengono essa possa operare *praeter legem*.

<sup>165</sup> Di tale opinione sono: F. ADAMI - F. LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, op. cit., 399; O. REALE, *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., 375. In generale sugli accordi in forma semplificata si vedano: B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 1987, 68.

Secondo la dottrina dominante<sup>166</sup>, l'esecuzione dell'accordo non è altro che una espressione del potere di autotutela che ha l'Amministrazione Finanziaria nei confronti dei propri atti illegittimi.

A tal proposito, si può affermare che, in quanto l'esecuzione dell'accordo è espressione del potere di autotutela, mancando infatti una normativa interna che vincoli l'Amministrazione Finanziaria all'esecuzione, al contribuente non spetta alcun diritto soggettivo a vedere tutelata la propria posizione, situazione questa che costituisce, insieme ai tempi lunghi per l'instaurazione e la conclusione della procedura, un deterrente per l'utilizzazione di tale strumento.

Si consideri poi, da ultimo, che, ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di *transfer pricing*, l'autorità competente italiana generalmente comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente, anche qualora l'istanza della MAP sia stata presentata all'autorità competente estera dal contribuente non residente.

Naturalmente, gli effetti dell'accordo raggiunto in sede di procedura amichevole possono essere estesi anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto della MAP, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione.

Pertanto, in esito ai negoziati intervenuti in corso di procedura amichevole, a condizione che i presupposti di fatto e di diritto siano rimasti immutati anche nel periodo o nei periodi d'imposta successivi a quelli sui quali è intervenuto l'accordo, l'autorità competente italiana può valutare, di concerto con l'altro Stato, di estendere temporalmente gli effetti dell'accordo amichevole, previo esplicito assenso del contribuente<sup>167</sup>.

Da ultimo, sebbene né il contribuente né l'Amministrazione Finanziaria siano obbligati ad applicare la soluzione concordata in materia di *transfer pricing* anche ad esercizi anteriori ai periodi d'imposta coperti dall'accordo, il riferimento a tale soluzione potrebbe comunque rivelarsi utile per una più agevole risoluzione di eventuali controversie relative ad esercizi passati.

---

<sup>166</sup> Si veda S. MAYR, *La procedura amichevole nei trattati contro la doppia imposizione*, op. cit., 105; L. CONSALVO, *L'efficacia degli accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro la doppia imposizione sui redditi*, op. cit., 1358.

<sup>167</sup> In tal senso, anche la Circolare n. 21/E del 2012.

## 7. Prime considerazioni ed osservazioni

E' certamente auspicabile un rinnovamento sia della rete convenzionale italiana sia dello stesso ordinamento interno che dia maggiore forza ed efficacia alla procedura amichevole che rappresenta un mezzo ideale per permettere di superare i problemi di doppia imposizione che costituiscono un grave ostacolo per gli investimenti internazionali e quindi per lo sviluppo economico e la competitività di un Paese nel cosiddetto “*mercato globale*”.

L'assenza di obblighi vincolanti e con tempistiche ben definite per le Amministrazioni Finanziarie coinvolte unitamente ad una spesso assente volontà di convergere su conclusioni comuni su aspetti applicativi delle norme pattizie, limita la possibilità per i contribuenti di percorrere fattivamente la strada delle *mutual agreement procedures*<sup>168</sup>.

Risulta poi essenziale prevedere il coinvolgimento del contribuente, che dovrebbe diventare attore principale nella produzione della documentazione iniziale e partecipare alla fase di analisi, fornendo informazioni aggiuntive e motivazioni utili ad “*indirizzare*” le scelte delle Amministrazioni Finanziarie coinvolte, rendendo – *rectius* “*trasformando*” - le procedure amichevoli in quello strumento (oggi solo potenziale) capace di eliminare le sempre più frequenti situazioni di doppia imposizione.

Lo stesso OCSE (nelle *TP Guidelines*) nonché il Business and Industry Advisory Committee (d'ora innanzi “**BIAC**”)<sup>169</sup> infatti stigmatizzano già da tempo l'assenza di una rigida formalizzazione della procedura che rischia di compromettere irrimediabilmente l'adozione di siffatti strumenti.

I problemi pratici connessi alla procedura amichevole individuati sono in particolare:

- i) durata della procedura amichevole: non sono definiti i tempi della procedura, in maniera da vincolare le Amministrazioni a collaborare in maniera efficiente;
- ii) la partecipazione del contribuente che ha un ruolo limitato e circoscritto (e non è qualificabile come parte in senso tecnico);
- iii) mancanza di un obbligo in capo alle autorità competenti ad avvenire ad una soluzione: tale aspetto rappresenta la lacuna principale della procedura amichevole.

---

<sup>168</sup> In dottrina stigmatizza le difficoltà operative anche R. DOMINICI, “*Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*”, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, pag. 151.

<sup>169</sup> Cfr. Business and Industry Advisory Committee (BIAC), *Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises*, 2003.

Non solo. In relazione alla accennata complessità delle relazioni tra MAP e contenzioso domestico, sarebbe auspicabile qualche intervento normativo di coordinamento; così ad esempio, norme di sospensione dei termini di impugnazione degli atti oggetto di istanza di apertura della MAP e di sospensione del processo tributario.

Un primo tentativo volto a rendere di maggior *appeal* l'istituto è legato all'introduzione del paragrafo 5 all'art. 25 del Modello Convenzionale ed all'obbligo di muovere, in caso di stallo della procedura, in direzione dell'arbitrato internazionale.

In tale ottica sembra muoversi per il momento la Convenzione Bilaterale con gli USA, che, come già detto, potrebbe rappresentare una spinta propulsiva verso una effettiva efficacia della procedura amichevole. Pur tuttavia, come indicato, la scelta degli Stati di mantenere la riserva dello scambio di note prima di sancire l'effettivo ingresso della clausola arbitrale nella Convenzione sembra rendere ancora una volta la procedura amichevole un' "*arma spuntata*", e fornire l'ennesima dimostrazione di quanto complesso sia ogni tentativo di creare degli spiragli nelle giurisdizioni interne degli Stati al fine di espandere il campo di azione dei Trattati internazionali.



## CAPITOLO 4

### La Convenzione Arbitrale 90/436/CEE

**1. Premessa: l'utilizzo dello strumento della Convenzione - 2. Presupposto soggettivo - 3. Presupposto oggettivo - 4. La struttura della procedura - 4.1 Lo svolgimento della procedura amichevole - 4.2 Lo svolgimento della procedura arbitrale - 4.3 La conclusione della MAP da Convenzione Arbitrale - 5. L'inapplicabilità della Convenzione Arbitrale nei casi di sanzioni gravi - 5.1 La nozione di "sanzioni gravi" di cui all'art. 8 della Convenzione Arbitrale - 5.2 L'interpretazione da parte del Forum Congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento - 5.3 L'interpretazione nel Codice di Condotta e da parte dell'Agenzia delle Entrate - 6. Rapporti con il contenzioso interno - 6.1 Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso - 7. Prime considerazioni ed osservazioni**

\* \* \*

La procedura MAP da Convenzione Bilaterale disciplinata dall'art. 25 del modello OCSE è, come si è avuto modo di evidenziare nel precedente capitolo, uno strumento di carattere internazionale di risoluzione delle controversie basato sulla collaborazione fra le Autorità fiscali di due Stati contraenti.

Tale istituto è, tuttavia, carente sotto il profilo dell'obbligatorietà nell'individuazione di una soluzione a favore dei soggetti coinvolti: le autorità statuali coinvolte hanno solo il compito di *"fare del loro meglio"* per risolvere la disputa, ma non vi è alcuna obbligazione di risultato.

A livello comunitario, al fine anche di sopperire a tale limite, il Consiglio della Comunità Europea ha approvato la Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili alle imprese associate riconducibili a rettifiche in materia di *transfer pricing* ribattezzata comunemente *"Convenzione Arbitrale"* (d'ora innanzi anche *"MAP da Convenzione Arbitrale"*).

Lo scopo della Convenzione 90/436/CEE è di eliminare in ambito comunitario (Unione Europea) la doppia imposizione economica derivante da una rettifica di *transfer pricing*.

L'Italia ha ratificato la convenzione multilaterale 90/436/CEE con Legge 22 marzo 1993, n. 99 divenuta operativa dall'1 gennaio 1995.

Ai fini dell'applicazione della Convenzione Arbitrale, occorre altresì fare riferimento alle specifiche raccomandazioni contenute nel Codice di Condotta adottato dal Consiglio dell'Unione europea in data 22 dicembre 2009<sup>170</sup> (d'ora innanzi "Codice di Condotta"). Il Codice di Condotta, come espressamente precisato nel relativo preambolo, rappresenta solo "*un impegno politico e non pregiudica i diritti e gli obblighi degli Stati membri o le rispettive sfere di competenza degli Stati membri e della Comunità derivanti dal trattato*". Viene in tal modo riproposto il modello cosiddetto "*soft law*"<sup>171</sup>; tuttavia, la circostanza che il Codice sia stato proposto ed adottato dagli organi comunitari contribuisce a rafforzare la stessa Convenzione 90/436/CEE.

### **1. Premessa: l'utilizzo dello strumento della Convenzione**

In termini ricostruttivi occorre ricordare che la Convenzione Arbitrale ha avuto negli anni una gestazione ed uno sviluppo alquanto complessi. Essa è infatti entrata in vigore ben cinque anni dopo la sua effettiva conclusione (segnatamente 1° gennaio 1995, e con durata quinquennale), e negli anni successivi si è avuta l'introduzione di un Protocollo di modifica<sup>172</sup>. Tale Protocollo è stato firmato a Bruxelles il 25 maggio 1999, alla scadenza del periodo inizialmente pattuito, confermandosi la durata temporale di cinque anni e prevedendosi una proroga di volta in volta, a meno di obiezioni fondate che fossero sollevate da uno Stato contraente nei confronti del Segretario generale del Consiglio dell'UE.

Il documento ha altresì reso necessaria la ratifica di tutti gli Stati contraenti, ragion per cui la sua entrata in vigore è avvenuta soltanto il 1° novembre 2004. In base al disposto dell'art. 3, commi 2 e 3 del citato Protocollo di modifica, l'accordo ha effetto retroattivo a decorrere dal 1° gennaio del 2000<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> In Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea n. 322/1 del 30 dicembre 2009. Si tratta della revisione del Codice di Condotta già adottato nel 2006 dal Consiglio dell'Unione Europea (2006/C 176/02).

<sup>171</sup> Per un sintetico inquadramento della categoria e delle sue evoluzioni, si v. H. HILLGENBERG, *A Fresh Look at Soft Law*, in *European Journal of International Law*, n. 3, 1999, p. 499 s.

<sup>172</sup> "*Protocollo di modifica della Convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate*", in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea C202 del 16 luglio 1999.

<sup>173</sup> Per quanto concerne gli aspetti di diritto transitorio, l'esame del rientro in vigore con efficacia retroattiva della Convenzione Arbitrale era stato svolto dal Forum sul *transfer pricing* (doc. JTPF/019/REV5/2004/EN del 30 maggio 2005), nominato dalla Commissione UE. Il Forum aveva sottolineato che il periodo dal gennaio 2000 all'ottobre 2004 era sospeso nel computo dei termini stabiliti dalla Convenzione, vale a dire i tre anni che (come vedremo), sono previsti a favore delle imprese per "*reagire*" a provvedimenti che possano comportare doppia imposizione, chiedendo l'applicazione della Convenzione. Ad esempio una verifica per l'anno 1994, disposta nel

Sempre sul piano ricostruttivo, occorre ricordare come, originariamente era stata presentata (nel 1976) una proposta di Direttiva sui prezzi di trasferimento<sup>174</sup> che, in seguito, agli inizi degli anni Novanta<sup>175</sup>, è stata convertita dalla Commissione Europea in una *Convenzione multilaterale* sui prezzi di trasferimento, firmata da tutti gli Stati membri, intenzionati a sottrarre tale materia all'influenza delle istituzioni comunitarie, inclusa la competenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee<sup>176</sup>. Si è dunque ripiegato sulla Convenzione, cioè su di un accordo negoziato su base intergovernamentale e che crea obbligazioni interstatuali.

---

1996 e terminata con un accertamento di maggior reddito il 30 novembre 1997, poteva essere reclamata, per effetto della citata sospensione, fino all'undicesimo mese successivo al 1 novembre 2004, e ciò fino al 30 settembre 2005. Per casi ove l'accertamento fosse stato ricevuto nel periodo di sospensione dei termini (01 gennaio 2000/31 ottobre 2004) il termine dei tre anni per il reclamo scadeva il 31 ottobre 2007. Non tutti i Paesi UE hanno convenuto sulla situazione delle procedure iniziate dal 1 gennaio 2000 al 31.10.2004. La maggior parte degli Stati, e cioè tutti gli Stati membri (eccetto Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Italia, Portogallo e Svezia), hanno operato, con riguardo all'applicazione della procedura amichevole, come se la Convenzione Arbitrale fosse già stata in vigore; di conseguenza hanno ritenuto che procedure amichevoli (instaurate sotto le Convenzioni Bilaterali ovvero sotto la Convenzione Arbitrale, anche quando non era vigente, per eventuale concessione dell'Amministrazione) per le quali i due anni fossero già scaduti l'1 novembre 2004 (per esempio iniziate nel 2002), dovevano essere sottoposte alla procedura arbitrale senza indugio. I casi per i quali i due anni di procedura amichevole fossero scaduti dopo l'1 novembre 2004, dovevano essere sottoposti alla procedura arbitrale appena compiuto il secondo anno di procedura amichevole. Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Italia, Portogallo e Svezia hanno ritenuto, invece, che le procedure amichevoli iniziate nel periodo 1 novembre 2000 – 31 ottobre 2004, potessero essere solo quelle previste dalle Convenzioni bilaterali perché la Convenzione Arbitrale, durante quel periodo, era sospesa. Tutti gli Stati membri, eccetto un numero ancora più ristretto, (comprendente Danimarca, Finlandia, Italia e Svezia) hanno considerato che comunque il periodo trascorso entro l'ambito di una procedura amichevole di una Convenzione bilaterale valesse come periodo speso nella procedura amichevole della Convenzione Arbitrale; perciò, tali Stati hanno ritenuto che, ove fossero passati due anni dall'inizio della procedura amichevole, essa andasse trasformata in arbitrale. Invece Danimarca, Finlandia, Italia e Svezia hanno ritenuto che i due anni di procedura amichevole, al fine di potersi invocare la procedura arbitrale, andassero conteggiati di nuovo dalla entrata in vigore della Convenzione Arbitrale, avvenuta il 01 novembre 2004.

<sup>174</sup> Nel 1976, la Commissione avanzò una proposta di direttiva, nella consapevolezza che “è probabile che la doppia imposizione possa provocare distorsioni in situazioni di concorrenza e nei movimenti di capitale e che quindi possa ostacolare l'instaurarsi del mercato comune”.

<sup>175</sup> Nel luglio 1990, era stato raggiunto in seno al Consiglio, un accordo su tre proposte riguardanti gli aspetti fiscali della cooperazione transnazionale delle imprese. Furono così approvati, nel quadro del programma per la realizzazione del mercato interno, tre provvedimenti: i) la Direttiva 90/430/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti Società di Stati membri diversi (cd. “*Direttiva fusioni*”); ii) la Direttiva 90/435/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle società madri-figlie di Stati membri (cd. “*Direttiva madre-figlia*”); iii) la Convenzione 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in relazione alla rettifica degli utili fra imprese associate.

<sup>176</sup> Trattandosi di una Convenzione, in via di principio, la stessa è sottratta al controllo della Corte di Giustizia, anche se avendo lo scopo di eliminare la doppia imposizione – vale a dire un ostacolo al raggiungimento di finalità che sono previste dal diritto comunitario – non può escludersi l'intervento della Corte, proprio sotto questo profilo e cioè la verifica della necessità di eliminare eventuali ostacoli al raggiungimento degli obiettivi fondamentali della CEE. Nè, sotto altro profilo, è possibile dare il via alla procedura di infrazione disciplinata dagli articoli 258 e 259 del Trattato CE nel caso in cui Stato membro abbia mancato ad uno degli obblighi posti a suo carico, dal momento che la Convenzione non ha la forma né di un Regolamento né di una Direttiva. Cfr. sul punto, P. ADONNINO, *La convenzione europea 90/346 sulla cosiddetta procedura arbitrale – Limiti e problemi*, in Riv. Dir. Trib., I, 2002, 1212.

In particolare, la base giuridica della Convenzione Arbitrale era stata individuata - non nell'art. 94 del Trattato CE<sup>177</sup> - bensì nell'articolo 293 del Trattato CE (ora abrogato)<sup>178</sup> che 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*”. Propriamente essa costituisce l'unico esempio di concreta applicazione in campo fiscale dell'art. 293 del Trattato CE<sup>179</sup>.

Per meglio inquadrare la Convenzione Arbitrale sul piano delle fonti, ricordiamo brevemente come, in linea generale, esclusa l'opportunità di inserire esplicitamente nel Trattato CE un divieto comunitario di doppia imposizione, anche vista la difficoltà di ipotizzare l'armonizzazione generalizzata della fiscalità diretta, il Trattato, nel suo articolo 293, attribuiva l'iniziativa, e dunque la competenza, all'eliminazione della doppia imposizione, non alla Comunità, ma specificamente agli Stati membri.

Tale previsione aveva sollevato numerosi problemi ermeneutici, relativi soprattutto al reale contenuto dell'obbligo gravante sugli Stati e alla corretta qualificazione delle Convenzioni menzionate nel sistema delle fonti internazionali. Infatti, “*laddove [fosse] riconosciuto un vero e proprio obbligo degli Stati membri di eliminare la doppia imposizione, un obbligo di risultato quindi, potrebbero rilevarsi elementi di incompatibilità con il diritto comunitario di quelle*

---

<sup>177</sup> Per P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, London, 2002, p.69: “*It would not be improper to describe this relation with the following mathematics equation: Art. 94: tax harmonization = Art. 293: tax coordination. While Article 293 EC Treaty refers action to the Member States, Article 94 mentions the Council. Accordingly, no production of supranational rules should occur in the first case*”.

<sup>178</sup> Il citato art. 293 è stato abrogato dal Trattato di Lisbona. L'eliminazione di questa disposizione è passata sotto silenzio, non trovandosi traccia alcuna delle motivazioni di tale scelta nei lavori di preparazione del nuovo Trattato. La dottrina sul punto non è unanime. Alcuni autori ritengono che la norma sia stata abrogata per il solo fatto della sua concreta inutilità, con la conseguenza che la sua assenza non darebbe luogo a particolari cambiamenti, né in positivo né in negativo, con riferimento all'abolizione della doppia imposizione e alla ripartizione di competenze tra Stati Membri e Unione (Cfr. L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate*, in *Intertax*, 2009, n. 11, p. 606). Diversamente, altri autori, ricordando che l'art. 293 imponeva agli Stati solo un obbligo di negoziazione, privo di efficacia diretta, argomentano che la sua abrogazione apre una nuova prospettiva e meglio garantisce in futuro l'effettiva eliminazione della doppia imposizione per mezzo di un'interpretazione delle libertà di circolazione più coerente con la finalità di realizzazione di un mercato interno (Cfr. T. KEMMEREN, *After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in *EC Tax Review*, 2008, n. 4, p. 156 ss).

<sup>179</sup> Come ha osservato la Corte di Giustizia, infatti, “*a prescindere dalla Convenzione 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, nessuna misura di unificazione o di armonizzazione diretta a eliminare le doppie imposizioni è stata adottata nell'ambito comunitario e gli Stati Membri non hanno stipulato, in forza dell'art. 293 CE, nessuna convenzione multilaterale in materia*” (sentenza del 5 luglio 2005, causa C-376/03, par. 50).

*Convenzioni contro la doppia imposizione che non prevedano strumenti in grado di raggiungere siffatto obiettivo*<sup>180</sup>.

In realtà, era prevalente nel vigore dell'art. 293 Trattato CE la tesi che, negando quale oggetto dell'obbligo l'eliminazione sostanziale della doppia imposizione, attribuiva agli Stati membri, alternativamente, un vero e proprio obbligo a contrarre o semplicemente un obbligo ad avviare trattative<sup>181</sup>.

Sempre dal punto di vista generale, era inoltre discusso se l'art. 293 Trattato CE richiedesse la stipulazione di una Convenzione Multilaterale oppure di una pluralità di Convenzioni Bilaterali: a sostegno della prima tesi<sup>182</sup>, si osservava la maggiore idoneità di una Convenzione Multilaterale a conseguire l'obiettivo in un contesto multinazionale, come quello comunitario, rispetto a Convenzioni Bilaterali, che si prestano per natura ad ingenerare fenomeni di discriminazione orizzontale. Tuttavia, era stato fatto notare come le Convenzioni Bilaterali non fossero di per sé in contrasto col disposto dell'art. 293, e come anzi la stessa Corte di Giustizia facesse spesso espresso riferimento al modello OCSE per legittimarne l'utilizzo da

---

<sup>180</sup> D. ZUDDO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, III, p. 56.

<sup>181</sup> Più nello specifico, per risolvere il punto della competenza all'eliminazione della doppia imposizione, si poneva attenzione al significato della locuzione "per quanto occorra" utilizzata nell'art. 293, per individuare i casi in cui, in chiave di sussidiarietà, l'intervento comunitario doveva lasciare il posto a quello statale, e viceversa. L'introduzione del principio di sussidiarietà con il Trattato di Maastricht (ex art. 5 TCE) nelle materie di competenza non esclusiva delle istituzioni comunitarie aveva rimodellato il contenuto dell'ex art. 293, creando un'apparente contraddizione nella sua formulazione: da un lato, l'emanazione di norme comunitarie sembrava condizionata, a causa dell'operare del principio di sussidiarietà, dall'insufficienza dell'azione degli Stati membri; dall'altro, si presumeva anche che l'azione di questi ultimi fosse condizionata dall'assenza di provvedimenti comunitari adeguati. Al riguardo, valorizzando l'introduzione espressa del principio di sussidiarietà, in base al quale, nei settori di competenza non esclusiva, la Comunità può intraprendere azioni solo nella misura in cui gli stessi obiettivi non possano essere raggiunti al livello degli Stati membri, la tesi maggioritaria (cfr. W GASSNER, M. LANG., E. LECHNER, *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, London, 1997, 5) invertiva il rapporto di prevalenza: poiché – si sosteneva – è indiscutibile che la competenza ad abolire la doppia imposizione è concorrente e, addirittura a monte, non esiste una specifica base legale che autorizzi la Comunità a ravvicinare le discipline dell'imposizione diretta, le istituzioni europee avrebbero potuto prendere iniziative in quest'area soltanto quando l'obiettivo di abolizione della doppia imposizione non potesse essere sufficientemente raggiunto dagli Stati membri e potesse esserlo in modo più soddisfacente da parte della Comunità.

<sup>182</sup> Cfr. L HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate*, op. cit., p. 604, che fonda l'osservazione anche sull'analisi del dato testuale della norma. L'autore fa discendere da questa interpretazione anche il fatto che, riferendosi l'art. 293 solo ad una Convenzione Multilaterale, le negoziazioni condotte tra Stati Membri per la stipula di Convenzioni Bilaterali rimarrebbero del tutto escluse dalla portata di tale articolo.

parte degli Stati membri<sup>183</sup>. L'adozione di un unico trattato multilaterale, per alcuni, andava oltre quanto strettamente necessario per adempiere alla indicazioni della disposizione<sup>184</sup>.

In generale, il vantaggio offerto dalle Convenzioni Multilaterali consiste in una maggiore uniformità di disciplina e di interpretazione, così come nella maggiore efficacia ai fini del contrasto a condotte di concorrenza fiscale dannosa. Tuttavia, la scarsa diffusione di questo strumento deriva dalla difficoltà della loro concreta negoziazione, che richiede il bilanciamento tra la sovranità di una pluralità di Stati.

Le Convenzioni stipulate ex art. 293 Trattato CE si avvicinano per i loro caratteri formali alle tradizionali fonti del diritto internazionale pattizio, ma per altri aspetti (conclusione in seno al Consiglio, pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, finalizzazione alla realizzazione di obiettivi comunitari) si avvicinano alle fonti comunitarie, tanto da potersi classificare come fonti complementari e integrative dell'ordinamento comunitario.

In quest'ottica, diventa pertanto “*ambivalente*” la collocazione della Convenzione Arbitrale all'interno del sistema delle fonti, in quanto la sua natura formale è quella di un Trattato internazionale e, a livello contenutistico, recepisce in larga misura la prassi codificata dal Modello OCSE; d'altro canto, in virtù dei suoi obiettivi e del suo inquadramento sistematico, costituisce parte integrante dell'*acquis communautaire* inteso in senso ampio.

Peraltro, proprio la circostanza che si tratti di un accordo tra Stati, consente anche alle Amministrazioni competenti, nell'attuazione della procedura: i) di convenire alcune regole complementari di procedura non previste (così come specificatamente consentito dall'art. 11.2 della Convenzione Arbitrale in relazione alla fase della Commissione arbitra); ii) di applicare altresì l'accordo in modo non del tutto in linea con la Convenzione Arbitrale (così ad esempio per quanto riguarda i termini) purchè lo scopo sia quello di raggiungere l'obiettivo della eliminazione della doppia imposizione e purchè non ci si ponga in contrasto con la normativa comunitaria nonchè con l'accordo delle parti<sup>185</sup>.

---

<sup>183</sup> P. PISTONE, *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, op. cit., p. 73 e ss., per cui «*the minimal common denominator could be represented by an EC Model Tax Treaty, which keeps relying on a network of bilateral Treaties and maintains the effective co-ordination required by Article 293 EC*».

<sup>184</sup> In tal senso D. ZUDDO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario*, op. cit., p. 59.

<sup>185</sup> P. ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, op. cit., 1215 ss.

Ciò premesso, nel corso del presente lavoro, passeremo ad esaminare più compiutamente il contenuto della Convenzione Arbitrale, evidenziandone alcuni aspetti critici.

Il provvedimento in parola disciplina in modo dettagliato la procedura per il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti, specificando i requisiti soggettivi per l'accesso alla stessa.

## **2. Presupposto soggettivo**

I soggetti legittimati a presentare istanza di MAP da Convenzione Arbitrale all'autorità competente italiana sono:

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

Per quanto attiene al concetto di impresa di cui all'art. 1, comma 1, della Convenzione Arbitrale, si ritiene che esso debba essere rinvenuto: i) in primo luogo nelle Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra i due Stati che devono applicare la procedura; ii) in mancanza, nel Modello OCSE<sup>186</sup>.

Prescindendo, comunque, da una compiuta analisi del concetto di impresa nel Modello OCSE e nelle convenzioni a questo uniformi<sup>187</sup>, tornando a trattare dei soggetti che possono chiedere l'instaurazione della procedura in esame, essi possono essere individuati nelle persone fisiche, nelle persone giuridiche, nelle società (di capitale e di persone) ed ogni altra associazione od ente svolgente attività d'impresa che siano residenti a fini fiscali nel territorio di uno degli Stati contraenti.

---

<sup>186</sup> La Convenzione Arbitrale si limita ad indicare le situazioni in cui è necessario eliminare la doppia imposizione, senza dare alcuna definizione di alcuni termini usati. Così, ad esempio, il termine impresa ma anche quello di stabile organizzazione, di partecipazione alla direzione, al controllo, al capitale. In tal caso, appunto assumono rilevanza le norme convenzionali nonchè ovviamente il diritto interno.

<sup>187</sup> Si tenga presente, infatti, come il Modello OCSE e le Convenzioni Bilaterali che ad esso si ispirano contengono una definizione propria di "impresa" alquanto ampia (art. 3) intendendosi per tale lo svolgimento di qualsiasi attività economica.

Sempre proseguendo nella disamina dei presupposti soggettivi, pare utile fare qualche cenno all'ulteriore questione relativa alla legittimazione ad instaurare la procedura amichevole da parte delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

A differenza di quanto indicato per la MAP da Convenzione Bilaterale (vedi capitolo 3, paragrafo 2), nel caso della Convenzione Arbitrale, il problema è risolto in radice, in maniera chiara; per espressa previsione legislativa (art.1, co. 2 della Convenzione Arbitrale), infatti le stabili organizzazioni di imprese UE sono equiparate alle imprese dello Stato e di conseguenza hanno il diritto a proporre l'istanza di avvio della MAP da Convenzione Arbitrale.

### 3. Presupposto oggettivo

La Convenzione Arbitrale si applica alle ipotesi di doppia imposizione che un'impresa (o una sua stabile organizzazione) di uno Stato membro dell'Unione europea subisce o potrebbe subire in ipotesi di rettifica degli utili in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento<sup>188</sup>.

Le imposte che possono formare oggetto della MAP da Convenzione Arbitrale sono le imposte sui redditi (IRES e IRPEF)<sup>189</sup>.

In merito all'ambito oggettivo della Convenzione Arbitrale, giova anche segnalare come l'Amministrazione finanziaria Italiana – nella più volte citata circolare 21/E del 2012 – abbia precisato che risulta precluso l'accesso alla MAP da Convenzione Arbitrale per i contribuenti le cui istanze di apertura di procedura amichevole risultano fondate su contestazioni di altra natura (inclusi i rilievi connessi all'inerenza di costi sostenuti in transazioni fra imprese associate ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir). In tal caso l'autorità competente, sentita l'Agenzia delle Entrate, informa il contribuente circa l'esatto perimetro dei rilievi per i quali è ammissibile l'apertura della procedura amichevole, limitando la trattazione della stessa alle sole rettifiche di *transfer pricing*.

---

<sup>188</sup> Cfr. Convenzione Arbitrale, artt. 1 e 4.

<sup>189</sup> Cfr. Convenzione Arbitrale, art. 2. A seguito della modifica della modalità di determinazione della base imponibile IRAP intervenuta con la legge Finanziaria per il 2008 (su cui si veda anche in precedenza par. 4 del capitolo 3), dal 1° gennaio 2008 le autorità fiscali italiane escludevano che l'IRAP rientrasse nella procedura arbitrale ed includevano soltanto l'IRES e l'IRPEF. Tuttavia, come accennato, con la Legge di Stabilità 2014, si estende (commi da 281 a 284) l'applicazione delle regole in tema di *transfer pricing* anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; di talchè la Convenzione Arbitrale dovrebbe applicarsi anche a tale tributo.



Nell'ottica dell'Amministrazione Finanziaria Italiana, sembrano altresì volersi escludere implicitamente eventuali richieste della MAP da Convenzione Arbitrale fondate su contestazioni di altra natura, quali ad esempio, i rilievi su stabili organizzazioni occulte. In realtà, soprattutto in caso di stabile organizzazione occulta, parrebbe ragionevole considerare esperibile la procedura in parola. Ciò perché la contestazione di stabile organizzazione occulta comporta che l'Amministrazione Finanziaria fa sorgere *ex officio* un nuovo contribuente al quale attribuisce il reddito sulla base di una imputazione proporzionale di una quota del reddito globale dell'impresa (art. 7 del Modello OCSE).

In buona sostanza, laddove il contribuente accetti l'esistenza della stabile organizzazione, esso si pone nelle stesse condizioni sostanziali di chi ha subito una contestazione in materia di *transfer pricing* e per tale ragione sembra possibile per lui accedere a questo istituto volto ad arginare il fenomeno della doppia imposizione, logica conseguenza della contestazione di stabile organizzazione<sup>190</sup>.

#### **4. La Struttura della Procedura**

Si possono individuare quattro fasi, in successione temporale e correlate tra loro, con cui descrivere il funzionamento della procedura.

In particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 e 4, la Convenzione Arbitrale si applica quando, in conformità al principio di libera concorrenza, uno Stato contraente attrae a tassazione in capo a una propria impresa gli utili afferenti a un'impresa di un altro Stato contraente.

In tale evenienza, se le due imprese e l'altro Stato contraente non accettano la rettifica, l'articolo 5 della Convenzione Arbitrale prevede – come prima fase – che possa essere aperta una procedura amichevole; trattasi della classica procedura amichevole che non si distingue sostanzialmente da quelle previste dal modello OCSE e dalla maggior parte delle Convenzioni contro la doppia imposizione.

Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1 della Convenzione Arbitrale, viene prevista - come seconda fase - che se le autorità competenti interessate non raggiungano, nell'ambito della procedura amichevole, un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in

---

<sup>190</sup> Cfr. C. GARBARINO - L. COMI, *Mutual Agreement Procedure: la Convenzione Arbitrale Europea sul Transfer Pricing*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 8-9 del 2012, 5.

cui il caso è stato sottoposto per la prima volta, esse devono istituire una Commissione Consultiva (*Advisory Commission*) cui conferiscono l'incarico di esprimere un parere (*opinion*) sul modo di eliminare la doppia imposizione. Sul punto va precisato che si tratta propriamente di una Commissione di autorevoli consulenti piuttosto che di una Commissione di arbitri, composta da soggetti idonei a fornire all'amministrazione considerazioni ed indicazioni utili per la soluzione delle questioni<sup>191</sup>. La Commissione rende il parere non oltre i sei mesi dalla data in cui la questione è stata sottoposta alla sua attenzione (art. 11. 1 della Convenzione Arbitrale).

Il successivo articolo 12 della Convenzione Arbitrale sancisce – come terza fase – una nuova valutazione della questione da parte delle autorità competenti che dovranno prendere una decisione che elimini la doppia imposizione. Ciò entro sei mesi dalla data in cui la Commissione Consultiva abbia reso il suo parere (art. 12.1 della Convenzione Arbitrale). E' naturale che, in questa fase, le autorità competenti tengano conto e valutino il parere reso dalla Commissione Consultiva, ma è altresì previsto che possano raggiungere una decisione che si discosti dal parere reso dalla predetta Commissione Consultiva.

Tuttavia, sempre l'articolo 12 – come quarta fase – prevede che, se le autorità competenti, non riescano a raggiungere un accordo nei termini su indicati, allora sono obbligate ad agire in accordo con il parere (art. 12.1 della Convenzione Arbitrale): sono quindi obbligate ad eliminare la doppia imposizione in conformità a quanto indicato dalla detta Commissione Consultiva. Dunque le Autorità competenti hanno l'obbligo non più di fare del loro meglio per trovare una soluzione alla doppia imposizione, ma di pervenire ad una soluzione per tale doppia imposizione secondo le procedure di seguito meglio illustrate.

In definitiva, con la sottoscrizione della Convenzione, gli Stati hanno convenuto una obbligazione di risultato avente ad oggetto l'eliminazione della doppia imposizione.

---

<sup>191</sup> In questi termini, appare appropriato parlare di *profilo arbitrale* della procedura soltanto per richiamare l'attenzione sulle differenze rispetto alle normali procedure amichevoli previste dalla Convenzioni contro la doppia imposizione e per sottolineare come in tal caso si deve necessariamente giungere all'eliminazione della doppia imposizione (al contrario di quanto accade nelle procedure amichevoli). Non solo, ma la su indicata struttura della procedura diverge altresì anche da forme di *arbitrato atipico* quale previsto, ad esempio, nel Trattato Italia-USA e su cui ci siamo soffermati nel precedente capitolo 3. Ivi è previsto che se le autorità competenti non addingono in tempo ad un accordo, esse si possono rimettere ad un arbitrato, nei cui confronti il contribuente stesso si impegna per iscritto ad accettare la conclusione. In questo caso si è in presenza non di un parere (*opinion*), quanto di un lodo (*award*) vincolante sia gli Stati che il soggetto passivo.

Giova peraltro ricordare come, in dottrina,<sup>192</sup> ci si sia interrogati sull'opportunità di considerare la procedura della Convenzione Arbitrale come composta da quattro distinte procedure, piuttosto che come un unico procedimento articolato in passaggi tra loro correlati. A tale ultima conclusione sembrerebbe sia attribuito maggior fondamento soprattutto partendo da quello che è il punto chiave della Convenzione in parola, vale a dire l'*obbligatorietà* di giungere ad un accordo. In base a tale presupposto la fase intermedia di creazione della *Advisory Commission* sarebbe meramente istruttoria, nel senso che sul parere da questa reso l'ultima valutazione spetta in ogni caso alle autorità competenti. Il fatto poi che queste ultime siano pienamente consapevoli che in caso di disaccordo il parere debba essere obbligatoriamente osservato e quindi in definitiva una conclusione definitiva sulla controversia dovrà essere raggiunta, irrobustisce ulteriormente la tesi sull'unità funzionale della Convenzione Arbitrale.

#### 4.1. *Lo svolgimento della fase amichevole*

Abbiamo preliminarmente anticipato che questa fase rappresenta una tradizionale procedura amichevole alla stregua di quella prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione; di talchè molte delle considerazioni e riflessioni ivi svolte nonchè snodi problematici evidenziati (*cf.* capitolo 3) restando fermi e validi anche in tale ambito.

Ciò premesso, ed entrando più nel dettaglio di taluni aspetti procedurali, in questa sede, può evidenziarsi come, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione Arbitrale "*il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1*".

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

Resta ferma per il contribuente la possibilità di presentare l'istanza in data antecedente a quella di notifica dell'avviso di accertamento come, ad esempio, in presenza di processo verbale

---

<sup>192</sup> P. ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, op. cit., 1215 ss.; P. ADONNINO, *Some thoughts on the EC Arbitration Convention*, in *European Taxation*, n. 11 del 2003, 233.

di constatazione<sup>193</sup>. In ogni caso, conformemente al paragrafo 5, lettera (b), del Codice di Condotta, il termine iniziale del periodo biennale di durata della procedura amichevole decorre dall'ultima fra la data di notifica dell'avviso di accertamento e la data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura.

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

L'istanza di apertura della MAP è generalmente presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a opera dell'impresa residente destinataria dell'accertamento in rettifica. Comunque può anche darsi il caso che l'istanza sia presentata dall'impresa estera associata: in tal caso, l'impresa associata si rivolge all'autorità competente del proprio Stato di residenza per lamentare la doppia imposizione generatasi in seno al gruppo multinazionale<sup>194</sup>.

L'istanza deve contenere, come nel caso della MAP da Convenzione Bilaterale, tutta una serie di informazioni minime utili alle Amministrazioni per verificare, *in primis*, l'ammissibilità della domanda e, successivamente, la possibilità di definire la vertenza in via unilaterale (*i.e.* senza coinvolgere l'autorità fiscale dello Stato o degli Stati membri potenzialmente coinvolti).

Contestualmente alla presentazione dell'istanza, oltre a fornire le informazioni ed i documenti richiesti in relazione alla MAP convenzionale, è necessario dettagliare le relazioni economico-commerciali intercorrenti fra le imprese associate e argomentare i motivi per i quali l'impresa ritiene che i principi definiti dall'art. 4 della Convenzione Arbitrale non siano stati rispettati (come, ad esempio, i metodi ritenuti congrui ed in linea con il principio di libera concorrenza per la determinazione dei prezzi di trasferimento).

---

<sup>193</sup> Ciò avviene, ad esempio, quando, a seguito di una verifica sui prezzi di trasferimento riguardante più periodi d'imposta, il contribuente decida di avviare la procedura in esame immediatamente dopo il ricevimento dell'avviso di accertamento che riguarda il primo periodo d'imposta considerato, facendo riferimento al processo verbale di constatazione per i periodi d'imposta per i quali non sia ancora intervenuta la notifica dei rispettivi avvisi di accertamento.

<sup>194</sup> Si rinvia al capitolo 3, paragrafo 3.2. per le considerazioni di carattere pratico-operativo che potrebbero portare a considerare opportuno che a presentare l'istanza *de qua* sia l'impresa che non abbia subito una rettifica dei prezzi di trasferimento.

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

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

In conformità alle raccomandazioni contenute nel Codice di Condotta, entro due mesi dalla ricezione della richiesta di apertura della MAP, l'autorità competente italiana informa l'istante in merito alla sua ricevibilità ovvero in merito alla necessità di ottenere informazioni integrative.

Nel primo caso, la data di apertura della MAP coincide con la data di presentazione originaria dell'istanza corredata della documentazione minima, mentre nella seconda ipotesi essa coincide con la data di presentazione della documentazione integrativa richiesta.

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

L'autorità competente fa 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.

In pratica, come già illustrato nel capitolo 3, le autorità fiscali dei vari Stati membri coinvolte pianificano una serie di incontri di negoziato per cercare di raggiungere una soluzione bonaria della controversia che neutralizzi in ambito transazionale gli effetti di doppia imposizione. A tal fine le autorità competenti, redigono il c.d. *position paper*, contenente le motivazioni tecnico-giuridiche a fondamento della propria posizione, e scambiano la corrispondenza sugli elementi di fatto e di diritto alla base del caso in esame<sup>195</sup>.

---

<sup>195</sup> In questa fase, la Direzione Relazioni Internazionali coinvolge, per un supporto tecnico, l'Agenzia delle Entrate. La partecipazione dell'Agenzia delle Entrate consente anche di garantire coerenza tra le posizioni tecniche assunte in sede di procedura con quelle espresse in altri contesti, specificamente in sede interpretativa, di controllo, di prevenzione delle controversie.

La fase in esame deve avere una durata non superiore a ventiquattro mesi<sup>196</sup>.

Se entro tale termine le autorità competenti non sono state in grado di comporre la controversia, deve essere istituita una Commissione Consultiva per l'avvio della fase arbitrale.

Giova ulteriormente precisare che – come per la MAP da Convenzione Bilaterale - gli (unici) attori dei procedimenti sono gli Stati di residenza delle due imprese interessate; di talchè il contribuente, pur costantemente informato dell'andamento della procedura amichevole<sup>197</sup>, non vi partecipa direttamente. Questi però può (anzi deve secondo quanto previsto dal Codice di Condotta) rappresentare la propria posizione, prestando la propria collaborazione, descrivendo puntualmente il caso e fornendo le informazioni supplementari eventualmente richieste.

#### 4.2. *Lo svolgimento della fase arbitrale*

Se la soluzione amichevole non viene raggiunta nel suddetto termine biennale, le autorità competenti istituiscono una Commissione Consultiva (*Advisory Commission*) con il compito di fornire un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione (*Cfr.* Art. 7 della Convenzione Arbitrale).

La Commissione Consultiva è composta dal presidente, due rappresentanti di ciascuna autorità interessata e da un numero pari di personalità indipendenti.

La Commissione Consultiva, per poter rendere il proprio parere, dispone di poteri istruttori e di strumenti utili per l'acquisizione di informazioni che le sono necessarie.

Quanto ai poteri istruttori, essi sono individuati dal commi 1 e 2 dell'art. 10 della Convenzione Arbitrale dove si statuisce l'obbligo per le imprese e le autorità degli Stati contraenti di fornire tutte le informazione, le prove o i documenti che possano essere utili per giungere ad una decisione; inoltre, è prevista la possibilità di richiedere la comparizione delle imprese, per un'audizione della loro posizione.

Specularmente, è riconosciuta una posizione *attiva* per le imprese laddove è previsto che, queste possono fornire autonomamente documenti, informazioni e dati utili ai fini della

---

<sup>196</sup> Nella citata circolare 21/E del 2012, l'Agenzia delle Entrate segnala l'esistenza di una serie di fattori che non sempre consentono il rispetto del termine suindicato, quale ad esempio la differente valutazione che l'altra autorità competente può fornire della tematica oggetto di trattazione, soprattutto a fronte di procedure connotate da un maggior grado di complessità.

<sup>197</sup> Il contribuente viene tenuto informato riguardo a tutti gli sviluppi significativi durante il corso della procedura, conformemente alla raccomandazione di cui al paragrafo 6.3, lettera (b), del Codice di Condotta.

pronuncia; parimenti la Commissione è tenuta a dare seguito alla loro eventuale richiesta di essere ascoltate.

Inoltre, la Convenzione prevede che la Commissione possa acquisire informazioni anche da parte delle Amministrazioni degli Stati contraenti. In tal caso, l'art. 10, comma 1, della Convenzione Arbitrale, pone delle limitazioni per cui gli Stati non sono tenuti a fornire informazioni per le quali occorra derogare alle norme dell'ordinamento interno o alla stessa prassi amministrativa; oppure informazioni che finirebbero per svelare dei segreti commerciali o professionali, o comunque dati la cui diffusione andrebbe contro l'ordine pubblico<sup>198</sup>.

Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie è peraltro regolamentato e limitato da altre previsioni contenute nelle Convenzioni contro la doppia imposizione o, anche, previste nella Direttiva sulla mutua assistenza tra Amministrazioni, anche in rapporto ai metodi per accertare il valore corretto sui prezzi di trasferimento<sup>199</sup>. Per questo motivo sembra legittimo che, nel fornire informazioni alla *Advisory Commission*, le Amministrazioni si attengano alle indicazioni contenute anche nelle suddette normative.

La base giuridica del parere reso dalla Commissione Consultiva è rappresentata dal diritto interno e dalle norme convenzionali, che tramite l'ordine d'esecuzione sono entrate a far parte dell'ordinamento interno.

Parimenti, nei casi in cui una rigida applicazione delle norme richiamate impedisca l'accordo, si può ragionevolmente ammettere che la Commissione Consultiva abbia la possibilità a titolo sussidiario, di richiamarsi a considerazioni di equità per dare soddisfazione al contribuente. Tramite l'equità, intesa come mezzo interpretativo, si stabilisce come procedere all'imposizione nei confronti del contribuente nella fattispecie concreta.

Entro sei mesi dalla data di costituzione la Commissione Consultiva redige il proprio parere motivato, con votazione assunta a maggioranza semplice dei suoi membri<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> Sono, queste, le medesime limitazioni ordinariamente previste nel Modello OCSE, all'art. 26, per quanto concerne lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie.

<sup>199</sup> “Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi” del 19 dicembre 1977.

<sup>200</sup> Cfr. art. 11 della Convenzione Arbitrale.

#### 4.3. *La conclusione della MAP da Convenzione Arbitrale.*

Tale fase si caratterizza per un nuova valutazione della questione da parte delle autorità competenti; queste tengono conto e valutano il parere reso dalla Commissione e sulla scorta di questo concludono ovvero convengono di deviare dalle indicazioni ivi contenute (ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione Arbitrale).

Il fatto che le Amministrazioni sappiano che in caso di disaccordo, il parere debba essere obbligatoriamente osservato e che comunque dovranno essere intraprese misure per evitare la doppia imposizione, costituisce sicuramente una notevole pressione perchè le Amministrazioni raggiungano l'accordo (vedi *infra* paragrafo 7).

Per altro verso, bisogna poi porre attenzione all'eventuale accordo raggiunto dalle Autorità competenti, e cercare di individuare quale valore abbia.

Dal punto di vista dell'ordinamento internazionale – analogamente a quanto indicato con riferimento all'accordo raggiunto in sede di MAP da Convenzione Bilaterale (vedi capitolo 3, paragrafo 6) - si è dell'opinione che gli accordi conclusi a seguito dell'esperimento della Convenzione Arbitrale ricadano nella categoria degli accordi in forma semplificata, e come tali perfettamente ammissibili nell'ordinamento italiano, e, dunque, vincolanti a livello internazionale.

L'accordo viene notificato al contribuente a cura dell'autorità competente, con contestuale comunicazione all'Agenzia delle Entrate, che ne dispone l'esecuzione; in particolare con proprio provvedimento, autorizza il rimborso o lo sgravio dell'imposta non dovuta a seguito dell'esito della procedura.

Si rammenta che l'esecuzione dell'accordo non è altro che una espressione del potere di autotutela che ha l'amministrazione nei confronti dei propri atti illegittimi.

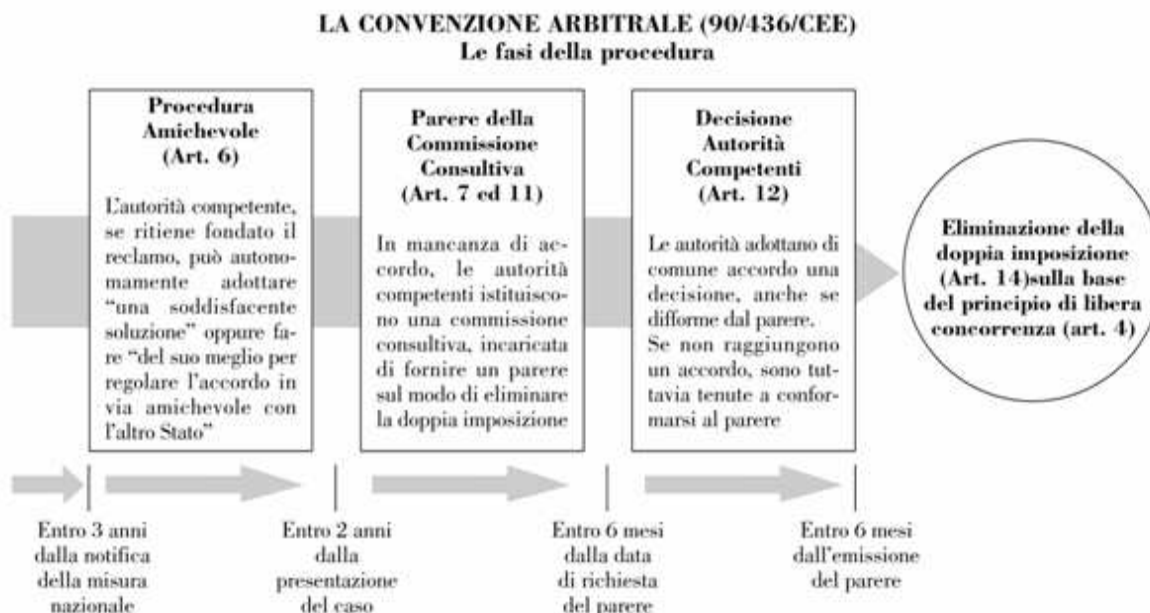
Naturalmente, gli effetti dell'accordo raggiunto possono essere estesi anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto di MAP da Convenzione Arbitrale, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione.

Peraltro, e sebbene né il contribuente né le Amministrazioni Finanziarie siano obbligate ad applicare la soluzione concordata in materia di *transfer pricing* anche ad esercizi anteriori ai periodi d'imposta coperti dall'accordo, il riferimento a tale soluzione potrebbe comunque



rivelarsi utile per una più agevole risoluzione di eventuali controversie relative ad esercizi passati.

La Tabella che segue riepiloga la struttura della Procedura nei termini sopra descritti.



## 5. L'inapplicabilità della Convenzione Arbitrale nei casi di sanzioni gravi

### 5.1. La nozione di "sanzioni gravi" di cui all'art. 8 della Convenzione Arbitrale

La Convenzione Arbitrale contempla, all'art. 8, una disposizione specifica con riguardo all'impresa soggetta a sanzioni gravi ("*serious penalties*"), nei confronti della quale l'Autorità competente non è tenuta ad avviare la procedura amichevole o a costituire la Commissione Consultiva<sup>201</sup>.

Il concetto di "*sanzione grave*" è illustrato, per ogni Stato contraente, in apposite dichiarazioni unilaterali allegate alla Convenzione.

<sup>201</sup> Così specificamente recita il citato articolo 8 della Convenzione Arbitrale: "1. L'autorità competente di uno Stato non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o a costituire la commissione consultiva di cui all'art. 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. 2. 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".

Per ciò che concerne l'Italia, *“per sanzioni gravi si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale”*.

Le dichiarazioni unilaterali evidenziano come ciascuno Stato contraente fornisca una propria, diversa interpretazione dell'espressione *“sanzioni gravi”*. A titolo esemplificativo:

- Il Belgio ritiene *“sanzione grave”* una sanzione penale o amministrativa comminata in caso di delitti di diritto comune commessi a scopo di frode fiscale, nonché di infrazioni alle disposizioni del codice delle imposte sul reddito o a decisioni prese in esecuzione di queste disposizioni, commesse con l'intento di nuocere;
- La Danimarca intende come *“sanzione grave”* una sanzione per infrazione volontaria alle disposizioni del diritto penale o della legislazione speciale, in casi che non possono essere risolti per via amministrativa;
- In Germania costituisce infrazione alle norme fiscali punibile con *“sanzioni gravi”* ogni violazione delle leggi fiscali sanzionata con pene detentive, pene pecuniarie o ammende amministrative;
- Per la Spagna, le *“sanzioni gravi”* comprendono le sanzioni amministrative per infrazioni fiscali gravi, nonché le sanzioni penali per reati contro l'Amministrazione Finanziaria;
- In Francia, le *“sanzioni gravi”* comprendono le sanzioni penali nonché le sanzioni per mancata dichiarazione dopo la messa in mora, per dolo, per manovre fraudolente, per opposizione a controlli fiscali, per remunerazioni o distribuzioni occulte, per abuso del diritto;
- In Irlanda, le *“sanzioni gravi”* comprendono quelle per mancata dichiarazione, dichiarazione fraudolenta, mancata presentazione di documenti e libri ai fini del controllo, mancata dichiarazione dei redditi, falsa dichiarazione;
- Il Lussemburgo considera *“sanzione grave”* *“quanto l'altro Stato contraente avrà dichiarato di considerare tale”* ai fini dell'art. 8 della Convenzione;
- Nei Paesi Bassi, costituisce *“sanzione grave”* quella applicata da un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 68 della legge generale sulle imposte;
- In Portogallo, l'espressione *“sanzioni gravi”* include le sanzioni penali e quelle tributarie applicabili nel caso in cui un'infrazione sia stata commessa con dolo o allorquando l'ammenda applicabile superi un determinato importo;

- Nel Regno Unito, l'espressione “*sanzioni gravi*” fa riferimento a “*criminal sanctions and administrative sanctions in respect of the fraudulent or negligent delivery of incorrect accounts, claims or returns for tax purpose*”.

Pertanto, è sanzione grave qualsiasi misura sanzionatoria prevista per gli atti illeciti, come qualificati dalla normativa interna, che costituiscono lesione degli interessi tributari. Non viene effettuata alcuna distinzione fra illeciti amministrativi e illeciti penali, sebbene questi ultimi possano ritenersi più gravi dei primi<sup>202</sup>.

### 5.2. *L'interpretazione da parte del Forum Congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento*

La disposizione di cui all'art. 8 della Convenzione ha costituito oggetto di discussione nell'ambito del *Forum* congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (di seguito, il “**Forum**”).

Nella comunicazione “*relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel periodo marzo 2007 – marzo 2009 e a una proposta correlata di revisione del codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione sull'arbitrato (90/436/CEE del 23 luglio 1990)*” del 14 settembre 2009<sup>203</sup>, la Commissione Europea rileva che, se è pur vero che l'espressione “*sanzione grave*” è definita da ciascuno Stato mediante apposita dichiarazione unilaterale, alcuni Stati membri “*riconoscono ora che le loro dichiarazioni unilaterali non contengono una descrizione delle sanzioni da considerare gravi. Inoltre, dal 1995 le Amministrazioni fiscali hanno acquisito una maggiore esperienza nelle controversie sui prezzi di trasferimento e, nella pratica, l'accesso alla convenzione sull'arbitrato è stato negato in pochissimi casi*”.

Secondo il *Forum*, le sanzioni gravi dovrebbero essere comminate soltanto in casi eccezionali, quali la fattispecie di frode; si invitano quindi gli Stati membri a modificare le rispettive dichiarazioni unilaterali per quanto riguarda la definizione di “*sanzione grave*” al fine di restringerne il campo di applicazione, “*tenendo conto della raccomandazione (...) a comminare le sanzioni gravi solo in casi eccezionali quali le frodi*”.

Nel “*Summary Report on Penalties*”, presentato a supporto della suindicata Comunicazione<sup>204</sup> del 14 settembre 2009, n. 472, la Commissione Europea, sulla base

<sup>202</sup> Cfr. inoltre, P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, op. cit., p. 1226 ss.; P. VALENTE, *Arbitration Convention 90/436/EC: Inapplicability in case of serious penalties*, in *Intertax*, Vol. 40, Issue n. 3/2012.

<sup>203</sup> COM(2009)472 *final* del 14 settembre 2009.

<sup>204</sup> SEC(2009) 1168 *final* del 14 settembre 2009.

dell'attività svolta dal Forum, ha delineato la differenza tra sanzioni amministrative e sanzioni penali che costituiscono “*very significant fraud*”, oltre ad evidenziare che la coesistenza di numerose definizioni di sanzione grave non si concilia con il funzionamento del mercato unico e potrebbe comportare degli svantaggi per il contribuente<sup>205</sup>.

Sulla base dei lavori del Forum, la Commissione Europea ha inoltre indicato – sempre nel “*Summary report on Penalties*” – che essendo spesso non agevole individuare il prezzo “*at arm's length*”, dato che la determinazione del valore dipende dalle circostanze del caso concreto, non si dovrebbero applicare sanzioni semplicemente a causa di “*what turns out to be incorrect transfer pricing*” e senza tener conto che tale determinazione è “*fact dependent*”. Inoltre, dal momento che spesso, nel corso di una procedura amichevole, la rettifica effettuata in un primo momento può subire una riduzione, l'eventuale sanzione già applicata dovrebbe essere proporzionalmente ridotta, salvo che si tratti di sanzione grave.

Con riferimento alle “*sanzioni gravi*” di cui all'art. 8 della Convenzione, nel “*Summary report on Penalties*” si evidenzia che il *Forum* è giunto alla conclusione secondo cui “*(t)he situation at the moment under the Arbitration Convention where 27 different definitions of a serious penalty exist does not sit easily with the idea of a single market. Therefore the JTPF will in the future look at what precisely a serious penalty should be for the purposes of the Arbitration Convention. The idea behind this work would be to clarify what a serious penalty is in terms of transfer pricing and to prevent taxpayers from being disadvantaged from different definitions within the EU. The JTPF will seek to define in which cases a penalty should be considered as serious*”.

### 5.3. *L'interpretazione nel Codice di Condotta e da parte dell'Agenzia delle Entrate*

La citata Comunicazione della Commissione Europea del 14 settembre 2009, n. 472, contiene la proposta per un “*revised draft*” del Codice di Condotta sull'effettiva implementazione della Convenzione.

Il nuovo Codice di Condotta approvato dal Consiglio dell'UE in data 22 dicembre 2009, come anticipato, disciplina i rilevanti aspetti applicativi e procedurali della Convenzione.

---

<sup>205</sup> Rileva la Commissione che le “*criminal penalties*” – a differenza delle “*administrative penalties*”, generalmente applicate dall'Amministrazione Finanziaria – sono comminate dall'Autorità giudiziaria penale per fattispecie che integrano “*very significant fraud*”.

In materia di “*sanzioni gravi*”, il Codice di Condotta (art. 3) ribadisce l’opportunità di un’interpretazione in senso restrittivo: “*As Article 8(1) provides for flexibility in refusing to give access to the Arbitration Convention due to the imposition of a serious penalty, and considering the practical experience acquired since 1995, Member States are recommended to clarify or revise their unilateral declarations in the Annex to the Arbitration Convention in order to better reflect that a serious penalty should only be applied in exceptional cases like fraud*”.

Sulla scorta delle raccomandazioni del Codice di Condotta, l'Italia ha limitato le fattispecie che impediscono l'accesso alla procedura arbitrale, alle ipotesi delittuose di carattere fraudolento e/o artificioso.

La citata circolare n. 21/E del 2012 chiarisce che tali fattispecie si verificano in presenza di violazioni penalmente rilevanti di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del già citato D.Lgs. n. 74/2000, escludendo (almeno in parte, come si vedrà *infra*) le violazioni *ex art. 4* (dichiarazione infedele).

Invero, per stessa ammissione dell'Agenzia, gli artt. 2 e 3 del citato D.lgs. n. 74 non sono normalmente ricorrenti in materia di *transfer pricing*.

Difatti, le violazioni *ex art. 2* del D.Lgs. n. 74 si caratterizzano per la presenza di transazioni e/o operazioni infragruppo inesistenti o per prezzi fissati non conformi a quelli esposti; in buona sostanza, si tratta di casi di sostanziale difformità della situazione reale rispetto a quella rappresentata nei documenti contabili. Si prescinde, quindi, dalla valutazione dei prezzi di trasferimento applicati.

Quanto alle violazioni *ex art. 3* del D.Lgs. n. 74/2000 (caratterizzate da false rappresentazioni contabili ed ostacolo all'attività di accertamento), secondo l'Amministrazione Finanziaria difficilmente la materia del *transfer pricing* può dar luogo ad una falsa rappresentazione contabile (si tratta di questioni valutative ed interpretative).

Nel pensiero dell'Amministrazione Finanziaria le politiche di determinazione dei prezzi di trasferimento possono invece dar luogo a fattispecie penalmente rilevanti *ex art. 4* del D.Lgs. n. 74/2000, anche se si tratta di situazioni che devono essere poste al vaglio delle cause di non punibilità previste per le valutazioni estimative di cui al successivo art. 7 del medesimo D.lgs. n.

74/2000<sup>206</sup>. Tali circostanze, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, potrebbero tuttavia dar seguito ad una preclusione *ex art. 8* della Convenzione Arbitrale nei casi (invero difficili da ravvisare) di dimostrazione di una chiara sussistenza del dolo specifico di evasione.

In definitiva, secondo l'Amministrazione Finanziaria le fattispecie preclusive alla procedura arbitrale devono essere limitate ad eccezionali ipotesi fondate su evidenti comportamenti dolosi.

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, pur ragionevoli in linea teorica, suscitano diverse perplessità nella loro applicazione pratica.

*In primis*, perché - sulla scorta di quanto emerge dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate in commento - l'eventuale preclusione alla procedura arbitrale in presenza di contestazioni in materia di *transfer pricing* penalmente rilevanti *ex art. 4* D.lgs. n. 74/2000 sembrerebbe sottoposta al vaglio di una preliminare (e soggettiva) analisi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, chiamata ad esprimersi su questioni attinenti specificatamente al profilo penale e non di sua stretta competenza (*i.e.* sulla presenza effettiva del dolo specifico di evasione).

Invero, soprattutto nel contesto delle verifiche alle grandi multinazionali, il superamento delle soglie previste dall'*art. 4* del D.Lgs. n. 74/2000 è assai frequente: il rischio di rimettere alla discrezionalità amministrativa un “*veto*” fondato su questioni penali, peraltro non caratterizzate da fraudolenza, andrebbe evitato.

Inoltre, considerato l'automatismo con il quale vengono trasmesse le notizie di reato, che intervengono al semplice superamento della soglia penale, occorrerebbe quanto meno considerare un altro filtro, ovvero, ad esempio, la richiesta di rinvio a giudizio.

In alternativa si potrebbe ipotizzare un sistema che consenta alla procedura arbitrale di proseguire, subordinandone la chiusura all'emanazione di una sentenza di assoluzione (o di condanna per fattispecie irrilevanti rispetto alla MAP).

Del resto, in definitiva, se si genera una doppia imposizione internazionale, soprattutto a

---

<sup>206</sup> L'importanza di tenere sempre in debita considerazione le cause di non punibilità è stigmatizzata anche dalla relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000 (citata dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare in commento), dove si puntualizza che occorre “*evitare che le nuove previsioni punitive di settore possano risultare oggetto di applicazioni improntate ad eccessiva asprezza o determinare l'insorgenza di un "rischio penale" anche nei confronti dei soggetti non spinti da reali intenti evasivi, stante i margini di opinabilità e di incertezza, che, tanto a livello normativo che fattuale, connotano la materia delle valutazioni*”.

livello di un MNE, non si ricade quasi mai in vicende di frode ma piuttosto in quell'area di cd. evasione interpretativa che poggia sulla “*riconsiderazione*” di vicende palesi e documentate. In questi contesti, invero, oltre a non aver senso le limitazioni di accesso alla MAP da Convenzione Arbitrale, potrebbe aver poco senso addirittura l'irrogazione di una sanzione penale<sup>207</sup>.

## 6. Rapporti con il contenzioso tributario interno

A questo specifico riguardo, le considerazioni formulate nel precedente capitolo 3, paragrafo 4, valgono tal quali anche in tale sede con riferimento specifico alle interazioni tra la procedura in esame ed il processo tributario, in ambito italiano.

In questa sede, giova ricordare che proprio la Convenzione Arbitrale, con una norma che l'Italia ha dichiarato espressamente di voler applicare (il già citato art. 7, comma 3), dispone che, nei casi in cui l'ordinamento nazionale di riferimento preveda che l'Amministrazione fiscale non possa derogare alle decisioni dell'autorità giudiziaria, la fase propriamente arbitrale che segue quella amichevole non può iniziare se sia intervenuta “*una decisione*”<sup>208</sup>. Essa dispone anche che, se il contribuente ha presentato ricorso, deve rinunciarvi per consentire l'avvio della fase arbitrale.

Naturalmente, poiché il fatto che sia intervenuta una decisione costituisce ostacolo all'inizio della fase arbitrale della procedura arbitrale, appare lecito che esso sia altresì un ostacolo alla prosecuzione della precedente fase amichevole se tale decisione interviene durante questa prima fase.

Sotto altro profilo occorre anche osservare che fintanto che è in essere il ricorso interno, non decorrono i due anni per lo svolgimento della procedura amichevole, oltre i quali si passerebbe alla fase arbitrale<sup>209</sup>.

Infatti, benché nulla vieti alle autorità nazionali di avviare i negoziati per la soluzione della controversia loro sottoposta, il predetto termine biennale non inizia a decorrere fintanto che il contribuente non abbia rinunciato al ricorso domestico (sempre che lo faccia prima

---

<sup>207</sup> Cfr. P. VALENTE - I. CARACCIOLI, *Sanzioni gravi ex Convenzione Arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 2012, 24; A. MARTINELLI - A. TOMMASINI, *L'Accesso alla MAP nell'Arbitration Convention*, in *Corriere Tributario*, 2012, 2494.

<sup>208</sup> Ci siamo già soffermati al capitolo 3, paragrafo 4 sulla circostanza che il fatto ostativo all'avvio della fase arbitrale dovrebbe essere rappresentato soltanto dalla pronuncia di una sentenza passata in giudicato.

<sup>209</sup> L'articolo 7 della Convenzione Arbitrale stabilisce al paragrafo 1, secondo capoverso, che “... *quando un tribunale è stato investito del caso, il termine di due anni di cui al primo comma decorre dalla data in cui è divenuta definitiva la decisione pronunciata in ultima istanza nell'ambito di tali ricorsi interni*”.

dell'intervento di una decisione). Nella pratica, l'assenza di un termine alle trattative allenta la pressione sui negoziati e, spesso, le autorità nazionali che, per ipotesi, dovrebbero rinunciare a parte del maggior reddito prodotto nel loro territorio, non hanno alcun interesse ad accelerare il raggiungimento di una soluzione che le priverebbe di una parte del gettito a vantaggio di altri Stati.

Ecco perché il contribuente che voglia ottenere una soluzione con la Convenzione Arbitrale, deve non solo verificare di non aver ricevuto una decisione del giudice nazionale (che non potrebbe essere modificata dalla soluzione arbitrale successiva), ma anche rinunciare ad un certo punto al ricorso proposto.

E' dunque evidente che la sostanziale alternatività dei due possibili modi di soluzione delle controversie (quello giurisdizionale e quello convenzionale) che si viene ad instaurare dopo l'inizio della procedura e, rispettivamente, del processo, pone delicate scelte al contribuente, che dovrà valutare le prospettive di conseguimento di un risultato utile in ciascuno dei due alternativi procedimenti, prima di rinunciare alla tutela giurisdizionale.

Naturalmente come illustrato in precedenza, (semre capitolo 3 paragrafo 4), ciò non vuol dire che il contribuente debba rinunciare integralmente al ricorso proposto di fronte al giudice nazionale. Infatti, rimane impregiudicato il ricorso laddove questo riguarda elementi diversi da quelli di cui oggetto della procedura in parola.

Il contribuente che voglia ottenere la sospensione dell'atto impositivo contenente la rettifica del reddito per violazione del *transfer pricing* può chiederne la sospensione amministrativa o la sospensione giudiziaria.

Più nel dettaglio, affinché la procedura arbitrale possa compiutamente svolgersi occorre però che il contribuente abbandoni l'eventuale contenzioso interno avviato, così perdendo l'effetto sospensivo legato all'ordinanza giudiziaria in ipotesi ottenuta<sup>210</sup>.

In siffatto caso, così come in quello in cui il contribuente non proponga affatto il ricorso interno, soccorre lo strumento della sospensione amministrativa specificamente prevista dall'art. 3, comma 2, della Legge n. 99/1993 di ratifica della Convenzione Arbitrale ai sensi del quale

---

<sup>210</sup> Nella pratica, è verosimile che il contribuente possa presentare un ricorso interno con contestuale o separata istanza di sospensione dell'esecutività dell'atto. Nell'ipotesi in cui il Collegio accolga l'istanza ed emetta ordinanza di sospensione dell'atto impugnato, l'effetto sospensivo si manterrebbe fino all'esito dell'udienza di merito.



nelle more dello svolgimento della procedura, l'Agenzia delle Entrate può autorizzare la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi sino alla conclusione del procedimento.

Si noti, però, che la sospensione della riscossione prevista durante lo svolgimento della procedura arbitrale non è obbligatoria, ma rimessa alla valutazione dell'Amministrazione Finanziaria che può o meno concederla, anche subordinatamente al rilascio di un'apposita garanzia bancaria.

Può quindi sollevare qualche perplessità il fatto che un contribuente, rinunciando a proporre o abbandonando il ricorso interno, possa unicamente confidare sulla sospensione amministrativa all'uopo rimessa alla valutazione dell'Ufficio accertatore.

### *6.1. Rapporti con altri strumenti deflattivi del contenzioso*

Proprio in virtù del su indicato principio dell'alternatività fra Convenzione Arbitrale e contenzioso tributario domestico (laddove si voglia concludere la procedura, il contenzioso domestico eventualmente instaurato va abbandonato), contrariamente a quanto evidenziato in relazione alla MAP da Convenzione Bilaterale, l'Agenzia delle Entrate<sup>211</sup> conferma che dalla mancata impugnazione dell'avviso di accertamento, in caso di MAP da Convenzione Arbitrale, non discende la definitività dell'imposta accertata in Italia. Ciò dunque non preclude la possibilità di definizione della controversia fra le autorità fiscali dei due Paesi membri ma è espressione anzi dell'intento di ridiscutere la controversia in un ambito diverso e mediante un differente istituto.

Un tema a parte riguarda la compatibilità della procedura MAP da Convenzione Arbitrale con l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso (quali, principalmente, l'accertamento con adesione, la mediazione tributaria, la conciliazione giudiziale).

Sul punto, in maniera analoga a quanto indicato con riferimento alla MAP da Convenzione Bilaterale, l'Agenzia delle Entrate<sup>212</sup>, afferma che questi istituti – aventi una chiara finalità deflattiva del contenzioso – comportano i medesimi effetti della mancata impugnazione degli atti, vale a dire la non modificabilità delle imposte oggetto di definizione. In aggiunta, essi denotano una chiara “volontà transattiva”. Proprio tale volontà di “*chiudere*” l'obbligazione

---

<sup>211</sup> Cfr. Circolare n. 21/E del 2012.

<sup>212</sup> Cfr. sempre Circolare 21/E del 2012.

tributaria con l'Amministrazione Finanziaria preclude l'attivazione della MAP da Convenzione Bilaterale.

## 7. Prime considerazioni ed osservazioni

La Convenzione è fortemente innovativa nella misura in cui può essere considerata come uno dei primi strumenti giuridici che impongono l'obbligo di eliminare la doppia imposizione internazionale in capo alle Amministrazioni fiscali dei singoli Stati.

L'impresa contribuente è dunque arbitra di tutelarsi dalla doppia imposizione o mettendo in azione, a livello internazionale, il complesso procedimento qui in esame, ovvero ricorrendo agli strumenti offerti dalle legislazioni nazionali.

Quello che rileva è che, laddove sia instaurata la procedura prevista dalla Convenzione Arbitrale, al termine del procedimento deve essere trovata una soluzione che elimini la doppia imposizione, avendone il contribuente comunque diritto.

Sotto questo profilo, la Convenzione Arbitrale – creando una obbligazione di risultato – consente dunque di enucleare gli interessi dei soggetti interessati che possono ritenersi protetti (la UE, gli Stati contraenti, i contribuenti):

- l'interesse protetto della UE, che è quello di vedere eliminati gli ostacoli al corretto funzionamento del Mercato Unico, che possono conseguire dalle situazioni di doppia imposizione in cui si vengono a trovare gli operatori economici della stessa UE;
- l'interesse protetto degli Stati contraenti, che è quello della corretta attribuzione del reddito prodotto nell'ambito di applicazione del proprio ordinamento, al fine di consentire il corretto prelievo del tributo;
- l'interesse dei contribuenti che è il corretto prelievo del tributo sulle attività complessivamente considerate e la eliminazione della doppia imposizione.

Tuttavia, nonostante la sua indubbia portata sistematica, occorre registrare la scarsissima applicazione della procedura arbitrale<sup>213</sup>, penalizzata da un iter procedurale lungo sotto il profilo temporale ed alquanto complesso.

---

<sup>213</sup> Si veda il bilancio dopo quindici anni di vigenza della Convenzione, delineato da L. HINNEKENS, *European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedure and First Experience*, in *EC Tax Review*, 2010, n. 3, p. 109. Alla lunga lista di casi pendenti dinanzi alle commissioni consultive, si contrappongono solo due isolate decisioni arbitrali definitive (maggio 2003 e aprile 2005). Ciò significa che la Convenzione concretamente fallisce l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento attraverso la procedura arbitrale. Si potrebbe sostenere, però, che essa svolge una funzione deterrente, poiché è molto frequente

Sicuramente essa trova una forte limitazione nel citato art. 8, comma 1, della Convenzione Arbitrale che rende non più obbligatorio, per l'autorità competente di uno Stato il ricorso a tale procedura ove sia stato constatato che una delle imprese abbia compiuto atti passibili di gravi sanzioni. La genericità della espressione limitava notevolmente la portata applicativa della Convenzione medesima, anche alla luce delle dichiarazioni unilaterali rese dagli Stati con le quali avevano fornito una precisa interpretazione (talvolta eccessivamente penalizzante) di tale nozione<sup>214</sup>. Sotto questo profilo, molto opportunamente si registra una mitigazione di tale nozione in ambito UE e conformemente anche l'Italia – con le recenti aperture di prassi – si sta muovendo in questa direzione. Resta comunque da meglio coerenza la Convenzione Arbitrale con l'ambito penale tributario preclusivo della stessa.

Forse uno “*slancio*” ulteriore alla implementazione di tale istituto potrebbe giungere, accogliendosi le raccomandazioni contenute nel Codice di Condotta e non ancora recepite.

In aggiunta alla non applicazione automatica di sanzioni per rettifiche operate dall'Amministrazione (almeno quando al contribuente non possa ascriversi una mancanza di diligenza nell'assumere la propria politica dei prezzi)<sup>215</sup>, seguendo le raccomandazioni del Codice di Condotta, occorre assicurare, fra l'altro:

- ✓ la soluzione di casi “*triangolari*”, e cioè dove siano coinvolti più di due Stati Europei;
- ✓ il trattamento uniforme sugli interessi per ritardato pagamento delle imposte (impresa che subisce l'accertamento primario) e sugli interessi per rimborso d'imposte (impresa che ottiene l'aggiustamento in diminuzione del reddito per effetto della rettifica primaria dell'altra impresa): o si applicano interessi a entrambe le somme o a nessuna;
- ✓ un funzionamento più celere e trasparente della procedura;
- ✓ la possibilità di applicare la Convenzione anche per nuovi Stati aderenti alla UE, per i quali essa entra in vigore da una certa data, per rettifiche relative ad anni precedenti.

---

che le amministrazioni nazionali raggiungano un accordo nella prima fase di risoluzione amichevole della controversia.

<sup>214</sup> P. FILIPPI, *Dalla procedura amichevole... alla procedura arbitrale: osservazioni*, in *Diritto e Pratica trib.*, 1996/4, I, 1171.

<sup>215</sup> Ricorre nel codice di condotta la frase che è inserita anche nelle direttive OCSE che “*il transfer pricing non è una scienza esatta*”. Nel citato “*Summary Report on Penalties*” si precisa che la determinazione del valore normale è un “*fact dependent*” e risulta spesso difficile individuare il prezzo *at arm's length*. Per tali motivi l'Amministrazione Finanziaria non dovrebbe procedere all'applicazione di sanzioni “*merely due to the existence of what turns out to be incorrect transfer pricing*” senza tenere in considerazione le circostanze del caso concreto.

In effetti il corretto trattamento relativo all'applicazione delle sanzioni ed il trattamento uniforme degli interessi da rettifica (se concessi sono da chiedere all'impresa rettificata in più, ma da dare alla impresa rettificata in meno altrimenti tanto vale non concederli) sono aspetti cruciali perché effettivamente la doppia imposizione da rettifica da *transfer pricing* non determini doppia imposizione all'interno del gruppo.

Se quanto sopra esposto non viene attuato (come avviene in moltissimi casi) la doppia imposizione all'interno del MNE comunque persiste (seppur mitigata) anche in caso di aggiustamento corrispondente a seguito di rettifica primaria.

## CAPITOLO 5

### Prospettive evolutive

**1. Premessa - 2. I “Safe Harbours - 2.1 Inquadramento generale dei Safe Harbours - 2.2 Le nuove previsioni OCSE in tema di Safe Harbour - 3. Un possibile approccio “comprehensive” - 3.1 L'adozione di una base imponibile consolidata europea comune per le società (CCCTB) - 3.2 Considerazioni ed osservazioni conclusive**

\* \* \*

#### **1. Premessa**

Negli ultimi anni – quale logica conseguenza dell'aumento di transazioni aventi carattere internazionale – si è verificata una crescita abnorme del numero delle controversie internazionali non sempre accompagnata da una rapida ed efficace soluzione delle stesse<sup>216</sup>.

Contribuenti e Amministrazioni Finanziarie - dei Paesi OCSE e non - con sempre maggior frequenza negli ultimi anni hanno fatto ricorso ad APA e MAP<sup>217</sup>.

A tal riguardo, MAP e APA<sup>218</sup> costituiscono certamente avanzati strumenti di politica fiscale strumentali volti, rispettivamente, a prevenire e dirimere complesse questioni di fiscalità internazionale, come quelle relative ai fenomeni di doppia imposizione economica originate dall'applicazione della disciplina in materia di prezzi di trasferimento.

Si è tuttavia osservato come l'esistenza di un *network* di Convenzioni contro la doppia imposizione a livello internazionale si sta rilevando elemento non sempre sufficiente ed adeguato per ovviare a fenomeni di doppia imposizione.

L'analisi sin qui condotta ha difatti evidenziato alcune criticità ed inefficienza correlate agli attuali strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*.

---

<sup>216</sup> In ordine alla discrasia tra crescita del numero di procedure amichevoli e tasso di risoluzione delle stesse, cfr. M. DE RUITER, *Supplementary Dispute Resolution*, in *European Taxation*, 9, 2008, 493.

<sup>217</sup> La causa di tale fenomeno non è solo riconducibile all'aumento di transazioni aventi carattere transazionale ma altresì ad una maggiore sensibilità delle amministrazioni nell'applicazione di nozioni proprie della fiscalità internazionale.

<sup>218</sup> Si rinvia a quanto illustrato più diffusamente nel capitolo 2 dove con riferimento al *ruling* di cui all'art. 8 del D.L. n. 269/2003 da collocarsi fra gli APA cd. unilaterali, a partire dalla fine del 2010<sup>218</sup>, molto opportunamente l'Autorità competente italiana può renderlo “bilaterale” a richiesta (accettata) del contribuente, relativamente ai Paesi con cui l'Italia ha in vigore i trattati bilaterali, con l'attivazione della procedura di accordo bilaterale, ai sensi dell'art. 25, 3° comma, Trattati su Modello OCSE, (cosiddetta “*mutual agreement procedure-Map-Apa request*”).

Si è sottolineato come le Convenzioni contro le doppie imposizioni (almeno nell'impostazione sino al 2008, anno in cui è stato introdotto il nuovo paragrafo 5 all'art. 25 del Modello OCSE) non prevedono in capo alle autorità competenti un obbligo di risultato, vale a dire l'obbligo di risolvere i fenomeni di doppia imposizione internazionale; e ciò rappresenta il principale limite della MAP da Convenzione Bilaterale. Diversamente, solo in ambito comunitario, con la Convenzione 90/436 dell'Unione Europea, sussiste l'obbligo di eliminazione della doppia imposizione in capo agli Stati firmatari della Convenzione.

Invero, le cause delle inefficienze degli strumenti *de quibus* sono diverse.

A riguardo, si ritiene di poter considerare come altro forte elemento di criticità degli attuali strumenti di risoluzione delle controversie la lungaggine delle procedure. Invero in un contesto economico in cui certezza è spesso sinonimo di rapidità delle decisioni, un'attesa media di 2/3 anni per concludere una MAP appare poco accettabile per un MNE impegnato su scala internazionale.

Non solo. A tal situazione viene ad aggiungersi anche la considerazione che gli strumenti di risoluzione delle controversie siano delle c.d. “*black boxes*”, vale a dire dei mezzi giuridici che si caratterizzano per uno scarso (se non inesistente) contraddittorio con il contribuente (finendo per coinvolgerlo solo in minima parte).

In ragione di tali inefficienze è stato intrapreso, in ambito OCSE, un cammino volto a garantire una maggiore efficienza e speditezza nella risoluzione delle controversie internazionali.

Sotto questo profilo acquista sicuramente rilevanza l'introduzione della clausola arbitrale all'interno delle Convenzioni contro la doppia imposizione da invocarsi quando la procedura amichevole si risolve in un nulla di fatto.

Anche l'utilizzo dell'istituto dell'APA si sta configurando, nell'ambito degli obiettivi di politica fiscale di ogni Amministrazione Finanziaria come elemento cardine per poter sviluppare quei programmi di adesione cooperativa all'adempimento dell'obbligazione tributaria (c.d. “*cooperative compliance programs*”) sui quali l'OCSE si sta fortemente focalizzando<sup>219</sup>.

---

<sup>219</sup> A tal proposito, giova far menzione del recente “*Communique*” presentato a conclusione dell'8° incontro del *Forum on Tax Administration* OCSE (FTA) a Mosca nel maggio 2013, in cui è stato dato ampio risalto alla necessità di affinare un framework legislativo ed amministrativo in relazione al comparto grandi contribuenti cui, nella maggioranza dei casi i programmi APA si rivolgono.

Ma come detto, permangono tuttora inefficienze e criticità. A tal riguardo, ricordiamo anche come a parere della stessa Commissione Europea<sup>220</sup>, le procedure di cui alla Convenzione Arbitrale 90/436/CEE e all'art. 25 del Modello OCSE non garantiscono ancora un'efficace e tempestiva risoluzione dei conflitti.

Ciò posto, in questo scenario, i problemi connessi alla doppia imposizione originati da rettifiche in materia di *transfer pricing* possono essere superati oltre che mediante un miglioramento degli esistenti strumenti volti a superare le odierne inefficienze (c.d. "*incremental approaches*") anche, e soprattutto, con l'introduzione di nuove misure e meccanismi.

Nella disamina di nuove misure e meccanismi, occorre sicuramente accennare ai c.d. "*Safe Harbours*" con riferimento ai quali recentemente l'OCSE ha delineato una nuova disciplina.

## 2. I "Safe Harbours"

Il 6 giugno 2012, l'OCSE ha pubblicato il documento "*Discussion Draft Proposed Revision of the Section on Safe Harbours in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Draft Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours*" (di seguito, "*Discussion Draft*")<sup>221</sup>, relative al tema dei *safe harbours*, quale parte integrante del progetto di revisione degli aspetti amministrativi del *transfer pricing*.

Il *Discussion Draft* riguarda la proposta di modifica delle disposizioni in tema di *Safe Harbours*<sup>222</sup> contenute nel capitolo IV delle *TP Guidelines* e la previsione nell'allegato al medesimo capitolo, di esempi di *Safe Harbours* negoziabili in via bilaterale o multilaterale, adattati a specifici casi di *transfer pricing*.

---

<sup>220</sup> Si rinvia al primo capitolo, dove si è illustrato come, in data 11 novembre 2011, la Commissione Europea, con la citata Comunicazione "*Double Taxation in the Single Market*" [COM(2011)712], ha illustrato gli svantaggi connessi alla doppia imposizione nel mercato interno, ha descritto gli attuali (inadeguati) meccanismi per la sua soluzione e ha delineato alcune possibili soluzioni.

<sup>221</sup> Il 6 giugno 2012, l'OCSE ha pubblicato quattro documenti in materia di *transfer pricing*: 1) *Discussion Draft* sui beni immateriali, quale parte integrante del progetto di revisione della disciplina degli *intangibles* ai fini del *transfer pricing*; 2) *Discussion Draft* sui *safe harbours*, quale parte integrante del progetto di miglioramento degli aspetti amministrativi del *transfer pricing*; 3) *Discussion Draft* sulle *timing issues* relative ai prezzi di trasferimento; 4) un Rapporto contenente un aggiornamento della "*Multy-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures*".

<sup>222</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di *safe harbours*, cfr. P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1544 e ss.

Il 29 ottobre 2012, l'OCSE ha pubblicato il documento “*The Comments Received Respect to the Discussion Draft on the Revision of the Safe Harbours Section of the Transfer Pricing Guidelines*”, avente ad oggetto i commenti forniti in merito al *Discussion Draft* del 6 giugno 2012.

In data 16 maggio 2013, l'OCSE ha approvato un Rapporto avente ad oggetto la revisione definitiva della Sezione E del capitolo IV delle *TP Guidelines*, delineando in tal modo la nuova disciplina dei *Safe Harbours* (*Revised Section E on Safe Harbours in Chapter IV on the Transfer Pricing Guidelines*).

### 2.1. Inquadramento generale dei *Safe Harbours*

Prima di entrare nel merito del recente Rapporto OCSE, pare utile muovere da qualche considerazione di carattere generale e di inquadramento preliminare con riguardo a tale istituto; ciò anche al fine di meglio apprezzare le considerazioni formulate dall'OCSE nel suddetto Rapporto.

In particolare, la constatazione dell'obiettiva difficoltà<sup>223</sup> di determinazione del prezzo di trasferimento, in determinate circostanze e per specifiche operazioni infragruppo, da anni, ha spinto l'OCSE a valutare la possibilità di rafforzare gli strumenti di definizione semplificata delle regole di determinazione dei prezzi di trasferimento, i c.d. “*Safe Harbours*”.

Difatti, secondo l'OCSE, le difficoltà connesse all'applicazione dei metodi di *transfer pricing* potrebbero essere superate se le Amministrazioni Finanziarie si impegnassero a stabilire preventivamente un “*regime normativo semplificato*”.

Tale regime, in particolare, dovrebbe contenere le regole e i parametri minimi ai quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dall'attività di accertamento in materia di *transfer pricing*.

I *Safe Harbours* consistono in regimi normativi semplificati che trovano applicazione nei confronti di determinate categorie di contribuenti (ovvero a fronte di determinate operazioni o fattispecie negoziali) e possono riguardare: i) le regole tecniche di determinazione del giusto prezzo di scambio; ii) un *range* di valori entro il quale tale prezzo può variare; oppure iii) la

---

<sup>223</sup> Tale difficoltà investe tanto le Autorità fiscali quanto gli stessi operatori, i quali, nonostante gli sforzi profusi per il rispetto del principio di libera concorrenza, si trovano spesso in condizione di incertezza circa l'attendibilità dei risultati ottenuti.



documentazione da presentare all'Amministrazione Finanziaria per giustificare l'applicazione di un determinato valore ad una transazione infragruppo.

I *Safe Harbours*, possono nascere su richiesta della parte interessata, in questo caso si tratta dei c.d. *ruling safe harbours*; o possono anche essere predisposti per casistiche generali non riferibili a singole istanze e sono i c.d. *general safe harbours* i quali se escludono dalla normativa applicabile ai prezzi di trasferimento determinate operazioni sono detti *threshold safe harbours*, mentre se si limitano a stabilire un *range* di valori entro il quale può oscillare il prezzo di trasferimento sono chiamati *range safe harbours*.

Il ricorso ai *Safe Harbours* presenta rilevanti vantaggi sia per le imprese-contribuenti, sia per le Amministrazioni Finanziarie:

- le imprese beneficiano della semplificazione delle procedure di determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché della certezza di sottrarsi ad ulteriori indagini e verifiche;
- le Amministrazioni Finanziarie possono razionalizzare tempo e risorse focalizzandosi su casi di *transfer pricing* più complessi o a rischio più elevato.

La stessa Amministrazione Finanziaria Italiana ha disciplinato, nella C.M. 22 settembre 1980 n. 32, il ricorso ai *Safe Harbours* in materia di trasferimento dei beni immateriali, sul presupposto della obiettiva difficoltà di determinare il valore normale delle transazioni aventi ad oggetto tali beni<sup>224</sup>.

---

<sup>224</sup> Secondo quanto indicato dall'Amministrazione Finanziaria nella citata C.M. n. 32/1980 con riferimento ai beni immateriali vengono considerati "congrui": a) canoni fino al 2% del fatturato, quando: I) la transazione risulta da un contratto redatto per iscritto ed anteriore al pagamento del canone; II) sia sufficientemente documentata l'utilizzazione e, quindi, l'inerenza del costo sostenuto; b) canoni oscillanti tra il 2 e il 5%, oltre che alle condizioni di cui al punto precedente, qualora: I) i dati "tecnici" giustifichino il tasso dichiarato (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, obsolescenza inferiore all'anno o meno, vita tecnica, originalità, risultati ottenuti, ecc.); II) il tasso dichiarato sia giustificato dai dati "giuridici", emergenti dal contratto (diritto di esclusiva, diritto di concedere licenze, diritto di sfruttamento delle scoperte o sviluppi del bene immateriale, ecc.); III) sia comprovata l'effettiva utilità conseguita dal licenziatario; c) canoni superiori al 5% del fatturato solo in casi eccezionali, giustificati dall'alto livello tecnologico del settore economico in questione o di altre circostanze; d) canoni di qualunque ammontare corrisposti a società residenti in Paesi a bassa fiscalità, i quali potranno essere ammessi in detrazione e riconosciuti congrui solo alle condizioni più onerose previste al punto c).

Tuttavia, è necessario evidenziare come il ricorso ai *Safe Harbours* potrebbe presentare delle criticità connesse principalmente al mancato rispetto del principio dell'*arm's length*<sup>225</sup> e ai rischi di doppia imposizione internazionale, in caso di adozione in via unilaterale.

Difatti, l'istituto dei *Safe Harbours* nasce anche esso come procedura per prevenire una controversia con l'autorità fiscale; tuttavia la sua applicazione, se limitata solo ad uno Stato nel quale si trova una società che effettua operazioni con una consorella straniera che non beneficia di analogo regime, può a sua volta provocare anche fenomeni di doppia imposizione (in maniera del tutto analoga a quanto già illustrato con riferimento agli APA unilaterali).

Non solo. Il regime dei *Safe Harbours* genera, altresì, importanti questioni relative al grado di arbitrarietà che si verrebbe a creare in materia di *transfer pricing* da parte dei soggetti ammessi a beneficiarne, scaturente da una possibile incompatibilità del *Safe Harbour* con il principio di libera concorrenza<sup>226</sup>.

## 2.2. *Le nuove previsioni OCSE in tema di Safe Harbour*

Il Rapporto dell'OCSE in materia di *Safe Harbours*, sottolinea come le attuali *TP Guidelines* OCSE non agevolino l'adozione di tali strumenti, in quanto considerati non coerenti con il principio dell'*arm's length*.

In particolare, essi non riflettono le reali pratiche poste in essere dagli Stati membri dell'OCSE, molti dei quali hanno adottato "*transfer pricing safe harbours rules*".

Il Rapporto illustra i benefici e i rischi che il ricorso a tali strumenti potrebbe comportare.

Secondo quanto indicato nel Rapporto dell'OCSE, il ricorso ai *Safe Harbours* può garantire:

- una più efficace *compliance* da parte dei contribuenti, quale conseguenza della semplificazione degli adempimenti e della riduzione dei relativi costi; a tal riguardo, l'adozione dei *Safe Harbours* potrebbe eliminare la necessità di raccolta di specifici dati e informazioni e la conseguente predisposizione di apposita documentazione al fine di dimostrare il rispetto del principio dell'*arm's length*;

---

<sup>225</sup> "(...) *Where a safe harbour imposes a simplified transfer pricing method, it would be unlikely to correspond in all cases to the most appropriate method applicable to the facts and circumstances of the taxpayer under the regular transfer pricing provisions (...). Such an occurrence could be considered as inconsistent with the arm's length principle (...)*" (Cfr. *TP Guidelines*, Cap IV, Sez. E.4).

<sup>226</sup> Cfr. paragrafo 4.97 del *TP Guidelines*.

- la certezza che i prezzi di trasferimento praticati dai contribuenti saranno accettati dall'Amministrazione Finanziaria “*providing tha safe harbour*”; in tal modo, i contribuenti che beneficiano dei *safe harbours* saranno esentati dall'osservanza delle ordinarie norme di legge previste in un determinato Paese in materia di *transfer pricing* ed assoggettati ad adempimenti speciali, in base ai quali i prezzi di trasferimento individuati vengono automaticamente accettati dall'Amministrazione Finanziaria;
- una maggiore semplicità nella gestione amministrativa per le Amministrazioni Finanziarie, le quali, in tal modo, possono utilizzare le (limitate) risorse a disposizione nei casi maggiormente complessi e caratterizzati da un elevato grado di rischio; gli studi OCSE in tema di prezzi di trasferimento hanno confermato che i *c.d. transfer pricing risks* sono tra i principali rischi che attualmente le Amministrazioni Finanziarie si trovano a combattere<sup>227</sup>.

Tuttavia, il Rapporto OCSE illustra anche i possibili rischi associati all'utilizzo dei *Safe Harbours*:

- divergenza rispetto al principio di libera concorrenza; difatti l'adozione da parte dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente di un *safe harbour* può comportare la selezione di una metodologia di *transfer pricing* che potrebbe non rappresentare “*the most appropriate method for a particular case*”;
- rischio di doppia imposizione o doppia non-imposizione a seguito dell'adozione unilaterale di un *Safe Harbour*; sotto questo profilo l'adozione di *safe harbours* in via bilaterale o multilaterale, mediante accordi tra le autorità competenti dei diversi Stati, potrebbe attenuare notevolmente il rischio di doppia imposizione<sup>228</sup>. La possibilità che due Stati, con interessi divergenti, si accordino in merito all'adozione dei *Safe Harbours* può essere utile ad eliminare, non solo i rischi di

---

<sup>227</sup> Cfr. Rapporto OCSE “*Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*”, pubblicato il 30 aprile 2013; cfr. inoltre, P. VALENTE. “*La valutazione dei rischi di transfer pricing*”, *Il Quotidiano Ipsoa*, 7 maggio 2013.

<sup>228</sup> In particolare, gli Stati contraenti potrebbero definire una determinata categoria di contribuenti e/o transazioni nei confronti dei quali è possibile applicare lo strumento dei *safe harbours* e determinare, di comune accordo, dei *pricing parameters* di riferimento.

doppia imposizione e doppia non imposizione, ma anche i limiti di arbitrarietà che caratterizzano i *Safe Harbours* unilaterali;

- *tax planning* illegittimo; a questo proposito il ricorso ai *Safe Harbours* può offrire ai contribuenti possibilità di *tax planning*, incentivando gli stessi a modificare i *transfer prices* praticati “*in order to shift taxable income to other jurisdictions*”. In particolare, si fa riferimento alla possibilità che lo sviluppo di un *network* di *Safe Harbours* bilaterali e multilaterali possa portare ad un fenomeno di “*safe harbour shopping*”;
- problemi di equità e uniformità; sul punto si rende necessaria l'adozione di specifici criteri di riferimento al fine di evitare che medesime fattispecie (in termini di tipologia di contribuenti e di transazioni) siano assoggettate ad un diverso trattamento fiscale<sup>229</sup>.

Pertanto, nonostante il Rapporto OCSE incoraggi la negoziazione e l'utilizzo di *Safe Harbours* bilaterali o multilaterali, evidenziando come tali strumenti siano idonei a semplificare gli adempimenti amministrativi collegati al *transfer pricing* e ridurre i rischi di doppia imposizione e pianificazione fiscale aggressiva, allo stesso tempo si richiede particolare cautela nell'utilizzo di tali strumenti.

In particolare, si suggerisce il ricorso ai *Safe Harbours* soprattutto nel caso di transazioni meno complesse e/o poste in essere dai c.d. “*small taxpayers*”; al contrario, esso dovrebbe essere evitato con riferimento a transazioni caratterizzate da un elevato grado di complessità, in quanto in tali casi è improbabile che i *Safe Harbours* si concretizzino in una “*workable*

---

<sup>229</sup> “By implementing a *Safe Harbour*, one would create two distinct sets of rules in the *transfer pricing* area. Clearly and carefully designed criteria are required to differentiate those taxpayers or transactions eligible for the *safe harbour* to minimise the possibly competing taxpayers finding themselves on opposite sides of the *safe harbour* threshold or, conversely, of allowing application of the *safe harbour* to unintended taxpayers or transactions. Insufficiently precise criteria could result in similar taxpayers receiving different tax treatment: one being permitted to meet the *safe harbour* rules and thus to be relieved from general *transfer pricing* compliance provisions, and the other being obliged to price its transactions in conformity with the general *transfer pricing* compliance provisions. Preferential tax treatment under *safe harbour* regimes for a specific category of taxpayers could potentially entail discrimination and competitive distortions. The adoption of bilateral or multilateral *safe harbours* could, in some circumstances, increase the potential of a divergence in tax treatment, not merely between different but similar taxpayers but also between similar transactions carried out by the same taxpayer with associated enterprises in different jurisdictions” (così il *Revised Section E on Safe Harbours in Chapter IV on the Transfer Pricing Guidelines* del Maggio 2013).

*alternative to a rigorous, case by case application of the arm's length principle”* secondo le *TP Guidelines OCSE*<sup>230</sup>.

In definitiva, i *Safe Harbours* si presentano dunque come strumenti di valenza limitata e recanti anche essi criticità che ne sconsigliano un utilizzo generalizzato<sup>231</sup>.

### 3. Un possibile approccio “*comprehensive*”

Al di là dei possibili miglioramenti agli esistenti strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* e delle possibili aree di miglioramento, occorre valutare altresì l'introduzione di nuove misure e meccanismi più efficaci e coerenti con l'attuale contesto economico fortemente globalizzato.

A tal fine, pare utile, in primo luogo, richiamare quanto già indicato nel primo capitolo dove abbiamo indicato come la dimensione globale del reddito del MNE (in quanto espressione della direzione unitaria del gruppo) rende di particolare complessità la sua ridefinizione su base territoriale.

Si è già evidenziato come, nell'ambito della normativa tributaria concernente il *transfer pricing*, in ragione della ripartizione dei poteri impositivi tra Stati si continua a fare riferimento ai concetti di “*separate entity*” ed “*arm's length*” (e quindi a considerare, cioè, il gruppo di impresa come un insieme di entità nazionali giuridicamente distinte, anziché come un unico contribuente globale); tuttavia queste regole sono l'espressione del medesimo conflitto tra l'economia globale (che ha trasformato il gruppo multinazionale in un'unica impresa integrata), e il perimetro di applicazione rigorosamente nazionale del diritto nazionale che è in grado di manifestare la propria effettività solo nei confronti soggetti che hanno intessuto sul proprio territorio rapporti giuridicamente rilevanti.

In aggiunta, occorre altresì considerare che, nell'attuale contesto economico sempre più integrato e globalizzato, si sta rivelando sempre più difficile applicare il principio dell' “*arm's length*” nell'ambito delle transazioni intragruppo.

---

<sup>230</sup> Il Rapporto dell'OCSE, al fine di agevolare ed incentivare l'adozione dei *Safe Harbours*, fornisce dei “*sample memoranda*” (allegato al capitolo IV delle *TP Guidelines OCSE*) i quali rappresentano un utile *framework* per adattare i *safe harbours* a specifici casi di *transfer pricing*.

<sup>231</sup> Trattasi di istuto alquanto atipico nel nostro ordinamento tributario (a parte la risalente posizione di prassi, di cui alla citata C.M. 22 settembre 1980 n. 32). In aggiunta – ove implementato nell'ambito del nostro ordinamento, alla luce dei principi cardine che caratterizzano quest'ultimo deve essere trovata andrebbero valutati altresì i profili di legittimità legati ai meccanismi di forfettizzazione del reddito, nei termini di possibili lesione del principio di capacità contributiva.

Difatti si sta rivelando sempre più complesso rinvenire transazioni poste in essere da soggetti indipendenti che siano comparabili. Data la complessità raggiunta dal livello di integrazione/verticalizzazione di imprese facenti parte del medesimo gruppo multinazionale, nella pratica è spesso impossibile individuare soggetti realmente indipendenti operanti in determinati settori economici.

Quanto appena affermato è tanto più vero in tutte quelle situazioni – sempre più frequenti in cui comparabili esterni sono assenti (con la conseguenza che prezzi di mercato *ex se* non esistono).

A titolo esemplificativo, si consideri il crescente sviluppo di quei settori industriali (chimico, farmaceutico, industria *high-tech*) che generano valore per azionisti e *stakeholders* dallo sfruttamento di beni intangibili quali marchi, brevetti, *know-how* etc. ad alta redditività potenziale.

Ancora, si consideri la situazione in cui – in una congiuntura economica sfavorevole e di forte recessione – un gruppo multinazionale consideri a livello centrale la possibilità di ridurre i costi di produzione attraverso la creazione di una centrale acquisti (c.d. *procurement center*) in una giurisdizione fiscalmente favorevole (Svizzera od Irlanda, ad esempio) e che, al contempo, la stessa permetta di migliorare le efficienze di attività logistica a vantaggio delle affiliate del gruppo. È pacifico che nell'ultima ipotesi descritta tale opzione di miglioramento della filiera produttiva risulti preclusa ad un soggetto terzo indipendente per il semplice fatto di non essere parte di un gruppo multinazionale.

Orbene, un'applicazione “rigida” del prezzo di libera concorrenza, *id est* un'interpretazione che non tenga conto dei complessi scenari organizzativi derivanti dall'implementazione di un'articolata *supply chain* a livello di gruppo, conduce a ritenere la transazione non rispettosa del principio di libera concorrenza.

Proprio in siffatto contesto di riferimento, una tassazione unitaria su base consolidata del MNE si presterebbe a risolvere in maniera più efficace le su descritte problematiche.

### 3.1. *L'adozione di una base imponibile consolidata europea comune per le società (CCCTB)*

Ed in questa direzione, si muove la proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (nel prosieguo anche *Common Corporate Consolidated Tax Base*, o in breve anche “**CCCTB**”) <sup>232</sup>.

La proposta di Direttiva ha difatti come obiettivo principale il superamento degli ostacoli fiscali del mercato unico identificati nei frequenti fenomeni di “*sovra tassazione*” o di “*doppia imposizione*” e negli elevati costi di conformità riferibili alla applicazione della normativa nazionale e convenzionale in materia prezzi di trasferimento<sup>233</sup>.

La proposta di Direttiva si fonda infatti sull'adozione di un meccanismo di consolidamento degli utili (e perdite) realizzati dalle varie entità di un gruppo societario, che consente di rendere irrilevanti ai fini fiscali le operazioni infragruppo transfrontaliere effettuate all'interno della UE (disattendendo quindi l'applicazione del principio di libera concorrenza come criterio di valutazione di siffatte operazioni); di talchè l'effetto è proprio quello di rimuovere i problemi di doppia imposizione economica internazionale che ne possono discendere<sup>234</sup>.

La Commissione pertanto, ancora una volta, rileva la doppia imposizione come un inconveniente derivante dall'interazione tra diversi sistemi nazionali non coordinati e, al tempo stesso, l'insufficienza delle Convenzioni a garantirne l'eliminazione nel quadro del mercato unico. La rete convenzionale, infatti, offre soluzioni pensate per un contesto internazionale bilaterale, inadeguate in un quadro strettamente integrato che pone l'eliminazione della doppia imposizione come un proprio primario obiettivo economico.

Grazie ad una tassazione unitaria su base consolidata del MNE, gli Stati Membri potrebbero infatti raggiungere in modo più efficiente gli obiettivi della loro politica fiscale, salvaguardando la propria sovranità impositiva ed eliminando nel contempo le ipotesi di

---

<sup>232</sup> V. COM (2011) 121 definitivo del 16 marzo 2011.

<sup>233</sup> Esistono, infatti, una serie di ostacoli fiscali che risultano di intralcio alla crescita del mercato interno europeo e che impediscono alle imprese di prosperare. Laddove operino in ambito transnazionale, le imprese devono infatti “interagire” con ventisette diversi metodi di calcolo per la base imponibile e ventisette diverse amministrazioni fiscali. È allora inevitabile che, in assenza di norme comuni, l'interazione tra i diversi sistemi fiscali nazionali conduca spesso a situazioni di sovrattassazione e doppia imposizione.

<sup>234</sup> L'idea di fondo fu lanciata per la prima volta dalla Commissione con la comunicazione del 2001 per la rimozione degli ostacoli fiscali al mercato interno. Più precisamente, nel documento SEC (2001) 1681, del 23 ottobre 2001, la Commissione aveva elaborato quattro principali modelli in materia della tassazione dei gruppi di società: *Home State Taxation*, *Common Corporate Consolidated Tax Base*, *European Union Corporate Income Tax*, *Single Compulsory Harmonised Tax Base*, che si distinguevano per livello di integrazione, complessità e livello di consenso politico richiesto per l'adozione.

discriminazione e doppia imposizione, a tutto vantaggio delle imprese, ed agevolando, in ultima analisi, la crescita dei gruppi multinazionali in Europa<sup>235</sup>.

La Direttiva propone quindi un regime facoltativo di regole comuni per la determinazione del reddito consolidato di gruppi di società stabiliti in più Stati della UE (CCCTB) e delle regole di ripartizione di tale reddito tra gli Stati membri interessati, in funzione di parametri potenzialmente espressivi dell'attività economica esercitata in ciascuno Stato (lavoro, capitale, vendite).

Il reddito così ripartito è tassato secondo le aliquote proprie dello Stato membro interessato, che su questo aspetto conserva piena autonomia. La disciplina CCCTB non prevede infatti anche l'armonizzazione delle aliquote fiscali, la cui competenza rimane in capo ai singoli Stati membri intendendo in tal modo incoraggiare la concorrenza fiscale, ma nel contempo, limitandola ad un unico elemento, l'aliquota fiscale (di immediata intellegibilità per gli operatori)<sup>236</sup>.

In particolare, la disciplina attualmente proposta riveste un carattere solo opzionale nel rispetto del parametro comunitario della proporzionalità, non obbligando le società che svolgono esclusivamente un *business* domestico a sostenere un onere amministrativo per conformarsi a norme comuni se non ne ricavano effettivi benefici<sup>237</sup>.

---

<sup>235</sup> Con tale iniziativa, la Direttiva intende quindi rimuovere i maggiori vincoli di natura fiscale che ostacolano l'espansione e l'operatività transfrontaliera delle imprese europee, determinati dalla interazione dei ventisette diversi regimi fiscali: il riferimento è in particolare ai fenomeni di doppia tassazione e ai costi di natura amministrativa di *compliance* alle discipline locali sul *transfer pricing*. La Commissione europea ritiene che “*the only systematic way to address the underlying tax obstacles which exist for companies operating in more than one Member State in the Internal Market is to provide companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*”. Per un'illustrazione autorevole dei profili salienti del progetto di CCCTB, si veda L. KOVACS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, 699.

<sup>236</sup> A tal proposito si rileva che fin dall'inizio dei lavori preparatori e per tutta la durata degli stessi, la Commissione Europea ha più volte ribadito il principio secondo cui l'introduzione di norme comuni per la determinazione della base imponibile consolidata non avrebbe in alcun modo riguardato i *tax rates* e ciascun Stato membro avrebbe applicato la propria aliquota d'imposta alla porzione di base imponibile allocata. Secondo la Commissione, “*L'approccio comune proposto garantirebbe la coerenza dei regimi fiscali nazionali senza armonizzare le aliquote d'imposta, sulle quali occorre al contrario incoraggiare una leale concorrenza*”.

<sup>237</sup> Potrebbero fare ricorso alla CCCTB le società di qualsiasi dimensione. Da un lato, i gruppi multinazionali verrebbero così liberati da taluni ostacoli fiscali nel mercato unico, dall'altro, le PMI che decidessero di estendere la loro attività commerciale ad un altro Stato si troverebbero a sostenere minori costi di adeguamento alla normativa. Le imprese che ritengono di poter realmente trarre benefici da questo regime potrebbero optare per la CCCTB, mentre le altre saranno libere di continuare ad applicare i propri regimi nazionali.



Tralasciando in questa sede di esaminare l'intera proposta di Direttiva che esula dallo scopo del presente lavoro, si ritiene, tuttavia, propedeutico fissare alcuni punti attinenti al processo di consolidamento e di successiva ripartizione dell'utile consolidato, proprio per meglio comprendere gli obiettivi di fondo della disciplina proposta che interessano ai fini della presente trattazione (nonchè le ragioni per cui ad oggi siffatta proposta non è stata ancora approvata).

In particolare, entrando più nel dettaglio:

- ✓ Sotto il profilo soggettivo (artt. 54 e ss. della proposta di Direttiva), il perimetro di consolidamento è individuato facendo riferimento ad un rapporto madre-figlia, caratterizzato da diritti partecipativi “*qualificati*” (superiore al 50%, per i diritti di voto, e al 75%, per il capitale e gli utili)<sup>238</sup>. L'accesso al regime deve riguardare tutte le società che presentino i requisiti di esigibilità (principio c.d. “*all in - all out*”). L'obiettivo è di evitare scelte discrezionali, motivate da calcoli di convenienza fiscale, nella definizione del perimetro di consolidamento<sup>239</sup>. Una volta che una società abbia esercitato l'opzione, tutte le sue società controllate o stabili organizzazioni localizzate nella UE che presentino i requisiti di eleggibilità sono incluse nell'area di consolidamento e le basi imponibili di ciascuna di esse sono consolidate per intero (al 100 per cento), a prescindere dalla misura del rapporto partecipativo<sup>240</sup>.
  
- ✓ Sotto, il profilo oggettivo (art. 9 e ss. della proposta di Direttiva), vengono dettate un insieme di regole autonome di determinazione del reddito imponibile, che

---

<sup>238</sup> Questi due criteri sono cumulativi in quanto assicurano un alto livello di integrazione economica tra i membri del gruppo. Devono pertanto sussistere entrambi per almeno nove mesi consecutivi. In caso contrario, il contribuente è trattato come se non fosse mai diventato membro del gruppo.

<sup>239</sup> Rientrano nel perimetro del gruppo, insieme alla società madre che sia residente nella UE, le società figlie qualificate (nel senso visto sopra) e le stabili organizzazioni con sede sul territorio comunitario, a prescindere dal fatto che la società madre sia a sua volta controllata da una società residente in un paese terzo (art. 55). Possono formare un gruppo anche più società o stabili organizzazioni con sede nella UE che siano sotto il controllo comune di una società madre extracomunitaria. Anche più stabili organizzazioni situate in Stati membri diversi possono costituire un gruppo rilevante ai fini della disciplina in parola. Inoltre, il posizionamento intermedio nella catena societaria di una società residente al di fuori della UE, non preclude alle società residenti nella UE di optare per il consolidato. Una scelta in senso opposto avrebbe ristretto l'ambito di applicazione del consolidato e permesso, in tal modo, di eludere il principio *all in, all out*, consentendo una selezione delle società da inserire nel perimetro di consolidamento.

<sup>240</sup> L'opzione ha efficacia per cinque esercizi fiscali. Dopo la scadenza di tale periodo iniziale, il singolo contribuente o il gruppo continua ad applicare il regime per periodi successivi di tre anni a meno che notificchi di rinunciare alla scelta fatta (cfr. art. 105 della proposta di Direttiva).

prescindono dai sistemi contabili adottati nei singoli paesi. Il reddito imponibile è, infatti, determinato come somma algebrica di ricavi imponibili e costi deducibili, non come variazioni – in aumento o in diminuzione – al risultato civilistico. Il sistema di determinazione del reddito proposto si basa quindi sul principio del “*doppio binario*”<sup>241</sup>, ed è sganciato dalle risultanze del bilancio civilistico (superandosi così il principio di derivazione). E a tal fine, vengono definiti analiticamente: i) i singoli componenti positivi e negativi fiscalmente rilevanti; ii) le circostanze di esclusione, esenzione e non deducibilità; iii) i criteri di inerenza dei costi e iv) le regole di imputazione dei componenti di reddito al periodo di imposta<sup>242</sup>.

- ✓ Una volta calcolata, la base imponibile consolidata viene infine ripartita tra le società del gruppo stabilite nei diversi Stati membri secondo un “*formulary approach*” (o anche “*sharing mechanism*”, letteralmente “*meccanismo di ripartizione*”) che tiene conto dell’attività economica svolta in ciascun territorio. Il meccanismo di ripartizione consiste infatti in una formula matematica predeterminata che combina diversi fattori (vendite, *assets* e costo del personale), i quali, a loro volta, esprimono (*rectius* dovrebbero esprimere), in termini matematici, il contributo di ciascuna giurisdizione al reddito totale di un dato gruppo.. Il risultato dovrebbe riflettere, in modo quanto più possibile oggettivo, la reale attività economica esercitata in un dato

---

<sup>241</sup> In merito degna di nota è la realizzazione di tale “*doppio binario*” pieno, tanto per le imprese che redigono il bilancio in base ai propri principi contabili nazionali quanto per quelle che adottano gli *Ias-Ifrs*.

<sup>242</sup> In particolare, la base imponibile è calcolata quale differenza tra il reddito lordo (con sottrazione del reddito esente) ed i costi deducibili. Il reddito lordo include ogni entrata, liquida e non liquida, come i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa, i proventi generati dalla disposizione di beni e diritti, gli interessi, i dividendi e le distribuzioni di profitti, i canoni, i sussidi, le donazioni, i risarcimenti e gli indennizzi. Il reddito non include il capitale ed i finanziamenti a favore dell'impresa. I costi sono deducibili quando certi, determinati e solo se sostenuti per fini imprenditoriali, vale a dire allo scopo di aumentare, mantenere ovvero assicurare il reddito societario, inclusi i costi per la ricerca e lo sviluppo, i costi per la raccolta di capitale ovvero di finanziamento per l'impresa e i costi per il personale (cd. *business purpose test*). Tra i costi non deducibili per loro natura si segnalano (art. 14 della proposta di direttiva): i) i costi di gestione sostenuti da una società quando riguardino il reddito esente; ii) i costi per l'acquisizione, la costruzione o la manutenzione di immobilizzazioni materiali, esclusi quelli per la ricerca e lo sviluppo (che sono deducibili integralmente); iii) le donazioni, se non sono compiute in favore di soggetti no profit “*autorizzati*”; iv) il 50% delle spese di *entertainment*; v) le imposte sui redditi. L'intero ammontare dei costi deducibili in un periodo d'imposta è aumentato del valore di magazzino alla data di inizio del periodo d'imposta e ridotto del valore di magazzino alla data di chiusura del periodo d'imposta (art. 21 della proposta di Direttiva).

Stato<sup>243</sup>. Di conseguenza, allo Stato membro nel quale si registra la presenza più significativa dei fattori produttivi (“*income-creating factors*”) viene attribuita la porzione proporzionalmente più rilevante di base imponibile<sup>244</sup>. L’incompatibilità del meccanismo di ripartizione del reddito consolidato tramite formula predefinita con i principi elaborati in sede OCSE (artt 7 e 9 del Modello OCSE) viene evitata per le giurisdizioni dell’Unione Europea partecipanti tramite un apposito articolo della proposta di Direttiva (art. 8) che statuisce la prevalenza di quest’ultima sulle disposizioni contenute nelle Convenzioni Bilaterali stipulate dagli Stati membri. Per pronto riferimento, si riporta qui di seguito, il testo della proposta di Direttiva (art. 86) che il suddetto “*sharing mechanism*”:

In determining the apportioned share of a group member A, the formula shall take the following form, giving equal weight to the factors of sales, labour and assets:

$$\text{Share A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}_{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}_{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}_{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}_{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

- ✓ Sotto il profilo amministrativo (artt. 104 e ss della proposta di Direttiva), vengono semplificati i rapporti con le Amministrazioni tramite l’introduzione di uno sportello unico per le dichiarazioni dei redditi e gli accertamenti sui gruppi di società; vengono così dettate un insieme di regole il cui principio di base è l’interazione del gruppo societario con un’unica Amministrazione, quella del contribuente principale (ossia, la società designata per il consolidamento); in particolare, l’autorità competente in materia di accertamento e giurisdizione è quella in cui risiede il contribuente principale (principio “*one-stop-shop*”<sup>245</sup>).
- ✓ Viene altresì prevista l’introduzione di una clausola generale anti-abusi (art. 80 e ss. della proposta di Direttiva), volta a garantire che i gruppi non trasferiscano

<sup>243</sup> Come eccezione al principio generale, la proposta di Direttiva contiene ad ogni modo una clausola di salvaguardia, che prevede un metodo alternativo per l’ipotesi in cui il risultato della ripartizione della base imponibile tra gli Stati membri non rappresenti in maniera esatta la portata della corrispondente attività economica.

<sup>244</sup> Per una disamina degli aspetti critici di di siffatto meccanismo, si rinvia a D. CANE’, *La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1511.

<sup>245</sup> Il principio dello “*sportello unico*”, eliminando i costi supplementari derivanti dall’obbligo di rispettare regimi fiscali diversi all’interno dell’UE e di trattare con molte amministrazioni fiscali, consentirebbe di favorire l’espansione transfrontaliera delle società.

artificialmente i loro profitti da uno Stato membro all'altro in linea con quanto già esiste in molti Stati membri, oltre a misure specifiche anti-abuso quali una restrizione della deducibilità degli interessi in alcuni casi e un'eccezione all'esenzione di redditi esteri in altri casi.

Ciò premesso, per quanto qui di interesse ai fini della presente analisi, occorre sottolineare come dal consolidamento deriva uno dei principali benefici della *CCCTB*: la (formale) irrilevanza delle transazioni infragruppo ai fini del calcolo del reddito imponibile.

Viene infatti disposto, che le transazioni all'interno del gruppo siano sterilizzate (letteralmente “*ignore*”) ai fini del calcolo del reddito imponibile ed escluse dalle discipline locali sul *transfer pricing*<sup>246</sup>.

Da ciò deriva l'indubbio beneficio per i gruppi di imprese che potranno stabilire i prezzi di trasferimento senza il rischi di accertamento tributario, con conseguente risparmio in termini di adempimenti e potenziali spese di contenzioso.

Ciò non implica, tuttavia, il venir meno degli obblighi di documentazione: le operazioni infragruppo devono in ogni caso essere registrate secondo un metodo “*uniforme e adeguatamente documentato*”.

La *ratio* della norma è che il gruppo è considerato una entità unitaria (“*tax unit*”) ai fini del calcolo della base imponibile: ciò significa che (solo) il gruppo – nel suo complesso – ricava profitti e perdite unicamente nelle transazioni che avvengono con parti terze. I singoli membri mantengono invece la propria soggettività passiva ai fini tributari nei limiti della quota di imposta dovuta da ciascuno .

Del resto, per questo stesso motivo, da un lato, le operazioni tra i membri del gruppo sono esenti da ritenute o altri tipi di tassazione alla fonte<sup>247</sup>, dall'altro, le perdite subite dai

---

<sup>246</sup> Come soluzione alternativa (non adottata nell'ambito della Proposta di Direttiva), ciascuna società avrebbe potuto computare tali componenti e poi stornarli all'atto del consolidamento delle singole basi imponibili. *Cfr. Working document, CCCTB: Possible elements of a technical outline*, IV, par. 5. Ai sensi dell'articolo 59, par. 2, perché si abbia un'operazione infragruppo “*entrambe le parti dell'operazione devono essere membri del gruppo nel momento in cui viene realizzata l'operazione e devono essere riconosciuti i ricavi e le spese ad essa connessi*”.

<sup>247</sup> Le ritenute e le altre forme di tassazione alla fonte continuerebbero ad applicarsi nelle operazioni con parti terze (società che non hanno optato per la *CCCTB* o soggetti diversi dalle società) secondo la normativa nazionale e convenzionale, ove applicabile.

contribuenti sono automaticamente compensate a fronte dei profitti generati da altri membri dello stesso gruppo (art. 57 della proposta di Direttiva)<sup>248</sup>.

Nei casi in cui opera la disciplina in parola<sup>249</sup>, viene dunque eliminata la doppia imposizione all'interno dello stesso gruppo.

La disciplina del *transfer pricing* continua tuttavia ad applicarsi alle transazioni con imprese associate, le quali (articolo 79 della proposta di Direttiva), sono valutate secondo il principio del valore normale. Si tratta infatti di società che non rientrano nel perimetro del gruppo, in quanto le soglie di partecipazione in precedenza individuate non sono raggiunte. Allo stesso tempo, però, il vincolo partecipativo con le società *CCCTB* – individuato nella partecipazione al controllo o al capitale in misura superiore al 20 per cento ovvero, in alternativa, l'esercizio di una “*influenza significativa*” nella gestione dell'impresa consociata – è abbastanza intenso da rendere concreto il rischio di fenomeni di “*profit shifting*” attuati mediante manipolazione dei prezzi di trasferimento.

Il concetto di controllo definito dalla Direttiva è dunque molto ampio e vuole ricomprendere tutte quelle situazioni in cui le relazioni tra imprese siano regolate secondo condizioni diverse da quelle che si applicherebbero tra imprese indipendenti<sup>250</sup>.

Ciò chiarito, occorre evidenziare come la proposta di Direttiva elaborata dalla Commissione Europea ha il suo fondamento giuridico nell'articolo 115 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)<sup>251</sup>, il quale autorizza il Consiglio a porre in essere

---

<sup>248</sup> Il problema della compensazione delle perdite maturate in giurisdizioni diverse è stato affrontato dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea per la prima volta nell'importante caso *Marks&Spencer* (Caso C-446/03) e, successivamente, in *Lidl Belgium GmbH & Co KG/Finanzamt Heilbronn* (Caso C-414/06), *Deutsche Shell* (Caso C-293/06), *Société Papillon* (Caso C-418/07) e *X Holding BV* (Caso C-337/08).

<sup>249</sup> Certo, occorre anche evidenziare che, in considerazione del limitato ambito di applicazione del nuovo regime, non ogni fenomeno di doppia imposizione può essere eliminato: infatti, soltanto le c.d. “*eligible companies*” che optano per l'applicazione del metodo possono beneficiare dei vantaggi a quest'ultimo connessi.

<sup>250</sup> Ai fini della disposizione in commento, due imprese sono considerate associate quando l'una controlla o è controllata dall'altra o, ancora, quando entrambe si trovano sotto il comune controllo di una terza impresa. Nel caso di partecipazioni indirette, ai fini del computo della soglia di rilevanza si tiene conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa e le partecipazioni dirette rilevanti (superiori al 20 per cento) si considerano totalitarie.

<sup>251</sup> Questa norma consente al Consiglio Europeo di intervenire nell'area dell'imposizione diretta, a condizione che, da un lato, vi sia un reale ostacolo al funzionamento del mercato comune e, dall'altro, che siano rispettate determinate norme procedurali. A differenza di quanto previsto dall'articolo 113 TFUE, che consente la più ampia libertà nella scelta dello strumento necessario per l'armonizzazione delle imposte indirette, l'articolo 115 TFUE vincola il Consiglio ad adottare esclusivamente direttive, da approvarsi all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento Europeo. La regola dell'unanimità rappresenta il

gli interventi necessari per il “ravvicinamento” delle legislazioni nazionali “che abbiano una incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”<sup>252</sup>.

Tuttavia, l’indubbia attrattiva di questa soluzione per il mondo delle imprese<sup>253</sup> è controbilanciata da resistenze sul piano dei governi nazionali.

Il progetto di Direttiva è stato (ed tuttora) ampiamente osteggiato soprattutto a livello politico, in quanto l’approvazione di un provvedimento del genere, per di più nella forma di una Direttiva, comporterebbe in primo luogo un trasferimento di competenze esclusive dagli Stati Membri in favore dell’Unione: una limitazione di sovranità funzionale ad un processo di armonizzazione, che farebbe del reddito delle società una materia armonizzata al pari delle imposte indirette<sup>254</sup>.

La probabilità che tale approvazione avvenga, ad oggi, è oggettivamente lontana, tenendo conto che diversi Paesi hanno già espresso alcune perplessità per la limitazione della sovranità dello Stato e per le possibili ricadute in termini di gettito ed economia pubblica<sup>255</sup>.

Aggiungasi poi il timore molte imprese possano porre in essere manovre finalizzate a posizionare il contribuente principale in Stati meno attrezzati all’attività di indagine ed accertamento, anche sotto il profilo della cooperazione con le autorità fiscali degli altri Paesi

---

principale ostacolo giuridico all’approvazione definitiva della proposta, in quanto attribuisce *de facto* a ciascuno Stato membro un potere di veto assoluto.

<sup>252</sup> Per “ravvicinamento” può intendersi quel procedimento “volto all’eliminazione delle disparità esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di stabilire una disciplina legislativa comune su materie specifiche”. Trattasi di concetto diverso da quello di “armonizzazione” intendosi con quest’ultimo “quel procedimento mediante il quale i paesi effettuano di comune accordo la modifica di una data norma o di un dato tributo o l’adeguamento della struttura essenziale di un’imposta, in conformità ad un modello unico” (così V. ROCCATAGLIA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, coordinato da, Milano, 2005, 1229). Occorre tuttavia sottolineare che l’articolo 113 TFUE limita questa azione alle sole imposte indirette, senza accennare alla fiscalità diretta. Di qui il frequente ricorso, per il ravvicinamento dell’imposizione diretta, all’articolo 115 TFUE.

<sup>253</sup> Secondo la Commissione, l’introduzione della CCCTB consentirebbe alle imprese comunitarie di “risparmiare ogni anno 700 milioni di euro grazie a minori costi di adeguamento alla normativa e 1,3 miliardi di euro grazie al consolidamento». Inoltre, per le società che «intendono sviluppare la propria attività oltreconfine» è previsto un «risparmio totale fino a un miliardo di euro». Cfr. il comunicato stampa che ha accompagnato la presentazione della proposta di direttiva, in [europa.eu/rapid/pressReleasesAction](http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction).

<sup>254</sup> Sul punto v. P. PISTONE, *Double Taxation: Selected Issues of Compatibility with European Law, Multilateral Tax Treaties and CCCTB*, in AA.VV., *Double Taxation within the European Union*, Kluwer Law International, Series on international taxation, 2010, p. 207.

<sup>255</sup> Cfr. N. MUNIN, *Tax in Troubled Time: Is It the Time for a Common Corporate Tax Base in the EU?*, in *EC Tax Review*, 2011, 3, p. 124. Secondo lo *Study of the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union* del 2010 redatto da Ernst&Young (<http://www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf>.) su incarico dell’Irish Department of Finance, l’Irlanda (insieme a Danimarca, Paesi Bassi, Germania e Finlandia) perderebbe una percentuale pari al 5% del gettito.

Inoltre, analisi effettuate dimostrano che la *CCCTB*, nella sua versione attuale, porterebbe benefici contenuti in termini di occupazione e Prodotto Interno Lordo complessivi ma che questi sarebbero assolutamente maggiori se fossero strettamente all'armonizzazione delle aliquote fiscali (e non solamente alla base imponibile)<sup>256</sup>.

A questo riguardo, la Commissione sembra comunque disposta a valutare l'opportunità di un'armonizzazione in tal senso in sede di riesame della Direttiva<sup>257</sup>.

E da altra parte, sempre la Commissione – nella cennata Comunicazione “*Double Taxation in the Single Market*” [COM(2011)712] – auspica una rapida approvazione della Direttiva in parola, ravvisandola come uno strumento di ampia efficacia per la risoluzione dei problemi in materia di doppia imposizione.

Il problema è che queste regole trovano un ostacolo forte nel cennato conflitto tra l'economia globale ed il diritto nazionale.

La globalizzazione economica non è stata accompagnata da un'adeguata globalizzazione giuridica e uscire da questa ambivalenza non sarà semplice perchè si scontra con le resistenze degli Stati nazionali che dovrebbero accettare e condividere siffatta impostazione.

A questo riguardo, un aspetto non secondario del problema è costituito dalla competizione fiscale tra giurisdizioni, ad un tempo sintomo ed effetto della perdita di sovranità. Dovendosi confrontare con la realtà di un contribuente globale, i Governi cercano di attrarre investimenti sul proprio territorio con agevolazioni di ogni tipo: con il rischio, peraltro, che esse si risolvano non tanto (e soltanto) in un richiamo di attività economiche effettive, quanto in strumenti di erosione della base imponibile<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> Cfr. L. BETTENDOF – M.P. DEVEREUX- S. LORETZ, A. VAN DER HOST, *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and the cons*, 20 marzo 2011, in <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/6248>. Rimane comunque difficile valutare i potenziali effetti a livello economico e sociale, poiché vi sono diversi fattori fondamentali non conoscibili *a priori*, come il numero di Stati e di società che adotteranno la *CCCTB*.

<sup>257</sup> Si legga il nuovo considerando *5bis* della proposta di Direttiva, introdotto dall'emendamento 10 della Risoluzione del Parlamento Europeo n. 14034/2011 – C7-0046/2012 – 2011/0127 (NLE), approvata il 19 Aprile 2012 in sessione plenaria, nella quale il Parlamento Europeo ha proposto diversi emendamenti alla bozza di Direttiva.

<sup>258</sup> Al Forum OCSE on Tax Administration tenutosi a Mosca il 16 maggio 2013, il *Business and Industry Advisory Committee* (il BIAC) ha dichiarato di voler collaborare attivamente per “*restaurare la stabilità del sistema*” fiscale, messa in discussione da alcune aree critiche, menzionando, in particolare, l'economia digitale, da un lato, e la dissociazione, tipica di alcune transazioni, tra imposte e sostanza. Ma anche inteso rivendicare il diritto delle imprese a sfruttare gli incentivi fiscali messi a disposizione dei vari Paesi e chiarire che non c'è solo un problema di pianificazione fiscale aggressiva ma anche di *government comptence*, di sovranità, oltre che di fiducia e trasparenza.

### 3.2. *Considerazioni ed osservazioni conclusive*

Nell'attuale momento storico-economico, il punto di “rottura” è espresso da questo forte *gap* tra globalizzazione economica e globalizzazione giuridica<sup>259</sup>.

Sotto questo profilo, diventa sempre più cruciale condividere ed adottare soluzioni “*comprehensive*”, superando le individualità dei singoli Stati.

Soprattutto dopo la pubblicazione del Rapporto BEPS (cui si è già fatto cenno nel primo capitolo), gli standard di fiscalità internazionale sono oggetto di riesame in sede OCSE per verificare se, ed in che misura, abbiano tenuto il passo con la globalizzazione dell'economia.

Tra l'altro, vi sono due importanti considerazioni che sanciscono proprio il suddetto *gap* tra globalizzazione economica e globalizzazione giuridica.

In primo luogo, si sottolinea come l'attuale sistema fiscale internazionale non riflette più come il MNE realmente operi e agisca nell'odierno contesto mondiale; l'attuale sistema fiscale internazionale continua ad assumere che le diverse *entities* facenti parte di un MNE, agiscano in maniera autonoma l'una dall'altra; ma trattasi, con palmare evidenza, di una “*fiction*” considerato che il MNE rappresenta invece un contribuente globale che persegue una strategia di *business* globale.

In secondo luogo, si evidenzia come i c.d. “*incremental approaches*” non rispondono adeguatamente ad alcune delle sfide che gli attuali Stati devono affrontare.

Ed ecco, quindi, che si impone di identificare nuovi ed innovativi approcci alla tassazione del MNE, procedendosi ad una revisione dei “*fondamentali*” degli standard di fiscalità internazionali esistenti.

E, così, allora, tra i principali indagati vi è proprio il *transfer pricing*, che per la ripartizione dei poteri impositivi continua, come evidenziato nel corso della presente trattazione, a far riferimento ai concetti di “*separate entity*” e “*arm'length*”; a considerare cioè il gruppo di imprese come un insieme di entità nazionali giuridicamente distinte, piuttosto che come unico contribuente globale.

Eppure molti degli attuali problemi possono (*melius*, potrebbero) essere affrontati conformando l'attuale sistema fiscale internazionale all'odierno contesto economico globalizzato

---

<sup>259</sup> Il punto è espresso con efficacia da Guido Rossi, in un articolo apparso sul *IlSole24Ore* del 26 maggio 2013, dall'emblematico titolo “*Se globale è la finanza e non la legge*”.



e, colmando, quindi, in definitiva il detto *gap* tra globalizzazione economica e globalizzazione giuridica.

In particolare, un MNE andrebbe considerato, sotto il profilo fiscale, per quello che è realmente: un contribuente globale costituito da varie *entities*, coordinate da un *centralised management* e qualificate da una integrazione funzionale e da economie di scala<sup>260</sup>.

Al fine di implementare il sistema in questa direzione, andrebbero sostituite le attuali regole sul *transfer pricing* con un *formulary approach* (simile a quello indicato con riferimento alla CCCTB), ossia: i) prevenendo la tassazione del MNE quale contribuente globale che viene tassato su un unitario profitto di gruppo); ii) ripartendo tale unitario profitto di gruppo in base ad una formula prestabilita basata su fattori di natura sostanziale, quali i dipendenti, gli *assets* materiali ed il volume dei ricavi.

In forza di ciò sarebbero prive di rilevanza fiscale le transazioni intragruppo nell'ambito del MNE, risolvendosi così in radice la questione della corretta determinazione a valore normale del prezzo pattuito e per l'effetto caducandosi *ab origine* qualsiasi problema di doppia imposizione.

Più nel dettaglio, due misure andrebbero previste per implementare siffatto sistema fiscale:

- Il MNE dovrebbe predisporre una sorta di resoconto economico-patrimoniale consolidato<sup>261</sup> e sottoporlo alle autorità fiscali di ciascun paese dove opera con la propria attività;
- Il MNE dovrebbe altresì predisporre una reportistica dettagliata, distinta per ciascuno Stato dove opera, dei propri dipendenti, asset materiali, vendite e profitti.

Queste due misure potrebbero costituire la base di un sistema fiscale che prenderebbe dunque in considerazione l'unitario profitto di gruppo conseguito dal MNE, piuttosto che i profitti realizzati da ciascuna *entity* che ne fa parte. Si tratterebbe quindi poi di allocare questi profitti nei diversi paesi in cui il MNE conduce la propria attività, sulla base di criteri oggettivi e trasparenti (una formula matematica simile a quella indicata con riferimento alla CCCTB).

---

<sup>260</sup> Cfr. Tax Justice Network “*No More Shifty Business. A response to the OECD’s Base Erosion and Profit Shifting report on tax published in February 2013*”, in cui le ONG Statunitensi chiedono l'abbandono dei criteri di *transfer pricing* a vantaggio di metodi di ripartizione forfetaria tra gli stati interessati dei profitti realizzati dall'unitaria impresa economica.

<sup>261</sup> Che tenga conto, cioè, delle varie *entities* che compongono il MNE.

Naturalmente ogni paese resterebbe libero di decidere l'aliquota d'imposta<sup>262</sup> con cui tassare la quota di profitti allocata nella propria giurisdizione.

A ben vedere, trattasi di approccio “*evolutivo*” e non “*rivoluzionario*”.

In particolare, la previsione di un resoconto economico-patrimoniale su base consolidata non rappresenterebbe una richiesta “*irrituale*” e straordinaria, nell'ambito del MNE. Si consideri che - per esigenze gestionali e di controllo (quindi, con finalità esclusivamente interna) - molti MNE già predispongono una siffatta reportistica, anche su base mensile.

Non solo. Aggiungasi che la pratica di siffatta reportistica consolidata è incoraggiata ed auspicata in sede OCSE al fine di rendere più agevoli ed efficienti le verifiche in materia di *transfer pricing*.

Inoltre, tali reports consolidati sono anche la base di partenza per applicare il c.d. “*transactional profit-split method*” che è uno dei metodi (reddituali) consentito per la determinazione del prezzo ad *arm's length*<sup>263</sup>. In tal caso, il profitto unitario di gruppo del MNE è allocato tra le vari giurisdizioni coinvolte sulla base di c.d. “*allocation keys*”, partendo anche qui da una analisi consolidata dei conti patrimoniali e reddituali.

E, d'altra parte, anche in sede di negoziazione di APA bilaterali ci si sta orientando verso soluzioni di accordo Autorità fiscale- contribuente basate su metodi di “*profit apportionment*”.

Del resto lungo questa direzione sta tentando di muoversi l'Unione Europea (con la cennata CCCTB) ma anche altri Stati Federali (U.S.A., Canada, Svizzera) stanno implementando formule di tassazione unitaria di gruppi societari dislocati in più Stati federali<sup>264</sup>.

E, naturalmente, resterebbero fermi anche i vigenti strumenti di risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* (debitamente implementati sì da ovviare alle descritte criticità) che troverebbero applicazione in mancanza dei presupposti per far ricorso al metodo in parola.

---

<sup>262</sup> Sarebbe così assicurata la sovranità fiscale di ciascuno Stato e nel contempo verrebbe altresì incoraggiata una certa concorrenza fiscale.

<sup>263</sup> In tale sede è opportuno precisare che il *global formulary apportionment* non deve tuttavia essere confuso con il *transactional profit split*. Infatti il metodo di ripartizione dei profitti aggregati delle transazioni controllate, sviluppato in sede OCSE, a differenza del *global formulary apportionment*, non si avvale di una formula predeterminata e valida per ogni fattispecie, ma richiede una valutazione *case by case*, in quanto le chiavi di allocazione dei profitti aggregati vengono determinate sulla base di una analisi di comparabilità, ovvero sia avendo a riferimento il comportamento di imprese comparabili in circostanze comparabili.

<sup>264</sup> Cfr. sul punto B. TERRA- J.WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2008, 581.

Il *formulary approach* qui proposto ovviamente non è scevro da problemi e molti aspetti ad esso sottesi andrebbero ben ponderati e analizzati; basti solo pensare, a titolo esemplificativo: i) alla esatta definizione del perimetro soggettivo per stabilire quali *entities* facciano parte del MNE, quale contribuente globale; ii) al computo della base imponibile consolidata, iii) alla stessa formula di ripartizione del profitto globale di gruppo (che andrebbe forse anche “adattata” in relazione al settore merceologico di appartenenza); iv) al trattamento degli *intangibles* riferibili al MNE dei quali è titolare, dal punto giuridico, una delle entity facenti parte del MNE<sup>265</sup>; v) alla sua introduzione su scala internazionale mediante la stipula di Trattati Multilaterali; vi) alla condivisione di regole di cooperazione e confronto tra Amministrazioni fiscali.

Trattasi però, in definitiva, di una soluzione che conduce ad un sistema di tassazione più equo su scala mondiale; una soluzione di “*equilibrio*” in grado di contemperare, da un lato, la risoluzione dei fenomeni di doppia imposizione, e, dall'altro, evitare l'erosione delle basi imponibili degli Stati. E sotto questo profilo, dunque, oltre a risolvere i problemi di doppia imposizione, verrebbe anche risolto, correlativamente e specularmente, l'eventuale utilizzo di politiche di *transfer price* finalizzate al “*trasferimento*” di utili tra imprese o verso Stati a fiscalità privilegiata (*profit shifting*) che ha determinato una crescente attenzione da parte delle Autorità fiscali.

Esula dal tema del presente lavoro, ma è evidente che adottando il *formulary approach* qui proposto, il MNE – ove considerato alla stregua di un contribuente globale, tassato in ciascuno degli Stati dove conduce la propria attività economica – verrebbe fortemente limitato in caso di pianificazioni fiscali aggressive nella ricerca e nello sfruttamento delle lacune dei trattati e delle direttive comunitarie o in termini più generali delle differenze e delle asimmetrie esistenti

---

<sup>265</sup> Occorre chiedersi se tali beni debbano essere tenuti in considerazione per ripartire le basi imponibili. Il tema è talmente complesso che dopo attento esame la proposta di Direttiva sulla CCCTB ha escluso il valore degli *assets* immateriali dai fattori rilevanti per la ripartizione della base imponibile consolidata. Ricordiamo che nel giugno 2012, l'OCSE – con un *Draft* sugli *Intangibles* ancora in corso di perfezionamento – ha inteso riconoscere siffatta complessità, prevenendo che i criteri di attribuzione dei relativi profitti alle singole entità del gruppo debbano tener conto non solo della titolarità giuridica, ma anche del grado di coinvolgimento di ciascuna nelle quattro attività chiave di sviluppo, miglioramento, mantenimento e protezione, in quanto espressive della proprietà economica del bene.

tra gli ordinamenti nazionali; di talchè diventerebbe più difficile sottrarsi agli obblighi del proprio ordinamento naturale applicando il c.d. “*jurisdiction shopping*”.<sup>266</sup>

Sarà quindi interessante seguire gli sviluppi del confronto delle Amministrazioni Finanziarie tra di loro e con le imprese che si sta svolgendo in sede OCSE<sup>267</sup>.

Di fronte alla evidente inadeguatezza degli attuali principi di fiscalità internazionale che non hanno tenuto il passo con la realtà del mercato globale, ciò che però appare necessario è un lavoro di profonda ed intensa revisione di tali principi.

In questa direzione, il *formulary approach* rappresenta la manifestazione di un “*diritto globale*” (coerente con l’odierna economia globalizzata); un corredo condiviso di principi generali che funge da collante per i diversi ordinamenti nazionali (fermo restando le agevolazioni – in un contesto di trasparenza e fiducia – approntate unilateralmente da ogni singolo Stato).

Ad avviso di chi scrive, quanto sopra pare una strada obbligata: i problemi originati da una economia globalizzata possono essere risolti solo con un “*diritto globale*”.

Parafrasando dal citato articolo di Guido Rossi, “*La questione che assume per il futuro dell'umanità la stessa importanza del problema del clima del pianeta e della difesa dei diritti umani, può trovare soluzione soltanto in quella auspicata da Immanuel Kant con lo Ius Cosmopoliticum, quel diritto cosmopolitico dello Stato universale, ripreso poi - coi modi suoi - nelle tesi della "civitas maxima" dal più grande giurista del secolo scorso, Hans Kelsen*”.

L'organizzazione di ogni singola nazione deve oggi essere adeguatamente preparata a questa visione politica globale, predisponendo norme dell'ordinamento interno e accordi internazionali che ne assicurino l’attuazione in modo corretto, rapido ed efficiente.

---

<sup>266</sup> Implicazioni ed impatti si avrebbero, ad esempio, anche in relazione alle società della c.d. *new economy* le quali in virtù della loro attività, eminentemente digitale, non hanno bisogno di radicarsi nei vari paesi in cui operano con strutture (*branches* o *subsidiaries*) che, secondo i principi di tassazione tradizionali, siano idonee a creare un collegamento qualificato tra impresa e territorio e quindi redditi imponibili da assoggettare a tassazione. Proprio in virtù delle loro caratteristiche, siffatte società riescono a sottrarsi “*legalmente*” – ossia evitando di far sorgere il presupposto impositivo – alle pretese impositive dei Paesi della fonte, in cui producono profitti.

<sup>267</sup> E, così per esempio, facendo seguito al Rapporto BEPS, l’OCSE, in data 19 luglio 2013, ha pubblicato l’*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* per fronteggiare il problema della *base erosion* e del *profit shifting*.

## **BIBLIOGRAFIA**

ADAMI F., LEITA F., *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2000, 366;

ADONNINO P., voce *Doppia imposizione* in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XII, Roma, 1989;

ADONNINO P., *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, IV, 57;

ADONNINO P., *La convenzione europea 90/346 sulla cosiddetta procedura arbitrale – Limiti e problemi*, in *Rivista Diritto Tributaria*, I, 2002, 1212;

ADONNINO P., *Some thoughts on the EC Arbitration Convention*, in *European Taxation*, 2003, 233;

ADONNINO P., *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 1097;

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 21/E del 5 Giugno 2012;

AGENZIA DELLE ENTRATE, Bollettino del *ruling di standard internazionale*, 19 marzo 2013;

ALBIN T., *Problems with Permanent Establishments - Problems in Determining Permanent Establishment on the basis of Article 5 (1)*, OECD MC, 2, TTN-TAXATION.NET, <http://www.ttn-taxation.net/pdfs/prizes/TiiuAlbinEssay.pdf>;

ARANGIO-RUIZ G., MARGHERITA L., TAU ARANGIO-RUIZ E., *Soggettività nel diritto internazionale*, in *Digesto Discipline. Pubbliche*, XIV;

AVERY JONES J., *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention*, in *British Tax. Review*, 1979, 337;

BETTENDOF L., DEVEREUX M.P., LORETZ S., VAN DER HOST A., *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and the cons*, 20 marzo 2011, in <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/6248>;

BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE (BIAC), *Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises*, 14 February 2003;

CANE' D., *La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, 1511;

CAPOLUPO S., *Il provvedimento dell'agenzia delle entrate per l'attuazione del ruling internazionale: incidenza sui profili penali?*, in *Il Fisco*, 2004, 6067;

CARACCIOLI I., *Profili penali e riflessi sull'attività di controllo del ruling internazionale*, in *Il Corriere Tributario*, 2005, 112;

CARTONI B., *Profili penali del ruling internazionale*, in *Il Fisco*, 2004, 250;

CARTONI B., *Ruling internazionale: timori i(infondati) di responsabilità penale*, in *Il Fisco*, 2005, p. 4141;

CERIANA E., *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 1995, I, 660;

COMMISSIONE EUROPEA, “*Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/EEC of 23 July 1990) {SEC(2009) 1168} {SEC(2009) 1169}*”, [COM(2009)472] , 14 settembre 2009;

COMMISSIONE EUROPEA, *Double Taxation in the Single Market*, [COM(2011)712], 11 novembre 2011;

COMMISSIONE EUROPEA, *Recommendation on aggressive tax planning* [2012/772/EU], 6 dicembre 2012;

CONSALVO L., *L'efficacia degli accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro la doppia imposizione sui redditi*, in *Bollettino Tributario d'informazione*, 1993, 1355;

CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 1987;

CROSTI A., *Doppia imposizione economica e giuridica: una panoramica sui concetti, gli strumenti per l'eliminazione, e le problematiche*, in *Il Fisco*, 1995, 7284;

CROVATO F., *Gli accordi preventivi nella determinazione del tributo*, Padova, 2003;

DE RUITER M., *Supplementary Dispute Resolution*, in *European Taxation*, 2008, 493;

DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo T.U.I.R.*, in *Rassegna Tributaria*, 1597;

DOMINICI R., *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002;

ECCLES G., *The Transfer Pricing Problem*, D.C. Heath and Company, Lexington/Toronto, 1985;

ERNST&YOUNG, *Study of the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*, 2010, (<http://www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf>);

FALSITTA G., *Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale*, Padova, 2010;

FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, in *Digesto Discipline Privatistiche*, sezione commerciale, V, Torino, 1990;

FILIPPI P., *Dalla procedura amichevole... alla procedura arbitrale: osservazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1997, 1174;

FRANCESCUCCI D., *The Arm's length principle and group dynamics – Part 1: the Conceptual shortcomings*, in *International Transfer Pricing Journal*, No. 2, 2004, IBFD Publications;

GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, 488;

GALLO F., *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1985, I, 385;

GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990;

GARBARINO C., COMI L., *Mutual Agreement Procedure: la Convenzione arbitrale europea sul Transfer Pricing*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 8-9 del 2012, 5;

GASPARRI T., in *Controversie internazionali – Procedure amichevoli e Gestione delle relazioni*, a cura di (P. VALENTE), Milano, 2013;

GASSNER W., LANG M., LECHNER E., *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, London, 1997;

GIOVANNINI A., *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle Entrate*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2002, pag. 449;

HAYRI A., CLARK R., *Firm Profitability in recession*, in *Tax Management Transfer Pricing Report*, 6 marzo 2002, BNA Publishing, WASHINGTON, 905;

HILLGENBERG H., *A Fresh Look at Soft Law*, in *European Journal of International Law*, n. 3, 1999;

HINNEKENS L., *The Uneasy Case and Fate*, in *Intertax*, 2009, 606;

HINNEKENS L., *European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedure and First Experience*, in *EC Tax Review*, 2010, 109;

HORNGREN C., STRATTON W., SUNDEN G., *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall International Inc., Saõ Paulo, 2002;

HOOR O.R., *The OECD Model Tax Convention: a comprehensive technical analysis*, LEGITECH, Editions Juridiques & Fiscales, Luxembourg, 2010;

KEMMEREN T., *After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, in *EC Tax Review*, 2008, 156;

KOVACS L., *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, 699;

LA COMMARA U., NUZZOLO A., *L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni Fiscali*, in *Il Fisco*, 1998, 728;

LANG M., PISTONE P., SCHUNCH J., STARINGER C., STORCK A., ZAGLER M., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economic*, IBFD, Amsterdam, 2010;

LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il Fisco*, 1992, 7946;

LEVEY M., WRAPPE S.C., CHUNG K., *Transfer pricing rules and compliance handbook*, Wolter Kluwer Business, Chicago, 2006;

LIBURDI D., *Commento al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004*, in *Corriere Tributario*, 2004, 2605;

LOVISOLO A., *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro le doppie imposizioni*, in *Diritto Pratica Tributaria*, 1983, I, 1127;

MAISTO G., *Il transfer price nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985;

MATTHEWS G., *What is a "Competitive" Tax System?*, OECD Taxation Working Papers No. 2, 9 settembre 2013;

MAYR S., *La procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione*, in *Rassegna Tributaria*, 1986, 95;

MAYR S., *La nuova Convenzione Italia - Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Bollettino Tributario d'informazione*, 1993, 482;

MARTINELLI A., TOMMASINI A., *L'Accesso alla MAP nell'Arbitration Convention*, in *Corriere Tributario*, 2012, 2494;



MAZZETTI DI PIETRALATA M., ZALLO L., *Ruling in materia di transfer pricing*, in *Il Fisco*, 2004, 948;

MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990;

MUNIN N., *Tax in Troubled Time: Is It the Time for a Common Corporate Tax Base in the EU?*, in *EC Tax Review*, 2011, 124;

MUSELLI A- MUSELLI A., *Transfer pricing*, Milano, 2012;

NUSSI M., *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 1859;

OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, February 2007 Version;

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2010 Version;

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 22 July 2010;

OECD, *Discussion Draft Proposed Revision of the Section on Safe Harbours in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Draft Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours*, 6 June 2012;

OECD, *The Comments Received Respect to the Discussion Draft on the Revision of the Safe Harbours Section of the Transfer Pricing Guidelines*, 29 October 2012;

OECD, *Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*, 30 April 2013;

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting Report*, 12 February 2013;

OECD, *Revised Section E on Safe Harbours in Chapter IV on the Transfer Pricing Guidelines*, 16 May 2013;

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 19 July 2013;

PALMA P., *Il ruling internazionale*, in *Il Fisco* 2004, 194;

PAROLINI A., *La procedura di interpello per i non residenti in base alle disposizioni dello Statuto dei diritti dei contribuenti*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, IV, 74;

PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, 794;

PEZZUTO G., *I riflessi del ruling internazionale sull'attività di verifica fiscale dell'amministrazione finanziaria*, in *Il Fisco*, 2004, 2398;

- PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, 2004, Milano, 193;
- PISTONE P., *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2001, Vol. 1, 618;
- PISTONE P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, London, 2002;
- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001;
- REALE O., *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, I, 335;
- RICOLFI S., *La Repubblica delle tasse – Perché l'Italia non cresce più*, Milano, 2011;
- ROCCATAGLIA V., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, coordinato da, Milano, 2005, 1229;
- ROSSI G., *Se globale è la finanza e non la legge*, in *IlSole24Ore*, 26 maggio 2013;
- RUSSO R., PEDRAZZINI E., *Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview*, in *European Taxation*, 2007, 389;
- SACCARDO N., *Il provvedimento di attuazione della disciplina del ruling internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla procedura*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pag. 149;
- SALVINI L., *Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie*, in *NEOTEPA*, 2009, pag. 49;
- TAX JUSTICE NETWORK, *No More Shifty Business. A response to the OECD's Base Erosion and Profit Shifting report on tax published in February 2013*, March 2013;
- TERRA B., WATTEL J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, Amsterdam, 2008;
- TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011;
- TOSI L., A. TOMASSINI A., LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 32;
- UCKMAR V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, 60.
- UDINA M., *Il diritto tributario internazionale*, Padova, 1949;
- VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2012;

VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012;

VALENTE P., *Arbitration Convention 90/436/EC: Inapplicability in case of serious penalties*, in *Intertax*, Vol. 40, Issue n. 3/2012;

VALENTE P., *La valutazione dei rischi di transfer pricing*, in *Il Quotidiano Ipsoa*, 7 maggio 2013;

VALENTE P., CARACCIOLI I., *Sanzioni gravi ex Convenzione Arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 2012, 24;

VIAL E., *Fiscalità internazionale in pratica*, Milano, 2012;

ZIZZO G., *Diritto d'interpello e ruling*, in *Rivista diritto tributario*, 1992, I, 136;

ZUDDO D., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, III, p. 56.