

Normativa e prassi

Controversie fiscali internazionali. L'iter per le procedure amichevoli

5 Giugno 2012

Le Entrate dettano ai propri uffici le linee guida per fornire al meglio supporto e consulenza al dipartimento delle Finanze nella gestione della Mutual agreement procedure



Arriva il vademecum per muoversi agilmente in caso di controversie fiscali internazionali. La **circolare n. 21/E** del 5 giugno illustra a tutto tondo le caratteristiche della procedura amichevole (*Mutual agreement procedure*, così detta Map), distinguendo i casi generati da doppia imposizione, disciplinati da convenzioni bilaterali tra Stati, da quelli relativi a doppie imposizioni dovute a rettifiche dei prezzi di trasferimento, disciplinati, in sede europea, dalla Convenzione arbitrale.

Le convenzioni internazionali che regolano il Map

E' innanzitutto importante illustrare le fonti giuridiche internazionali che prevedono la procedura amichevole. Le Convenzioni bilaterali, che vengono stipulate tra due Stati allo scopo di rimuovere o mitigare i fenomeni di doppia imposizione, prevedono, come strumento di risoluzione delle controversie che possono eventualmente insorgere, la procedura amichevole (disciplinata dall'articolo 25 del modello Ocse di convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio e dal relativo commentario). La procedura amichevole è, infatti, un istituto di consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le quali dialogano attraverso le rispettive "autorità competenti" (per l'Italia, il dipartimento delle Finanze del Mef), per risolvere una controversia internazionale. L'istituto può essere, quindi, utilizzato nel caso in cui un soggetto residente di uno dei due Stati ritiene che le misure adottate da una o da entrambe le Amministrazioni finanziarie comportano o comporteranno nei suoi confronti un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale.

Sempre in ambito Ocse, all'interno delle Linee guida sulla determinazione dei prezzi di trasferimento, viene illustrato anche l'utilizzo delle Map per evitare e risolvere le controversie generate da rettifiche di *transfer pricing*.

Accanto alle Convenzioni bilaterali, in ambito europeo, vige la Convenzione arbitrale (90/436/Cee del 23 luglio 1990), attivabile in caso di doppia imposizione economica generata da rettifiche dei prezzi di trasferimento praticati fra imprese associate residenti nell'Unione europea.

La sostanziale differenza tra le procedure amichevoli instaurate in base alle Convenzioni bilaterali e quelle avviate con riferimento alla Convenzione arbitrale sta nel fatto che le prime sono connotate solo da un "dovere di diligenza" nella trattazione (anche se alcune modifiche in materia sono state apportate nel 2008), mentre le seconde, aperte in sede europea a seguito di rettifiche degli utili di imprese associate in materia di prezzi di trasferimento, devono portare, in ogni caso, a un esito concreto, anche passando alla fase arbitrale.

Convenzioni bilaterali, istruzioni per risolvere la doppia imposizione

Chi può attivare la Map e a chi rivolgersi

In base all'articolo 25 del modello Ocse, il contribuente, sia persona fisica sia giuridica, che ritiene di essere o di poter essere leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione, può attivare la procedura amichevole. Il caso può essere presentato all'autorità competente dello Stato di residenza del contribuente. Per quanto riguarda, tuttavia, le doppie imposizioni originate da rettifiche dei prezzi di trasferimento, la procedura amichevole può essere comunque validamente instaurata dall'impresa estera associata, che si rivolge all'autorità competente del proprio Stato di residenza per lamentare la doppia imposizione generatasi in seno al gruppo multinazionale.

Scadenze dettate dalla singola convenzione

Per individuare correttamente il termine entro il quale il contribuente può presentare l'istanza, è necessario fare riferimento a quanto previsto dalla singola Convenzione, in genere due anni dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione. Il contribuente può comunque presentare l'istanza prima di ricevere l'avviso di accertamento (ad esempio, a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione).

Le relazioni con il contenzioso interno

In generale, alle Map attivate in Italia ai sensi di una Convenzione bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato in base alla legislazione interna. L'opportunità di rivolgersi al giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l'imposta accertata in Italia diventi definitiva e, quindi, non modificabile in virtù dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti. Di conseguenza, se le autorità competenti giungono a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, vale l'accordo amichevole a patto che il contribuente accetti i suoi contenuti e rinunci contestualmente al ricorso giurisdizionale.

Convenzione arbitrale, come risolvere la doppia imposizione in materia di transfer pricing

Inderogabile il raggiungimento di un accordo

A differenza della procedura amichevole istituita sulla base di accordi bilaterali tra Stati, quella adottata sulla base della Convenzione arbitrale, per risolvere questioni riguardanti il *transfer pricing*, implica l'obbligo per le autorità competenti di raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni. Se non si arriva a una soluzione entro questo termine, infatti, le autorità sono tenute a istituire una commissione consultiva, con l'avvio di una fase arbitrale, al cui parere, se non trovano autonomamente un accordo, sono tenute ad adeguarsi.

Chi può attivare la Map

Possono presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana sia le imprese residenti, in relazione ai rapporti di partecipazione con imprese stabilite in un altro Stato membro dell'Unione europea, sia le stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro. L'apertura può essere proposta se l'Amministrazione finanziaria italiana o quella dell'altro Stato membro intendono operare o hanno operato una rettifica degli utili delle imprese associate o delle stabili organizzazioni.

Tre anni per ricorrere alla procedura amichevole

Il contribuente deve presentare istanza entro tre anni dalla prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione. Il contribuente può comunque presentare l'istanza prima di ricevere l'avviso di accertamento (ad esempio, a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione).

Le relazioni con il contenzioso interno

La fase arbitrale è possibile soltanto se l'impresa associata ha lasciato scadere i termini di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una sentenza.

L'Italia, infatti, rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza, in presenza della quale non è quindi possibile passare alla fase arbitrale.

Facendo un passo indietro, è importante chiarire che, sulla base dello stesso principio giuridico, il contribuente può proporre istanza di procedura amichevole e contemporaneamente coltivare il giudizio contro l'atto di accertamento in merito ai rilievi che hanno prodotto la doppia imposizione, ma, nel caso in cui intervenga una decisione dell'autorità giudiziaria che non elimini la doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non sottoscriva un accordo amichevole conforme alla decisione espressa dall'ultimo giudice nazionale.

di

Valentina Mengoli

Valeria Ibello

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/controversie-fiscali-internazionali-liter-procedure-amichevoli>