

Analisi e commenti

Iniziata la procedura amichevole, il break processuale è automatico

31 Maggio 2016

La nuova legislazione sulle liti fiscali ha l'obiettivo di conferire maggiore efficacia agli accordi tra Stati per la risoluzione di fenomeni legati alla doppia imposizione tributaria



Il titolo II del decreto legislativo 156/2015 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 55 della Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015) ha apportato diverse e rilevanti novità nell'ambito del processo tributario, con particolare riferimento all'introduzione della sospensione del processo su istanza delle parti in caso di procedure amichevoli (Map - *mutual agreement procedure*), ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Contesto normativo di riferimento e *ratio* della norma

L'articolo 9, comma 1, lettera o), del Dlgs 156/2015, ha aggiunto, tra l'altro, all'articolo 39 del Dlgs 546/1992, il comma 1-ter, il quale stabilisce che *"il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990"*.

La novella legislativa prevista al comma 1-ter è volta principalmente a conferire maggiore efficacia alle procedure amichevoli tra Stati, fornendo agli operatori del settore (imprese multinazionali, professionisti, uffici dell'amministrazione finanziaria e giudici delle commissioni tributarie) un ulteriore elemento di certezza in merito alla gestione di tutte le diverse fasi che caratterizzano il ricorso a una procedura internazionale, per la risoluzione di fenomeni di applicazione della doppia

imposizione.

A tal fine, l'amministrazione finanziaria italiana ha, all'interno del settore internazionale della direzione centrale Accertamento, recentemente riorganizzato e potenziato l'ufficio Ruling internazionale, denominato oggi ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali, al fine, tra l'altro, di assicurare un rapido svolgimento delle procedure e interagire al meglio con il ministero dell'Economia e delle Finanze.

Brevi cenni sulle procedure amichevoli

Le procedure amichevoli o *mutual agreement procedure*, le cui caratteristiche sono ampiamente illustrate nella circolare n. 21/2012 dell'Agenzia delle Entrate, consistono in una consultazione diretta tra le amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti e sono finalizzate a risolvere casi di doppia imposizione, rappresentando, quindi, uno strumento per la composizione delle controversie fiscali internazionali. Le fonti di riferimento sono le convenzioni internazionali bilaterali per evitare le doppie imposizioni e la convenzione 90/436/Cee del 23 luglio 1990, per l'eliminazione appunto delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, in applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento.

In ambito nazionale, invece, la base giuridica delle Map va rinvenuta nelle leggi di ratifica delle singole convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia, nonché nella legge 99/1993 che ha ratificato la Convenzione arbitrale. Ulteriori chiarimenti operativi in merito al funzionamento delle procedure amichevoli si rinvergono, come già accennato, nella circolare n. 21/E del 5 giugno 2012.

Perché ricorrere alle Map

Nell'ottica di favorire il ricorso alle *mutual agreement procedure*, occorre richiamare l'impegno assunto dall'Italia, nell'ambito del progetto Beps (*base erosion and profit shifting*) promosso dall'Ocse e dal G20 (*final report all'action 14*), volto a introdurre una clausola arbitrale nei propri trattati al fine di eliminare le doppie imposizioni. Scopo dell'impegno è quello di modificare i trattati già in vigore attraverso lo strumento del *multilateral agreement* previsto dall'*action 15* del Beps. Per quanto riguarda i trattati recentemente conclusi dall'Italia, la prassi è quella di inserire una clausola arbitrale volta a garantire un'imposizione conforme alle norme pattizie.

In ambito normativo interno, vi è stato, invece, il recente intervento legislativo, attraverso il decreto delegato più volte citato, volto a una migliore gestione, soprattutto in pendenza di giudizio, delle Map tra contribuente e amministrazione finanziaria, che ha inserito le procedure amichevoli tra le cause di sospensione del processo tributario, di cui al comma 1-ter, articolo 39, del Dlgs 546/1992, entrato in vigore dal 1° gennaio 2016.

La sospensione del processo, com'era prima

La disposizione normativa in esame prevedeva, nella sua originaria formulazione, la sospensione del processo solo in caso di proposizione di *“querela di falso o decisione pregiudiziale di una questione sullo stato o la capacità delle persone fatta eccezione per la capacità di stare in giudizio”* (ora punto 1 dell'articolo 39).

Pertanto, a eccezione dei chiarimenti forniti dall'Agenzia con la circolare n. 21/2012, non esisteva, nell'ordinamento italiano, una vera e propria disposizione di raccordo tra fase contenziosa e le procedure amichevoli, con la conseguenza che il contribuente che presentava un'istanza di Map (aperta sulla base della Convenzione 90/436/Cee del 23 luglio 1990) poteva agire in giudizio solo per chiedere il rinvio dell'udienza in attesa di ricevere l'ammissione alla procedura, rischiando di rinunciare al ricorso in assenza di una formale apertura della Map o di veder pronunciata una sentenza.

Nel caso di Map aperta sulla base dell'articolo 25 del modello Ocse, in assenza di sospensione del processo tributario, il contribuente rischiava, invece, l'intervento di un giudicato prima della conclusione della procedura. In tal caso, la competente autorità italiana avrebbe potuto solo comunicare gli esiti del giudizio alla competente autorità estera.

La sospensione concordata, com'è ora

Il decreto delegato, ampliando le ipotesi di sospensione del processo tributario, ha previsto, al comma 1-ter dell'articolo 39, Dlgs 546/1992, l'ipotesi di sospensione processuale su istanza delle parti (concordata) nel caso in cui penda una controversia e queste si attivino per dare avvio alle procedure amichevoli.

Diversamente da quanto disciplinato dall'articolo 296 cpc, in base al quale il giudice civile, su istanza di tutte le parti, ove sussistano giustificati motivi, *può* disporre la sospensione del processo, nel processo tributario, a seguito della recente riforma, il giudice, qualora le parti lo richiedano, *dovrà* disporre, con provvedimento ordinatorio, la sospensione del processo sino alla rinuncia dello stesso, in caso di Map aperta sulla base della Convenzione 90/436/Cee, ovvero sino alla conclusione della procedura, in caso di Map aperta sulla base dell'articolo 25 del modello Ocse.

Si tratta, in sostanza, di una assoluta novità nel processo tributario, in quanto il legislatore ha introdotto per la prima volta una ipotesi di sospensione per così dire *“automatica”*, ove alcun margine di discrezionalità è lasciata al giudice tributario.

Contenuto della richiesta

Il processo potrà essere sospeso su richiesta conforme delle parti (processuali), a eccezione dell'amministrazione fiscale estera che avanzi eventuali pretese nei confronti del contribuente.

Per quanto concerne il contenuto della richiesta congiunta delle parti, la stessa dovrà indicare, alla competente commissione tributaria, che è stata avviata una procedura amichevole. In tal caso, non sarà sufficiente la mera presentazione dell'istanza di avvio della Map, essendo necessaria la decisione dell'autorità italiana dell'avvenuto avvio della procedura, che potrà essere emesso solo a seguito dell'ammissibilità e fondatezza dell'istanza da parte del ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con l'Agenzia delle Entrate.

Durata della sospensione e prosecuzione del processo

Per la sospensione concordata nel processo tributario, il legislatore, contrariamente a quanto previsto dall'articolo 296 cpc, non ha previsto alcun termine di durata. Si tratta, in effetti, di una scelta voluta, in quanto la richiesta di sospensione del processo è rimessa esclusivamente alla volontà delle parti.

Pertanto, nel caso in cui le stesse richiedano la sospensione del processo, il giudice dovrà concederla fino alla rinuncia della prosecuzione del processo (nel caso di apertura della procedura sulla base della convenzione 90/436/Cee) ovvero fino alla conclusione della procedura (in caso di apertura sulla base dell'articolo 25 del modello Ocse). In quest'ultima ipotesi, la procedura amichevole tra le autorità fiscali potrebbe protrarsi, per cause imprevedibili, oltre il termine previsto di 18/24 mesi dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente, e le parti potranno, ai sensi dell'articolo 43 del Dlgs 546/1992, unilateralmente, interrompere lo stato di quiescenza del processo presentando apposita istanza di trattazione al presidente di sezione, il quale riassumerà il processo, fissando la data della relativa udienza di trattazione.

Effetti della sospensione sui rilievi fuori da Map

Infine, è importante sottolineare che l'eventuale sospensione concordata investe anche gli ulteriori ed eventuali rilievi non oggetto di Map.

Quanto detto è suffragato sia dal tenore letterale dell'articolo 35, comma 3, ultimo periodo, del Dlgs 546/1992 (norma di carattere eccezionale che introduce una deroga rispetto al regime previsto nel codice di procedura civile di cui all'articolo 279), che esclude l'ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande, sia dall'orientamento maggioritario della suprema Corte di cassazione, la quale ha ritenuto legittimo l'operato dei giudici di secondo grado laddove abbiano deciso soltanto una parte della domanda e abbiano sospeso il processo con riferimento alle altre domande, in attesa della pronuncia di un diverso giudice sulla questione (*cfr* Cassazione, sentenze nn. 2254/2011 e 7909/2007).

di

Davide Campo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iniziata-procedura-amichevole-break-processuale-e-automatico>