



# CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

---

Relazione su novità normativa

Rel. n. 73

Roma, 28 settembre 2020

**OGGETTO: CONTENZIOSO TRIBUTARIO - CONTROVERSIE FISCALI INTERNAZIONALI IN MATERIA DI DOPPIA IMPOSIZIONE - PROCEDURA AMICHEVOLE (cd. MAP) - PROCEDURA ARBITRALE OBBLIGATORIA - Decreto legislativo 10 giugno 2020, n. 49 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea (cd. direttiva DRM).**

## **SOMMARIO:**

### **PREMESSA**

#### **1. Il recepimento della direttiva DRM.**

**1.1 Modelli negoziali: MAP e limiti delle vigenti procedure amichevoli-arbitrali.**

**1.2 Oggetto e scopo della direttiva DRM.**

**L'ANALISI DEL D.LGS N. 49 DEL 2020**

**2. Oggetto e ambito di applicazione.**

**3. Soggetti e definizioni.**

**4. Istanza di apertura di procedura amichevole.**

**4.1 Superamento della definitività impositiva.**

**4.2 Interazioni col processo tributario. Preclusioni.**

**5. Rapporti tra le diverse procedure amichevoli.**

**6. Fase istruttoria. Decisione in autotutela.**

**7. Decisione dell'Agenzia sull'istanza di apertura della MAP.**

**8. Procedura amichevole (MAP).**

**9. Ricorso avverso la decisione di rigetto.**

**10. Commissione consultiva.**

**10.1 Risoluzione delle controversie da parte della Commissione consultiva.**

**11. Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.**

**12. Norme comuni sulla fase arbitrale.**

**13. Decisione delle Autorità competenti a seguito della procedura di risoluzione delle controversie.**

**13.1 Modalità di esecuzione delle decisioni.**

**13.2 Pubblicità delle decisioni.**

## PREMESSA

### 1. Il recepimento della direttiva DRM.

Lo scorso 25 giugno è entrato in vigore il d.lgs 10 giugno 2020, n. 49 (d'ora in poi, *breviter*: decreto), recante «Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea»<sup>1</sup>, emanato in attuazione dell'art. 8, comma 1, della l. n. 117 del 2019<sup>2</sup> (legge di delegazione europea 2018).

La direttiva - nota come direttiva **DRM** (*Dispute Resolution Mechanism*)<sup>3</sup>, il cui termine di recepimento era fissato al 30 giugno 2019<sup>4</sup> - attraverso la predisposizione di una **procedura amichevole** (*Mutual Agreement Procedure*, “**MAP**”) in combinazione con una (eventuale) fase **arbitrale**, ha istituito un meccanismo non giurisdizionale - **vincolante** e con obbligo di **risultato** - di risoluzione amministrativa delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e applicazione di Accordi e Convenzioni per l'eliminazione della **doppia imposizione**<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Pubblicato in *G.U.* n. 146 del 10 giugno 2020.

<sup>2</sup> Recante i seguenti principi e i criteri direttivi specifici per l'esercizio della delega. È affidato al Governo il compito di: procedere al necessario adeguamento delle disposizioni di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario, con riguardo tra l'altro agli adempimenti attribuiti dalla direttiva DRM ai tribunali nazionali; coordinare e raccordare le previsioni dei decreti delegati per l'attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 con gli obblighi internazionali in materia fiscale, ivi inclusa la Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, con atto finale e dichiarazioni, fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della l. n. 99 del 1993; procedere alla modifica delle altre disposizioni nazionali al fine di dare attuazione a quanto stabilito dalla direttiva (UE) 2017/1852, anche alla luce degli obblighi internazionali in materia fiscale; fissare criteri e modalità per disciplinare il rapporto tra il meccanismo di risoluzione delle controversie fiscali previsto dalla direttiva DRM con eventuali procedimenti giurisdizionali nazionali, anche non riconducibili nell'ambito del processo tributario, al fine di dare attuazione alle disposizioni della direttiva DRM con particolare riferimento all'esercizio delle facoltà previste dall'art. 16 della stessa che stabilisce, tra l'altro, che spetta ai singoli Stati membri regolamentare le interazioni tra le decisioni dei giudici nazionali e la percorribilità della procedura.

<sup>3</sup> Pubblicata in *G.U.U.E* L 265 del 14 ottobre 2017. Sulla direttiva DRM v. B. FERRONI, *La nuova direttiva UE per la risoluzione delle controversie fiscali*, in *Il Fisco*, 2018, n. 5; A. IANNACCONE, *Doppia imposizione: approvata la Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie*, in *Corr. trib.*, 2018, n. 4, pagg. 273 ss.; F. MATTARELLI, *Controversie internazionali e processo tributario*, in M. Basilavecchia (a cura di), *Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018; G. ROLLE, *La direttiva sulla risoluzione delle controversie in materia fiscale: una soluzione per tutti i casi di doppia imposizione nella UE?*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2018, n. 11.

<sup>4</sup> Il mancato recepimento della direttiva nei termini prescritti ha comportato l'avvio da parte della Commissione europea di una procedura d'infrazione (n. 2019/0217) contro l'Italia. In data 27 novembre 2019 è stato redatto parere motivato ex art. 258 TFUE. La procedura risulta pendente alla data di redazione della presente redazione (v. <https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement-decisions/>).

<sup>5</sup> Per tale intendendosi - ai sensi dell'art. 2, comma 2, del decreto in commento - «l'applicazione da parte dell'Italia e di uno o più Stati membri Ue delle imposte contemplate da un accordo o convenzione, qualora comporti:

1) un'imposizione aggiuntiva

2) un aumento delle imposte dovute

3) l'annullamento o la riduzione delle perdite che potrebbero essere utilizzate per compensare gli utili imponibili».

## 1.1 Modelli negoziali: MAP e limiti delle vigenti procedure amichevoli-arbitrali.

Nel più ampio quadro della cooperazione fiscale internazionale volta ad agevolare il perseguimento della *tax compliance*<sup>6</sup>, la composizione delle controversie tributarie internazionali può essere raggiunta non soltanto attraverso il ricorso alle corti giurisdizionali nazionali: il diritto internazionale fiscale conosce, infatti, dei metodi risolutivi (non giurisdizionali o al più para-giurisdizionali) diversi dal processo tributario, basati principalmente sul negoziato tra Stati<sup>7</sup>. La peculiarità di questi modelli su base negoziale – che si distinguono per la differente modalità attraverso la quale si perviene alla decisione finale<sup>8</sup> – è che la negoziazione, per lo più diretta a risolvere i casi di doppia imposizione internazionale, non viene condotta per via diplomatica, ma ha per protagonisti le competenti Autorità amministrative tributarie<sup>9</sup>.

---

Come rilevato in sede di parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato della Repubblica sull'atto del governo n. 143 (in Senato della Repubblica, Legislatura XVIII, *Resoconto sommario n. 14 del 20 maggio 2020*, pag. 8, [www.senato.it](http://www.senato.it)), il riferimento alla «**imposizione aggiuntiva**» - sebbene non perfettamente coincidente con la lettera della direttiva (UE) 2017/1852, che all'art. 2, lett. c), utilizza invece la locuzione «*onere fiscale aggiuntivo*» - consente l'applicazione delle procedure di risoluzione in discorso anche alle richieste di rimborso, nelle fattispecie di diniego, tacito o espresso.

Secondo **Cass., sez. V, n. 10793/2016**, non massimata, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dall'art. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. In giurisprudenza v., altresì, sui singoli trattati bilaterali contro le doppie imposizioni: Cass., Sez. V, n. 2323/2020, Rv. 656781-01; Id., n. 30347/2019, Rv. 626235-01; Id., n. 24287/2019, Rv. 655401-01.

In dottrina, in materia di doppia imposizione, v. *ex plurimis*: A. MARZITTI, *La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra Convenzioni bilaterali e direttiva madre-figlia* (nota a Cass. civ., Sez. V, 31 gennaio 2020, n. 2313), in *Riv. dr. trib. on line*, 27 aprile 2020; G. CASERTANO, *La direttiva "madre-figlia", le norme interne e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 1995, pagg. 804 ss.; G. MARINI, *Le distorsioni economiche del rimborso del credito d'imposta previsto dalla nuova Convenzione Italia-Francia*, *ibidem*, pagg. 254 ss.; G. ESCALAR, *Il rimborso di imposte a soci non residenti tra normativa "madri-figlie" e accordi bilaterali*, *ibidem*, pagg. 71 ss.; S. MORATTI, *La fiscalità dei dividendi in uscita: rapporti tra la direttiva "madre-figlia" e le convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 2017, n. 3, pag. 75 ss.; C. SOZZI, *Dividendi intracomunitari tra Convenzioni internazionali e direttiva "madre-figlia"*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, pagg. 180 ss.; D. CANÈ, *Territorialità e tassazione dei dividendi internazionali*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 2019, n. 3, pagg. 272 ss.

<sup>6</sup> Per tale intendendosi quell'attività coordinata di due o più Stati, posta in essere allo scopo di consentire, in via reciproca, il soddisfacimento di obiettivi fiscali tramite strumenti per lo più di carattere amministrativo. Ciò in quanto - secondo un consolidato principio di diritto internazionale - rimane precluso l'esercizio diretto di attività sovrane (come quelle tributarie) nel territorio di un altro Stato. In tema di cooperazione fiscale in materia fiscale v., per tutti, B. SANTACROCE, *La cooperazione in materia fiscale. Problemi, reazioni e prospettive circa la Convenzione redatta congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'O.C.S.E. nel 1988 concernente la mutua assistenza amministrativa*, in *Nuova riv. trib.*, 1990, pagg. 436 ss. Sul tema dell'armonizzazione delle legislazioni fiscali, v. A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, pagg. 1397 ss.

<sup>7</sup> C. ATTARDI, *La composizione delle controversie fiscali internazionali: procedure amichevoli, procedure arbitrali ed ordinamento nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, IV, pag. 55, cui si rinvia per ampi approfondimenti, anche rispetto al dibattito sull'effettività di questi modelli.

<sup>8</sup> C. ATTARDI, *op. cit.*, pag. 56.

<sup>9</sup> Sui modelli di risoluzione delle liti tributarie internazionali e sulla centralità del negoziato tra gli Stati, cfr. R. DOMINICI, *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*,

Tra i metodi non giurisdizionali, la *Mutual Agreement Procedure* (d'ora in poi, *breviter MAP*), attraverso il "dialogo" tra le Autorità amministrative fiscali dei Paesi membri coinvolti, costituisce un importante strumento di composizione amministrativa delle dispute internazionali previsto dalle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni (*Double Taxation Conventions - DTCs*) ovvero da quei Trattati internazionali basati sull'apposito *Modello* di Convenzione bilaterale elaborato dall'OCSE<sup>10</sup>, mediante i quali gli Stati contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti<sup>11</sup>.

Come noto, la doppia imposizione può essere in taluni casi mitigata con norme interne, riconoscendo un credito per i redditi prodotti all'estero o concedendo l'esenzione degli stessi, ma spesso richiede la sottoscrizione da parte dei due Stati coinvolti di un Accordo o Trattato - definito **Convenzione bilaterale** - per regolare il fenomeno e, più precisamente, per limitare il potere impositivo. L'efficacia di una Convenzione bilaterale, tuttavia, è subordinata al fatto che i due Stati coinvolti interpretino coerentemente le disposizioni del trattato e qualificano altrettanto uniformemente i fatti<sup>12</sup>. In caso di divergenza, le Convenzioni prevedono per l'appunto una **procedura amichevole (MAP)** in cui le rispettive Autorità fiscali hanno l'obbligo (non di risultato bensì) di "*fare del loro meglio*" per trovare una soluzione condivisa<sup>13</sup>.

---

in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di Uckmar, Padova, 2002, pag. 149, secondo il quale le ragioni del favore per questa metodologia risiedono nel fatto che, attraverso le procedure negoziali, non si rinuncia alla sovranità statale in materia tributaria. Infatti, l'attivazione della procedura non comporta l'insorgenza di un obbligo di risultato, tale da eliminare la denunciata doppia imposizione. Il soddisfacimento degli interessi in conflitto è sempre rimesso alla libera ed incondizionata volontà degli Stati interessati i quali, dunque, non sono vincolati all'applicazione di una decisione resa da un organo in posizione di terzietà e, pertanto, non subiscono limitazioni rispetto al proprio potere sovrano in materia tributaria.

<sup>10</sup> Le Convenzioni italiane contengono norme equivalenti all'art. 25 del *Modello* OCSE, relativo alle "procedure amichevoli", ed è prevalente l'opinione - confermata anche in via di prassi (v. § 2 della circolare n. 21/E del 2012 dell'Agenzia delle entrate) - che le controversie fiscali internazionali possano riguardare i prezzi di trasferimento anche in assenza di una specifica previsione sui *correlative adjustments* (C. GARBARINO, *Transfer price*, in *Digesto*, IV, Torino, pag. 26; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 1150). Sulla procedura amichevole v. C. Attardi, *loc. cit.*, nt. 2 ed *ivi* per ampi riferimenti bibliografici internazionalistici.

<sup>11</sup> In argomento, per tutti, v. AA.VV., *Procedure amichevoli (MAP). Rapporto internazionale fisco-contribuenti e tra amministrazioni*, Milano, 2018; M. BARGAGLI, *Le procedure amichevoli per evitare la doppia imposizione*, in *Amministrazione e Finanza*, 2013, n. 7, pagg. 25 ss.; M. TRIVELLIN, *Studio sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2018; A. TOMASSINI-A. MARTINELLI, *L'accesso alla «Mutual Agreement Procedure» nell'«arbitration convention»*, in *Corr. trib.*, 2012, n. 32, pagg. 2495 ss.

<sup>12</sup> Cfr. *considerando 1* della direttiva (UE) 2017/1852: «Le situazioni in cui diversi Stati membri interpretano o applicano in modo non uniforme le disposizioni degli accordi e delle convenzioni fiscali bilaterali o della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE) («convenzione sull'arbitrato dell'Unione»), possono creare seri ostacoli fiscali per le imprese che operano a livello transfrontaliero. Essi creano un onere fiscale eccessivo per le imprese e possono provocare distorsioni economiche e inefficienze e avere un impatto negativo sugli investimenti transfrontalieri e la crescita».

<sup>13</sup> «*shall endeavour ... to resolve*»: così art. 25 del *Modello* OCSE. La dottrina evidenzia che si è in presenza di un **obbligo di negoziare** non già di raggiungere un accordo. Inoltre, poiché l'attivazione della procedura è subordinata al requisito che l'Autorità competente investita del caso lo

A livello OCSE, l'esigenza di addivenire in ogni caso, ed in tempi certi, ad una soluzione delle controversie fiscali internazionali basata sulla collaborazione fra le Autorità degli Stati coinvolti è stata oggetto di un intervento del 2008<sup>14</sup>, mediante l'inserimento del par. 5 nell'art. 25 del *Modello OCSE* di Convenzione per evitare le doppie imposizioni, che ha previsto una fase **arbitrale obbligatoria** in ipotesi di mancato accordo tra le Autorità in sede di MAP<sup>15</sup>. Tuttavia detta revisione ha avuto un'efficacia limitata - ovvero solo *indiretta* - poiché il documento in questione è un mero *Modello* di Convenzione, le cui modifiche non esplicano effetto fino a quando il singolo Stato rinegozia la specifica Convenzione bilaterale inserendo la corrispondente previsione<sup>16</sup>.

Parallelamente alle MAP regolate dalle Convenzioni bilaterali, a livello di Unione europea è stata introdotta una procedura amichevole dalla **Convenzione 90/436/CEE «sull'arbitrato dell'Unione»** (cd. **Convenzione arbitrale**<sup>17</sup>) relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni riconducibili a rettifiche dei prezzi di trasferimento o dell'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni; in assenza di accordo tra le Autorità fiscali competenti, la Convenzione arbitrale prevede l'*obbligo* di demandare ad una Commissione consultiva la risoluzione della controversia in ambito comunitario<sup>18</sup>. Questo strumento - ove la fase arbitrale è solo eventuale<sup>19</sup> ma che offre

---

ritenga «*well founded*», un'interpretazione restrittiva o di comodo di questo requisito potrebbe pregiudicare l'avvio della procedura. Sul punto v. C. ATTARDI, *op. cit.*, pag. 69 nt. 25.

<sup>14</sup> L'idea era nell'agenda del comitato fiscale già da diversi anni, tuttavia solo nel 2007 è stato raggiunto il necessario consenso (OECD CFA, *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, febbraio 2007) ed è stato pubblicato il *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (MEPAP) (OECD CFA, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures MEPAP*, febbraio 2007).

<sup>15</sup> V. il rapporto dell'OCSE *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*, adottato dal Consiglio dell'OCSE il 17 luglio 2008.

<sup>16</sup> Globalmente, le Convenzioni che contengono la clausola arbitrale sono circa 180 (cfr. H.M. PTT, *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation*, *Intertax*, 2014, pag. 445).

L'**Italia** ha inserito la procedura arbitrale nella maggior parte delle Convenzioni recenti: si tratta delle convenzioni con Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakhstan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda e Uzbekistan; la più importante è quella con gli Stati Uniti, per la quale tuttavia la procedura arbitrale non è ancora stata adottata (sulle circostanze della mancata attuazione v. G. ROLLE-A. TURINA, *Condizioni applicative e profili temporali della Convenzione Italia-USA*», in *Corr. Trib.* n. 11/2010, pag. 888); come ha rilevato ASSONIME (*Gruppo di lavoro sulla fiscalità transnazionale - Prezzi di trasferimento*, in *Note e studi*, 2014, n. 9), la lacuna riguarda semmai le Convenzioni anteriori con Stati extracomunitari. Peraltro tutte le Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia contro le doppie imposizioni sui redditi o sul patrimonio (*Double Taxation Conventions - DTCs*) recano una clausola, corrispondente all'art. 25 del *Modello OCSE*, che consente l'attivazione di una procedura amichevole, quale rimedio esperibile dal contribuente che ritenga di essere (o di poter essere) leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione stessa: cfr. G. MARZO-I. BARBIERI, *op. cit.*, pagg. 11-16.

<sup>17</sup> Fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della l. 22 marzo 1993, n. 99. La Convenzione arbitrale è entrata in vigore il 1° gennaio 1995; l'efficacia è inizialmente cessata nel 2000 e poi fatta oggetto di proroga con apposito protocollo del 1° novembre 2004. Alla Convenzione si affianca il relativo Codice di condotta per l'effettiva sua attuazione, adottato dal Consiglio dell'Unione europea in data 22 dicembre 2009.

<sup>18</sup> In tema, per tutti, v. C. GARBARINO-G. COMI, *Mutual Agreement Procedure: la convenzione arbitrale europea sul transfer pricing*, in *Fisc. comm. int.*, 2012, n. 8-9, pag. 5.

la certezza del “risultato”<sup>20</sup> - pur avendo acquistato via via sempre più peso al fine di ridurre l’onere della duplice tassazione delle medesime componenti di reddito nei diversi Paesi interessati<sup>21</sup>, è applicabile alle sole rettifiche in materia di *transfer pricing* (che comunque è una delle variabili più rilevanti nella gestione delle imprese multinazionali ed è un’area di costante confronto con le varie Amministrazioni fiscali<sup>22</sup>); inoltre esso - per effetto della posizione assunta dall’Italia e da altri Paesi sottoscrittori in sede di firma della Convenzione ed in sede interpretativa - non è applicabile quando una delle imprese interessate sia «passibile di sanzioni gravi», configurabili ai sensi della legge nazionale come «reato fiscale»<sup>23</sup>, rientrandovi, quindi, anche l’ipotesi di (mera) infedele dichiarazione<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Essendo il rimedio previsto al difetto di accordo tra le parti. Fonti rilevanti nell’applicazione della Convenzione sono il Codice di condotta approvato dal Consiglio UE con atto 2006/C-176/02 (in *G.U.C.E.* del 28 luglio 2006) e la revisione del Codice di condotta approvato dal Consiglio UE con atto 2009/C-322/01 (in *G.U.C.E.* del 30 dicembre 2009) che è in sostanza un’integrazione più che una versione aggiornata del Codice); ad essi vanno aggiunti i diversi documenti della Commissione che danno conto delle varie delibere del *Joint Transfer Pricing Forum* (istituito nel 2002) e, in relazione alla Convenzione arbitrale, v.: *Summary report on penalties* del 14 settembre 2009; *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum* (doc. JTPF/003/2014/EN); *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention* (doc. JTPF/020/REV/2012).

<sup>20</sup> Per l’appunto garantito dalla norma convenzionale che impone alle Amministrazioni di nominare una Commissione consultiva.

<sup>21</sup> Così F. MATTARELLI, *La sospensione del processo tributario: influenza del nuovo art. 39 d.lgs. n. 546/1992 sulle procedure amichevoli internazionali in materia di transfer pricing*, in *Rass. trib.*, 2017, n. 1, pag. 133, secondo il quale le ragioni del “successo” risiedono nel fatto che - diversamente dai trattati bilaterali - la Convenzione esclude la possibilità che possa restare non “sanata” la doppia imposizione generata dalla rettifica di componenti di reddito (come minor costo o maggior ricavo) in uno Stato contraente e che sia stata già oggetto di tassazione (come maggior ricavo o come minor costo) in un altro Stato contraente.

<sup>22</sup> Come precisa l’Agenzia delle entrate con circolare n. 21/E del 2012, le fattispecie rientranti nell’ambito oggettivo della Convenzione arbitrale sono solo quelle originanti dalle contestazioni di cui all’art. 110 T.U.I.R. in materia di prezzi di trasferimento, con ciò escludendosi, quindi, eventuali richieste di arbitrato fondate su contestazioni di altra natura, quali ad es., i rilievi connessi all’inerenza dei costi sostenuti fra imprese associate o su stabili organizzazioni occulte. Nel senso dell’esperibilità della procedura, soprattutto in caso di stabile organizzazione, v. A. TOMASSINI-A. MARTINELLI, *L’accesso alla «Mutual Agreement Procedure» nell’arbitration convention*, cit., pagg. 2495 s.

<sup>23</sup> In sede di firma della Convenzione, l’Italia ha specificato, nelle dichiarazioni unilaterali relative all’art. 7 (in *G.U.C.E.* L 225 del 20 agosto 1990, pag. 24), che «per “sanzioni gravi” si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale», con la conseguenza che risulterebbero escluse dall’ambito della Convenzione tutte le controversie in materia di prezzi di trasferimento attualmente riconducibili alla fattispecie penale della *dichiarazione infedele*, al superamento delle previste soglie di punibilità. In argomento cfr. ASSONIME, *Gruppo di lavoro sulla fiscalità transnazionale - Prezzi di trasferimento*, cit. In dottrina v. G. ROLLE, “*Transfer pricing*”: i criteri di confronto fra transazioni e gli strumenti di composizione delle controversie, in *Corr. trib.*, 2015, n. 2, pagg. 127 s.; per una ricostruzione della problematica, nel quadro anteriore alla circolare n. 21/E del 2012, cfr. I. CARACCIOLI-P. VALENTE, *Sanzioni gravi ex Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell’ordinamento italiano*, ne *Il Fisco*, 2012, pag. 70; dopo l’emanazione della circolare, v. I. CARACCIOLI, *La convenzione arbitrale in materia di transfer pricing nei suoi riferimenti penalistici*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, pagg. 3 ss.

<sup>24</sup> Secondo F. MATTARELLI, *La sospensione del processo tributario*, cit., pagg. 136 s., questa previsione, connessa con l’obbligo di rinunciare al ricorso “domestico” per vedere avviata la procedura

## 1.2 Oggetto e scopo della direttiva DRM.

In questo contesto di riferimento, la direttiva DRM - oggi trasfusa *in toto* nel decreto in commento - riprende l'impianto della vigente Convenzione sull'arbitrato dell'Unione, riproponendone i seguenti *steps* fondamentali:

- presentazione dell'istanza da parte del contribuente;
- valutazione delle Autorità competenti sull'ammissibilità dell'istanza;
- raggiungimento entro due anni dell'accordo amichevole volto ad eliminare la doppia imposizione;
- in mancanza di accordo, previsione di un arbitrato *obbligatorio* attraverso l'istituzione di una Commissione consultiva con il compito di emanare un parere sulle modalità di risoluzione del caso.

Ma rispetto alla Convenzione arbitrale, la direttiva DRM mira a superarne i limiti e le criticità operative riscontrate dalla Commissione europea<sup>25</sup> e dalle imprese<sup>26</sup>, con particolare riguardo all'accesso alla procedura da parte dei contribuenti, alla sua effettiva conclusione, alla sua eccessiva durata, allo scarso ricorso all'arbitrato e all'ambito di applicazione limitato.

La direttiva non introduce criteri autonomi per stabilire l'allocazione del potere impositivo tra Stati, né quando è possibile invocare un Trattato o una Convenzione per dirimere un caso di doppia imposizione, ma si innesta nel tessuto degli Accordi vigenti inserendo specifiche norme per risolvere il caso controverso, introducendo previsioni sufficientemente snelle da rendersi accessibili per le piccole e medie imprese<sup>27</sup>.

Il primo elemento di novità è l'**ampliamento del campo di applicazione** della procedura (art. 1), non più limitato - come nella Convenzione arbitrale - alle controversie generate da rettifiche dei prezzi di trasferimento praticati fra imprese associate residenti nell'Unione europea (cd. *transfer pricing*)<sup>28</sup>, bensì esteso alle ulteriori fattispecie relative alla doppia imposizione contemplate nelle Convenzioni bilaterali<sup>29</sup>.

---

convenzionale, ha creato diverse difficoltà, date dal fatto che, spesso, alla contestazione di violazioni di *transfer pricing* si accompagnava la denuncia di reato, sicché la società che avesse voluto accedere alla procedura convenzionale era da un lato obbligata a rinunciare al ricorso dinanzi al giudice tributario ma, dall'altro, sapeva d'avere in corso un procedimento penale che avrebbe potuto, in seguito, pregiudicare la conclusione anche della procedura convenzionale.

<sup>25</sup> Cfr. Consiglio dell'Unione europea, doc. n. 13732/1/16 REV 1 dell'11 novembre 2016.

<sup>26</sup> Cfr. per tutti il contributo di ASSONIME (cit., commentato da G. ROLLE, *op. cit.*, pagg. 123 ss.) elaborato dal gruppo di lavoro "Fiscalità transnazionale", ove bene si mettono in evidenza gli ostacoli che hanno impedito la piena attuazione delle procedure convenzionali di composizione (amichevole o arbitrale) delle controversie fiscali internazionali.

<sup>27</sup> Così F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento*, in *Riv. dir. trib. on line*, 5 febbraio 2020.

<sup>28</sup> In quanto ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi negli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente, in violazione dell'art. 4 della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione.

<sup>29</sup> Come precisa F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione*, *loc. cit.*, nell'ambito oggettivo di applicazione della direttiva non sono menzionati i regimi speciali previsti per i flussi di dividendi "madre-figlia" (direttiva 2011/96/UE) e di interessi e *royalties* (direttiva 2003/49/CE).

La direttiva trova dunque applicazione in relazione alle attuali Convenzioni, come verranno modificate dalla *Multilateral*, ivi inclusi gli specifici *minimum standard*<sup>30</sup>.

Inoltre la direttiva DRM - adottata al preciso scopo di individuare un efficace strumento di risoluzione delle controversie internazionali più incisivo rispetto a quelli esistenti<sup>31</sup>, comprese le Convenzioni bilaterali, rivelatesi lacunose<sup>32</sup> - introduce **meccanismi di natura arbitrale (eventuali) e di ricorso alle competenti corti giurisdizionali nazionali attivabili dal contribuente** – cui viene riconosciuto un ruolo attivo<sup>33</sup>, con ampi poteri di impulso – ogni qualvolta si presenti la necessità di superare l'inerzia delle Autorità competenti coinvolte, di dirimere accordi tra dette Autorità, nonché di contrastare dinieghi di queste ultime al passaggio alle fasi successive della procedura<sup>34</sup>. La direttiva non si limita, perciò, ad istituire obblighi di coordinamento tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri UE, ma crea veri e propri **diritti** per i contribuenti, ai quali - attesa la natura “mista” del provvedimento unionale<sup>35</sup> - viene fornito un nuovo rimedio di natura “paragiurisdizionale” per risolvere le controversie in tema di doppia imposizione<sup>36</sup>, salutato favorevolmente dai primi commentatori in ragione della riconosciuta effettività<sup>37</sup> e straordinaria importanza<sup>38</sup>.

In definitiva il legislatore europeo - recependo lo *standard* comune a livello internazionale in materia di controversie fiscali internazionali (tradotti nell'*Action 14*

---

<sup>30</sup> In termini A. IANNACCONE, *Doppia imposizione: approvata la Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie*, cit., pag. 275.

<sup>31</sup> Sul tema M. TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2019, *passim*; G.M. LUCHENA MOZO, *A Collaborative Relationship in the Resolution of International Tax Disputes and Alternative Measures for Dispute Resolution in a Post- BEPS Era*, in *European Taxation*, vol. 58, 2018, n. 1.

<sup>32</sup> Per quanto riguarda l'Italia, come rileva G. ROLLE, “*Transfer pricing*”, cit., pag. 126, riguardo alla disciplina dei *correlative adjustments* e alla composizione delle controversie, il *network* convenzionale italiano mostra alcune lacune, dovute all'epoca in cui le Convenzioni sono state concluse, ma anche alla tradizionale cautela con la quale detti strumenti sono stati accolti nel nostro sistema tributario.

<sup>33</sup> Così F. MORRA-M. SEVERI, *Il recepimento della nuova direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del d.lgs. n. 49/2020*, in *Riv. dir. trib. on line*, 17 giugno 2020.

<sup>34</sup> In particolare si introduce: 1) in caso di disaccordo tra gli Stati interessati circa l'instaurazione della procedura, la possibilità di adire una Commissione consultiva competente ad esprimersi sull'ammissibilità del caso; 2) in caso di diniego di accesso alla procedura amichevole e/o di mancata istituzione della Commissione consultiva, la possibilità per il contribuente di ricorrere agli organi giurisdizionali domestici (art. 5).

<sup>35</sup> P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, pagg. 285 s.

<sup>36</sup> Ed è proprio quest'ultima funzione a rappresentare il principale tratto distintivo del nuovo strumento giuridico rispetto agli altri esistenti che perseguono le medesime finalità: così F. PASSAGNOLI, *Direttiva DRM e legge di delegazione europea 2018: in attesa dei decreti attuativi da parte del Governo*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on line*, 29 gennaio 2020.

<sup>37</sup> F. PASSAGNOLI, *loc. ult. cit.*, che giudica il meccanismo previsto dalla direttiva DRM «l'unico che concede al contribuente una tutela effettiva dei suoi diritti in base alle norme dell'ordinamento giuridico europeo: tramite la direttiva - ed il conseguente diritto dell'interessato ad attivarla - si prevede una tutela giuridica concreta dei diritti del contribuente in merito alle controversie fiscali internazionali, altrimenti destinate a formare oggetto esclusivo di dispute fra gli Stati in merito alla ripartizione delle rispettive potestà impositive». V. altresì F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>38</sup> F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni*, *loc. cit.*



del progetto OCSE/G20/BEPS<sup>39</sup> e nel connesso *Multilateral Instrument* in esito all'*Action 15*<sup>40</sup> - ha inteso creare, all'interno dell'Unione europea, un ambiente più favorevole e maggiormente stabile per il mondo *corporate* (PMI e *Large Corporation*) e per tutti i soggetti con vocazione multinazionale, attraverso la riduzione dei costi di conformità e degli oneri amministrativi, in modo da promuovere gli investimenti *cross-border*, stimolare la crescita economica, favorire l'internazionalizzazione delle imprese ed eliminare le distorsioni nella concorrenza riconducibili a possibili interpretazioni difformi, da parte degli Stati membri, delle disposizioni delle Convenzioni fiscali o della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione.

## L'ANALISI DEL D.LGS N. 49 DEL 2020

### 1. Oggetto ed ambito di applicazione.

Tanto premesso, passando all'analisi del decreto<sup>41</sup>, l'art. 1 definisce l'oggetto e l'ambito di applicazione della normativa nazionale di recepimento.

Il decreto si applica alle «**procedure amichevoli**» nonché alle «**altre procedure**» di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana - *id est*: l'Agenzia delle entrate (art. 2, comma 2) - e le Autorità competenti degli altri Stati membri UE derivanti «*dall'interpretazione e dall'applicazione degli **Accordi** e delle **Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio di cui l'Italia è parte e della Convenzione 90/436/CEE, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di***

---

<sup>39</sup> L'*Action 14 - Make Dispute Resolution Mechanism More Effective*, approvata nel 2015 in esito all'incontro del G20 di Mosca del 2013, è stata approvata nell'ambito del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), elaborato dall'OCSE allo scopo di prevedere meccanismi efficaci per contrastare le doppie imposizioni: il documento analizza i limiti che generalmente hanno frustrato l'efficacia dell'istituto della MAP negli anni di applicazione ed indica le azioni minime indispensabili (*minimum standard*) da intraprendere, sintetizzabili in un impegno concreto da parte degli Stati partecipanti ad agevolare l'accesso alle MAP e ad addivenire a una soluzione delle controversie in un tempo ragionevole, identificato in due anni. In argomento v. A. IANNACCONE, *Doppia imposizione: approvata la Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie*, cit. n. 4, pagg. 273 ss., secondo il quale il più grande limite dell'*Action 14* è quello di non aver posto quale *minimum standard* l'obbligo di raggiungere in ogni caso un accordo: il documento dà infatti atto che, tanto la comunità economica, quanto un numero significativo di Stati ritengono che tale aspetto sia cruciale per addivenire ad una soluzione efficace del problema ma, allo stesso tempo, precisa che sul punto non vi è un consenso unanime né a livello di G20, né a livello OCSE. Ciò nonostante, un numero significativo di Stati - tra cui l'Italia - hanno precisato che si sarebbero impegnati a prevedere una clausola arbitrale nelle proprie Convenzioni bilaterali e che tale clausola sarebbe stata inclusa nelle negoziazioni necessarie per dare vita al progetto previsto dall'*Action 15 - Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, anch'essa approvata nel 2015 e sfociata nel giugno 2017 nella sottoscrizione da parte di 71 Stati (Italia inclusa) della *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting (Multilateral)*. Senonché anche la *Multilateral* prevede come *minimum standard* il solo miglioramento della MAP mentre lascia come mera opzione l'introduzione di un meccanismo di arbitrato obbligatorio e vincolante (opzione esercitata solamente da 26 Stati membri e non da tutti i membri dell'UE).

<sup>40</sup> Sul tema P. PISTONE, *op. cit.*, pagg. 291 ss.; P. TARIGO, *Diritto internazionale tributario*, Torino, 2018, pagg. 259 ss.

<sup>41</sup> D'ora in poi - per sintesi espositiva - i riferimenti agli articoli e i commi, anche tra parentesi, riguardano il d.lgs. n. 49 del 2020 in commento, senz'altra indicazione.

*rettifica degli utili di imprese associate*». In sostanza il perimetro applicativo del decreto è definito mediante il richiamo ad altri strumenti amichevoli-arbitrali tra cui rientrano sicuramente i Trattati e la Convenzione arbitrale<sup>42</sup>.

Stando alla *littera legis*, il termine «*Accordi*» - che si aggiunge, precedendolo, alle «*Convenzioni internazionali*» - sembrerebbe autorizzare l'inclusione nel perimetro applicativo del decreto anche fattispecie *ulteriori* rispetto a quest'ultime, cioè indipendentemente dalla loro funzione di eliminazione dei casi di doppia imposizione; questa ipotetica lettura estensiva è stata ritenuta dai primi commentatori contrastante con le finalità della direttiva DRM<sup>43</sup>, dovendosi semmai considerare tale terminologia come riferita a tutti gli *Accordi* conclusi sulla base dell'art. 25, par. 3, dei Trattati<sup>44</sup>.

Di certo, in conformità all'art. 1 della direttiva DRM (v. *supra* § 1.2), d'ora in poi le nuove procedure amichevoli-arbitrali potranno essere attivate non solo per le controversie in materia di *transfer pricing* di cui alla Convenzione arbitrale 90/436/CEE<sup>45</sup>, ma per tutte le controversie relative a fattispecie generatrici di doppia

---

<sup>42</sup> In termini F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*, secondo i quali, in futuro occorrerà chiedersi se il richiamo effettuato dall'art. 1, comma 1, del decreto agli Accordi, ai Trattati e alla Convenzione arbitrale sarà sufficiente per applicare la nuova procedura a quello che sarà l'esito dei lavori sul *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pilar One* (che individua tre distinti ammontari da allocare alle giurisdizioni coinvolte; ossia *Amount A, B e C*). «A tal proposito, con riferimento all'*Amount A* (consistente nella quota parte degli utili del gruppo multinazionale assoggettabile ad imposta nel Paese di localizzazione dei consumatori finali o di origine dei dati digitali), si rileva come questo debba essere considerato come un nuovo nesso impositivo autonomo e distinto. Al fine di verificare se le controversie che probabilmente emergeranno dalla determinazione e allocazione dell'*Amount A* possano ricadere nell'ambito applicativo della direttiva occorrerà attendere le modalità con cui l'OCSE implementerà tale nuovo nesso impositivo, ossia se a tal fine sarà introdotta, come probabile, una nuova disposizione convenzionale. In tal caso, le controversie relative all'*Amount A* saranno risolvibili presentando reclamo ai sensi della direttiva essendo l'ambito oggettivo di applicazione di quest'ultima ricollegato a quello dei Trattati. Per quando riguarda invece sia l'*Amount B* (*i.e.* profitto allocato alle funzioni commerciali) e *C* (*i.e.* profitto addizionale), non sembrano al momento esserci particolari dubbi in quanto la potestà impositiva esercitabile su tali redditi è data dagli artt. 7 e 9 dei Trattati. Occorre tuttavia sottolineare che nell'ambito dei lavori sul *Pillar 1* emerge chiaramente la volontà dell'OCSE di introdurre un nuovo strumento di risoluzione delle controversie. Tale volontà ha destato particolare preoccupazione in ambito europeo inducendo il Parlamento Europeo, in data 18 dicembre 2019, a votare una risoluzione sulla «*fair taxation in a digitalised and globalised economy: BEPS 2.0 (2019/2901(RSP))*».

<sup>43</sup> F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>44</sup> In tal senso P. PISTONE, *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in B. Terra-P. Wattel (a cura di), *European Tax law*, 2019, pag. 349. Suddetta interpretazione avrebbe risvolti di sicuro interesse laddove si consideri che, nell'ambito dell'ordinamento interno, gli *advanced pricing agreement* (APA) bilaterali sono conclusi sulla base del combinato disposto del richiamato art. 25, par. 3, dei Trattati e dell'art. 31-ter del d.P.R. n. 600 del 1973; pertanto eventuali questioni interpretative riguardanti le vicende dell'APA bilaterale potranno trovare risoluzione nell'ambito del d.lgs. n. 49 del 2020: in termini F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*, che si interrogano, ad es., se possano rientrare in tale ambito gli eventuali casi che emergeranno a seguito dell'emergenza COVID-19, in cui i due Stati coinvolti assumano posizioni differenti sulle modalità di individuazione nell'accordo delle mutate condizioni economiche.

<sup>45</sup> In queste ipotesi di MAP in materia di *transfer pricing*, i contribuenti legittimati all'avvio della procedura sono le imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea, nonché le stabili

imposizione (giuridica o economica, coinvolgenti sia persone fisiche che giuridiche) contemplate nei Trattati bilaterali. Taluno propende poi un'operatività del decreto più ampia, non limitata alle sole controversie che comportano, o potrebbero comportare, una doppia imposizione, ma allargata anche a quelle fattispecie in cui non è presente una doppia imposizione<sup>46</sup> (si pensi ad es. ad un componente di reddito non tassato in alcuno degli Stati coinvolti a cui si applicano le disposizioni antiabuso previste dalle norme interne o pattizie<sup>47</sup> o all'applicazione dell'art. 26 del *Modello* OCSE sullo scambio di informazioni<sup>48</sup>).

Di certo, i casi più frequenti che dovrebbero rientrare nel perimetro delineato dall'art. 1, comma 1, sono sicuramente quelli in cui l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro accerti un maggior reddito; tuttavia, dovrebbero essere inclusi anche i casi in cui l'esito o l'implementazione di una procedura amichevole instaurata in base ai Trattati o alla Convenzione arbitrare non elimini totalmente la doppia imposizione<sup>49</sup>. Le nuove procedure potranno dunque interessare vertenze sulla residenza *fiscale*, sulla presenza di *stabili organizzazioni* e sulla relativa tassazione e, ancora, le liti in materia di ritenute sui dividendi<sup>50</sup>.

Il *novum* è significativo, anche in termini di implementazione della procedura in discorso, siccome estesa nell'ambito applicativo e presidiata da un obbligo di **risultato** in capo alle Autorità competenti (a fronte di un mero obbligo di diligenza previsto per le MAP attivate ai sensi delle Convenzioni bilaterali sulle doppie imposizioni, per questo rivelatesi poco efficaci nella prassi in ordine all'effettiva eliminazione della doppia imposizione entro una tempistica prefissata).

### 3. Soggetti e definizioni.

L'art. 2 del decreto recepisce le corrispondenti definizioni di «*autorità competente*», «*tribunale competente*», «*doppia imposizione*» e «*soggetto interessato*» contenute nell'art. 2, par. 1, della direttiva.

«*Soggetto interessato*» alla procedura in commento è qualunque **contribuente** (persona fisica o giuridica e ogni altra entità dotata di soggettività tributaria) «*residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato o in un altro Stato membro la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa*» (comma 1, lett. *d*).

L'ampia nozione soggettiva è conforme alla formulazione adottata dalla DRM: il legislatore delegato ha inteso così prevenire eventuali problemi applicativi derivanti da

---

organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro: così G. MARZO-I. BARBIERI, *MAP e doppia imposizione: profili applicativi*, in *Ventiquattro avvocato*, giugno 2020, n. 6, pag. 13.

<sup>46</sup> F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.* *Contra* la *Relazione illustrativa*, cit., che sembrerebbe suggerire che l'Agenzia delle entrate sia tenuta a negare l'accesso alla fase arbitrare con riferimento a tutte le fattispecie nelle quali non si verifichi una doppia imposizione: interpretazione restrittiva che - secondo F. MORRA-M. SEVERI, *ibidem* - non pare conforme né al testo del decreto né a quello della direttiva.

<sup>47</sup> Cfr. Consiglio dell'Unione europea, 3543 rd meeting, 9 giugno 2017.

<sup>48</sup> F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>49</sup> Così F. MORRA-M. SEVERI, *loc. ult. cit.*; cfr. altresì P. PISTONE, *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, cit., pag. 349.

<sup>50</sup> F. MATTARELLI, *loc. ult. cit.*

un'elencazione che avrebbe potuto escludere categorie invece considerate nell'ambito soggettivo previsto negli Accordi o nelle Convenzioni di riferimento.

Quanto agli attori della procedura amichevole sono esclusivamente le «*Autorità competenti*» degli Stati coinvolti, le uniche legittimate a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto<sup>51</sup> (comma 1, lett. a). Per l'Italia, l'Autorità competente è l'**Agenzia delle entrate** (comma 2) mentre il tribunale competente è individuato nelle **Commissioni tributarie** territorialmente competenti (comma 3).

Tra le definizioni legislative, si annoverano quelle di:

- «*procedura di risoluzione delle controversie con parere indipendente*», che «*si conclude con un parere adottato dalla Commissione consultiva o dalla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie basato su un'analisi dei fatti e delle fonti giuridiche applicabili alla controversia*» (comma 1, lett. e);

- «*procedura di risoluzione delle controversie con offerta finale*» (cd. arbitrato sulla migliore ultima offerta), che «*si conclude con un parere adottato dalla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie basato su una tra le proposte formulate da ciascuna Autorità competente coinvolta nella controversia*» (comma 1, lett. f).

Per i termini non espressamente definiti, una clausola generale interpretativa opera un rinvio al significato loro attribuito dal relativo Accordo o Convenzione bilaterale, ovvero, nel caso in cui una definizione non sia stata ivi contemplata, dall'ordinamento interno dello Stato membro interessato (comma 4).

#### 4. Istanza di apertura di procedura amichevole.

La prima fase si apre con il deposito della domanda di apertura della procedura amichevole da parte del soggetto interessato all'Agenzia delle entrate e all'Autorità competente degli altri Stati membri interessati (art. 3, comma 1, primo periodo). L'avvio della procedura è dunque demandato al contribuente.

È prevista una procedura semplificata se l'istante è persona fisica residente a fini fiscali in Italia o non sia una «*grande impresa*» e non rientri nella categoria di un «*grande gruppo*» ai sensi della direttiva DRM: in tal caso, l'istanza (e, simmetricamente, la comunicazione di ritiro) può essere presentata soltanto all'Agenzia delle entrate che, a sua volta, provvede a notificarla alla Autorità estera competente (comma 12).

Quanto ai termini, il contribuente deve presentare il reclamo «*entro **tre anni** dalla data di perfezionamento della prima notifica dell'atto o di altro documento equivalente*», ovvero dalla data in cui è stato originato (o potrebbe originare) la questione fiscale controversa (comma 1, secondo periodo<sup>52</sup>). L'ampiezza della formula adoperata è idonea ad includere tutte le fattispecie dalle quali possa derivare per il contribuente una doppia imposizione rilevante ai fini della procedura prevista dalla recepita direttiva: oltre all'ipotesi - più ricorrente - dell'**avviso di accertamento**<sup>53</sup>, come

---

<sup>51</sup> Si tratta degli organi deputati a rappresentare lo Stato contraente tanto nei rapporti con il contribuente quanto nei rapporti con l'altro Stato interessato alla procedura: così G. MARZO-I. BARBIERI, *op. cit.*, pag. 13.

<sup>52</sup> Conforme all'art. 3 (1) della direttiva DRM ed all'identico all'art. 6 (1) della Convenzione arbitrale.

<sup>53</sup> L'Agenzia delle entrate, rispetto all'identica previsione della Convenzione arbitrale, ha precisato che il termine deve essere riferito alla data di notifica dell'avviso di accertamento, consentendo la

precisa opportunamente la *Relazione illustrativa*, l'istanza può avere ad oggetto le richieste di **rimborso** - che rappresentano gran parte del contenzioso sull'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni<sup>54</sup> - a fronte di diniego di rimborso espresso e di silenzio-diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria, in conformità a quanto previsto dagli artt. 37, comma 2, e 38 del d.P.R. n. 602 del 1973<sup>55</sup>. Infine la MAP può essere avviata a seguito di consegna di processo verbale di constatazione (**PVC**): in quest'ipotesi, a tutela dell'interessato, il periodo di tre anni - per espressa previsione legislativa<sup>56</sup> - decorre dal relativo avviso di accertamento recante i rilievi che determinano la doppia imposizione (comma 1, ultimo periodo)<sup>57</sup>.

I contenuti dell'istanza di avvio di MAP sono dettagliati nel comma 9. A differenza di quanto avviene per le MAP aperte in base all'art. 25 del *Modello OCSE*, il reclamo dovrà essere presentato con le medesime informazioni a ciascuna Autorità coinvolta<sup>58</sup>.

Quanto all'interazione con gli altri meccanismi di risoluzione delle controversie, si prevede che, nel caso in cui il contribuente abbia già attivato altre procedure risolutive che vertono sulla medesima questione ai sensi degli Accordi o delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte o della Convenzione arbitrale dovrà inserire nel reclamo la relativa documentazione e l'espresso impegno a non proseguire tali procedimenti a seguito dell'apertura della procedura in base alla direttiva. Infatti, come previsto anche dall'art. 4, comma 3, del decreto, dalla prima data di ricevimento del reclamo da parte di una delle due Autorità competenti si considerano terminate tutte le ulteriori procedure di risoluzione delle controversie che vertono sulla medesima questione<sup>59</sup>.

---

possibilità di presentare il reclamo anche a seguito della notifica del PVC (circolare n. 21/E del 2012).

<sup>54</sup> In tal senso il parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato della Repubblica sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 9.

<sup>55</sup> Così *Relazione illustrativa* allo schema di decreto legislativo recante attuazione alla direttiva (UE) 2017/1852, pag. 3, in Camera dei deputati, Legislatura XVIII, *Atto del governo n. 187*, [www.camera.it](http://www.camera.it). In senso adesivo, F. MORRA-M. SEVERI, *loc. ult. cit.*

<sup>56</sup> Aggiunta in sede di approvazione definitiva, non essendo prevista nella schema di decreto.

<sup>57</sup> In tal modo si è voluto sgombrare il campo da possibili fraintendimenti circa il *dies a quo* da cui far partire il suddetto termine: così *Relazione illustrativa*, *loc. ult. cit.*

<sup>58</sup> F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>59</sup> Così F. MORRA-M. SEVERI, *loc. ult. cit.*, i quali si chiedono anche se il soggetto interessato abbia la facoltà, una volta iniziata una procedura, di terminarla prima della sua conclusione ed iniziarne una nell'ambito di un diverso strumento. Sul punto il decreto, i Trattati e la Convenzione arbitrale non presentano nessun esplicito divieto. È stato evidenziato, tuttavia, in dottrina (cfr. P. PISTONE, *The Settlement*, cit., pagg. 329-378; P. Centore-M. Dellapina, *Chapter 17: The Future of Cross-Border Rulings in the VAT Context*, in S. van Thiel-P. Valente & S. Raventos-Calvos (a cura di), *CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary - Liber Amicorum*, IBFD, Amsterdam, 2019) che il contribuente non dovrebbe avere la possibilità di passare da uno strumento all'altro in quanto tale facoltà altererebbe l'efficacia della tutela giuridica e la certezza del diritto, sebbene un passaggio alla procedura prevista dalla direttiva dovrebbe essere accettato in quando tale strumento garantisce una maggiore protezione dei diritti del soggetto interessato. Occorre tuttavia considerare - secondo F. MORRA-M. SEVERI, *ibidem* - che in base all'attuale durata delle diverse procedure, è difficile immaginare che il soggetto interessato non soddisfatto dell'accordo raggiunto durante la fase amichevole aperta in base ad uno strumento giuridico sia ancora nei termini per presentare un secondo reclamo per la stessa questione

È espressamente contemplata la possibilità di ritiro dell'istanza di apertura della MAP già presentata, specificandosi che tale comunicazione pone termine, con effetto immediato, a tutte le procedure previste dal decreto (comma 11).

#### 4.1 Superamento della definitività impositiva.

Rispetto all'assetto vigente in materia di controversie fiscali internazionali, uno degli elementi più innovativi introdotti nel decreto è il superamento della **definitività dell'imposta** ai fini dell'attivazione delle procedura internazionale in discorso (fase amichevole e fase arbitrale)<sup>60</sup>.

Diversamente da quanto ha sempre affermato l'Agenzia delle entrate in applicazione della Convenzione arbitrale, è possibile presentare il reclamo ai sensi della direttiva anche nelle ipotesi in cui la controversia fiscale, purché originata da un'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sia già stata oggetto di definizione in via amministrativa, senza che sia richiesta la *preventiva* instaurazione delle procedure contenziose nazionali (art. 3, comma 2). Rientrano in tale fattispecie l'omessa impugnazione dell'atto, gli istituti deflattivi disciplinati dal d.lgs. n. 218 del 1997 e la mediazione tributaria<sup>61</sup>.

Secondo la *Relazione illustrativa*<sup>62</sup> rimarrebbe invece preclusa «la possibilità di accedere alla procedura amichevole nei casi di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1972, per i quali la violazione non sia già stata constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento»<sup>63</sup>. Tale interpretazione governativa è stata criticata dai primi

---

controversa. Diverso è il caso in cui sia l'esito della procedura o la sua mancata attuazione a determinare ulteriori questioni interpretative: in tal caso il soggetto interessato dovrebbe poter presentare una nuova istanza al fine di dirimere la sopravvenuta controversia.

<sup>60</sup> Secondo F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie*, loc. cit. - che si è espresso sullo *schema* di decreto (ma sul punto il testo definitivamente approvato non è mutato) - si tratta di una novità da salutare favorevolmente, sebbene percorsa in modo non del tutto lineare nello schema di decreto. «Non è infatti chiaro per quale ragione, nel caso in cui dalla procedura derivi una *maggiore imposta*, non sia dovuta una integrazione delle sanzioni (seppure ridotte), né della ragione per cui, ove l'imposta sia invece *minore*, non sarebbe possibile ottenere il rimborso della sanzione in eccesso, se non nel caso di azzeramento della pretesa impositiva (v. art. 19, comma 3, ult. periodo, schema di decreto). L'assetto così delineato - in altre parole - pare voler imporre un certo margine di *alea* in capo al contribuente che decida di "definire" la pretesa quando, invece, un assetto più lineare (ed equo) sarebbe stato senz'altro più apprezzabile».

<sup>61</sup> Questo, peraltro, è un aspetto sul quale l'OCSE aveva chiesto più volte all'Italia di modificare la disciplina applicabile alle procedure di MAP aperte in base ai Trattati ed alla Convenzione arbitrale. Da ultimo, nel documento OEDC (2020), *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Italy (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, l'OCSE ha precisato che l'Italia aveva comunicato che sarebbe intervenuta con una modifica legislativa volta a consentire ai contribuenti di accedere alla procedura prevista dai Trattati e dalla Convenzione arbitrale anche nei casi in cui il contribuente avesse fatto ricorso a istituti deflattivi del contenzioso. In base a quanto riportato nel predetto Rapporto, l'Italia avrebbe inizialmente previsto l'adozione di tale modifica normativa già nella seconda metà del 2019. Ad oggi, tuttavia, non risulta in discussione alcuna proposta di legge in merito. Sul punto v. F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>62</sup> *Relazione illustrativa*, cit., pag. 3.

<sup>63</sup> Perplesso, anche in proposito, F. MATTARELLI, *loc. ult. cit.*, per il quale non è del tutto chiara la ragione di tale preclusione recata dalla *Relazione*: «a parte il forse errato riferimento alla "mancata

commentatori, in quanto contraria con le finalità della direttiva DRM, non supportata dal testo della stessa né da quello del decreto<sup>64</sup>.

## 4.2 Interazioni col processo tributario. Preclusioni.

La direttiva DRM non richiede che il soggetto interessato rinunci al ricorso giurisdizionale contro il provvedimento da cui origina la questione controversa: la procedura amministrativo-internazionale di nuovo conio può avanzare e terminare senza che il contribuente abbia rinunciato alla via giurisdizionale - come, peraltro, già previsto in molte Convenzioni bilaterali<sup>65</sup> - la quale sarà semmai soltanto sospesa; la direttiva però, all'art. 16 («*Interazioni con procedimenti e deroghe nazionali*»), prevede la facoltà per gli Stati membri vincolati al rispetto delle sentenze delle proprie Corti domestiche di prevedere effetti preclusivi sulla procedura *de qua* ove intervenga una pronuncia dell'organo giurisdizionale sulla stessa questione controversa.

Ciò premesso, il decreto prevede espressamente che l'istanza di apertura della MAP non sia subordinata alla preliminare instaurazione del contenzioso domestico (art. 3, comma 4): il contribuente, pertanto, può sempre scegliere se ricorrere o meno alla competente Commissione tributaria, indipendentemente dal fatto che la stessa

---

contestazione delle violazioni” (da cui discenderebbe l'irrazionale soluzione per cui il ravvedimento successivo alla constatazione, invece, non precluderebbe l'accesso alle procedure), proprio non si comprende come si possa assumere “l'intangibilità” del *quantum* versato a titolo di imposta in sede di ravvedimento, nello stesso momento in cui - con una scelta in qualche modo “rivoluzionaria” - si consente di rimettere in discussione quanto definito, per esempio, con un *accertamento con adesione*. È vero che la Corte di Cassazione ha ripetutamente affermato l'incompatibilità del ravvedimento con il rimborso delle sanzioni (Cass. n. 6108/2016, Cass. n. 26545/2016, Cass. n. 29298/2018), ma non consta che siano mai stati posti ostacoli al rimborso delle imposte laddove - per contro - è chiaro che le altre ipotesi definitorie come l'*accertamento con adesione* sono state considerate sempre incompatibili con qualsiasi ipotesi di rimborso (Cass. n. 18962/2005, Cass. n. 20732/2010, Cass. n. 26227/2016). Infine, in esito alla rideterminazione del debito conseguente all'accordo tra le amministrazioni, sarebbe quantomeno ragionevole estendere in modo espresso il regime “definitorio” previsto per i casi di “autotutela parziale” dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del d.l. n. 564/1994».

<sup>64</sup> Cfr. F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.* «Con riferimento all'argomento teleologico, come si evince dai lavori preparatori, l'obiettivo della direttiva sarebbe proprio quello di superare i limiti degli esistenti meccanismi per la risoluzione delle controversie, segnatamente con riferimento ad aree quali la modalità di accesso, l'ambito applicativo, la rapidità e la qualità della procedura (cfr. Consiglio dell'Unione europea, doc. n. 13732/1/16 REV 1 dell'11 novembre 2016). Per quanto riguarda l'accesso alla procedura in caso di *ravvedimento operoso*, la direttiva creerebbe addirittura un peggioramento rispetto ai meccanismi esistenti: infatti il paragrafo 14 del Commentario all'art. 25 del *Modello OCSE*, come modificato a seguito delle conclusioni raggiunte in seno all'Azione 14 del Progetto BEPS, già consente al contribuente di presentare istanza di accesso alla MAP anche in caso di rettifica della dichiarazione operata in buona fede del contribuente (cd. “*bona fide taxpayer-initiated adjustment*”). Oltretutto, si creerebbe una paradossale situazione con Stati come la Germania che accettano l'apertura delle procedure di MPA anche nei casi di rettifica della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente [...] In questo caso l'Italia sarebbe comunque obbligata ad iniziare una procedura nonostante la posizione assunta. Infatti, ai sensi del comma 1 dell'art. 3, in questo caso ciò che rileva è la qualificazione dell'atto da cui deriva la doppia imposizione dato dal diritto interno dello Stato Straniero» (*ibidem*). Cfr. R. ISMER, *Article 25. The Mutual Agreement Procedure*, in E. Reimer & A. Rust (a cura di), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn, 2015, pag. 1793.

<sup>65</sup> F. PASSAGNOLI, *loc. ult. cit.*

questione sia oggetto di MAP (naturalmente se intende evitare che l'imposta accertata dal Fisco si cristallizzi e non possa più essere modificata neppure in seno all'accordo eventualmente raggiunto a seguito di MAP, è preferibile che instauri preventivamente la procedura contenziosa domestica<sup>66</sup>).

Qualora sulla questione controversa penda anche il processo tributario, è contemplata l'inedita possibilità di **sospensione** del giudizio in attesa dell'esito della MAP<sup>67</sup> «*su richiesta del [solo] contribuente*» ai sensi del novellato comma 1-ter, lett. b), dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 (come interpolato dall'art. 22, comma 2, del decreto, che ha qui svincolato la sospensione dalla richiesta «*conforme*» delle parti, mantenendola invece per le altre procedure)<sup>68</sup>.

Il temporaneo arresto del contenzioso tributario risponde alla necessità di evitare possibili esiti confliggenti tra i procedimenti, a discapito dell'eventuale risultato raggiunto in seno alla procedura, che è destinato a soccombere di fronte alla forza, prevalente, di un opposto giudicato<sup>69</sup>. In questo senso è considerato un ulteriore presidio a favore del contribuente<sup>70</sup>.

Qualora l'esito delle procedure previste dalla direttiva non dovesse risultare soddisfacente, il contribuente può valutare la riattivazione del giudizio sospeso. Laddove l'accordo amichevole dovesse essere raggiunto prima della formazione del giudicato interno, egli può sempre scegliere se accettare la soluzione negoziale, con contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale, ovvero se rifiutarla, coltivando il giudizio<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> G. MARZO-I. BARBIERI, *MAP e doppia imposizione: profili applicativi*, loc. cit.

<sup>67</sup> L'ipotesi di sospensione prevista in caso di avvio delle MAP è del tutto peculiare, poiché lo *stand by* processuale che si viene a creare dipende non già dalla contemporanea presenza di un processo giurisdizionale - com'è normalmente - bensì dal coevo svolgimento di una procedura amministrativa di tipo internazionale, i cui attori non coincidono affatto con quelli del processo tributario: in termini G. MARZO-I. BARBIERI, *op. cit.*, pag. 15.

<sup>68</sup> L'odierna modifica apportata in seno al comma 1-ter cit. consiste nell'aver previsto che l'istanza di sospensione, in pendenza di procedura avviata ai sensi della direttiva DRM, possa essere presentata dal solo contribuente (lett. b) e non da una «*richiesta conforme delle parti*» (lett. a), come finora previsto - in via esclusiva - nell'art. 39, comma 1-ter, cit. nel caso di pendenza di una procedura da Convenzione arbitrale. Come auspicato dai primi commentatori della direttiva DRM (F. PASSAGNOLI, *loc. ult. cit.*), la novella supera *in parte qua* le criticità già espresse sulla disposizione in parola (v. F. MATTARELLI, *La sospensione del processo tributario: influenza del nuovo art. 39 d.lgs. n. 546/1992 sulle procedure amichevoli internazionali in materia di transfer pricing*, cit., pagg. 132 ss.), nella misura in cui consentiva ad una delle parti in giudizio di **inibire** la sospensione, qualora aspirasse ad una celere definizione di aspetti diversi della rettifica in materia di *transfer pricing*, oggetto della MAP. Per F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie*, loc. cit., pur salutando con favore la novella, il decreto ha lasciato «*incomprensibilmente*» immutata la disciplina già esistente per la procedura arbitrale (v. nuova lett. a).

<sup>69</sup> G. MARZO-I. BARBIERI, *loc. ult. cit.*

<sup>70</sup> Considerato che la direttiva DRM, all'art. 16 («*Interazioni con procedimenti e deroghe nazionali*»), prevede la facoltà per gli Stati membri vincolati al rispetto delle sentenze delle proprie Corti domestiche di prevedere effetti preclusivi sulla procedura nel caso in cui intervenga una pronuncia dell'organo giurisdizionale sulla stessa questione controversa: così *Relazione illustrativa*, cit., pag. 3.

<sup>71</sup> G. MARZO-I. BARBIERI, *loc. ult. cit.*



Se il giudice sospende il processo<sup>72</sup>, la riscossione eventualmente in corso è **sospesa d'ufficio** fino alla conclusione delle procedure previste dalla direttiva DRM per effetto dell'*inedito* comma 2 ora aggiunto - inutilmente e comunque parzialmente secondo i primi commentatori<sup>73</sup> - all'art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 (art. 22, comma 3).

Sul fronte delle **preclusioni** l'art. 3 del decreto enuncia altresì gli effetti prodotti nella procedura *de qua* da una **pronuncia giurisdizionale** (comma 3). Si prevede che l'istanza di apertura di MAP non possa essere presentata se sulla questione controversa sia già intervenuta una «*sentenza di merito*» - non ulteriormente qualificata, quindi anche *non definitiva*<sup>74</sup> - della competente Commissione tributaria, pure a seguito di conciliazione giudiziale (in udienza o fuori udienza: art. 48 e 48-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>75</sup>). In tal caso il contribuente non può utilizzare lo strumento di risoluzione delle controversie previsto dalla direttiva, il cui art. 16, par. 4, ha riconosciuto agli Stati membri la possibilità di **rifiuto** quando «*il diritto nazionale... non gli consenta di derogare alla decisione*». Nondimeno, poiché il legislatore delegato non ha preteso *in parte qua* il

---

<sup>72</sup> Come ricordano G. MARZO-I. BARBIERI, *op. cit.*, pag. 15, il giudice è obbligato a disporre la sospensione richiesta, senza possibilità di valutarne l'opportunità e/o il merito, poiché è la mera domanda di apertura di MAP - a prescindere dalla sua accettazione - a legittimare la sospensione del processo su richiesta concorde delle parti [ovvero - oggi - anche del solo contribuente nel caso di MAP ai sensi della direttiva]; al giudice è invece preclusa la possibilità di procedere d'ufficio alla sospensione in mancanza di apposita istanza.

<sup>73</sup> Secondo F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie, loc. cit.* questa soluzione è per un verso «*parziale*, perché si disinteressa dell'ipotesi in cui il contribuente decida di avvalersi solamente delle procedure internazionali e di non impugnare l'atto impositivo: i contribuenti saranno così obbligati ad impugnare gli atti impositivi al solo fine di ottenere la sospensione della riscossione, altrimenti impossibile. Per altro vero, l'intervento sembra poco *utile*, perché al momento in cui il giudice sospenderà il processo, saranno plausibilmente trascorsi svariati mesi dalla scadenza del pagamento degli atti impositivi (ormai tutti esecutivi), sicché o (1) il contribuente avrà già ottenuto una sospensione giudiziale oppure (2) avrà già versato il dovuto per evitare azioni esecutive».

<sup>74</sup> Come peraltro già sostenuto, peraltro, in via di prassi, dall'Amministrazione finanziaria: cfr. circolare n. 21/E del 2012, allorché l'Agenzia delle entrate, in relazione all'art. 7, par. 3, della Convenzione arbitrale, aveva affermato che l'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'Autorità amministrativa di derogare ad una sentenza di guisa che, in presenza di una decisione dell'Autorità giudiziaria - ancorché non passata in giudicato - il passaggio alla fase arbitrale è inibito. Contrari a tale interpretazione, F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*, secondo i quali, «seppur risulti giustificabile ritenere che l'Italia rientra tra le giurisdizioni che non consentono all'Autorità amministrativa di derogare ad una sentenza dell'Autorità giudiziaria, tale principio dovrebbe correttamente considerarsi operante solo con riferimento alle sentenze **passate in giudicato** che abbiano deciso nel merito della controversia. Questa risulta peraltro la posizione adottata dallo stesso legislatore in relazione ai limiti dell'Amministrazione finanziaria per l'esercizio del potere di autotutela. Con l'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (conv., con modif., in l. n. 30 novembre 1994, n. 656), in materia di **autotutela**, il legislatore ha rinviato ai decreti del ministro delle finanze per l'individuazione dei limiti relativi a tale potere. Al riguardo l'art. 2 del decreto del ministro delle finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37, ha previsto al comma 2 che l'esercizio del potere di autotutela non può essere esercitato «*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza **passata in giudicato** favorevole all'Amministrazione finanziaria*» (enfasi aggiunta).

<sup>75</sup> Previsione che mira a fornire una sistemazione organica della materia tale da garantire parità di trattamento a situazioni simili, quali quelle conseguenti alla conciliazione giudiziale: *Relazione illustrativa*, cit., pag. 4.

passaggio in giudicato della sentenza di merito cui annette effetti ostativi - nonostante l'opportuna indicazione in tal senso del Parlamento, in sede di parere<sup>76</sup> - sul punto la previsione potrebbe dar adito a profili di illegittimità comunitaria<sup>77</sup>, superabili secondo la dottrina in via di interpretazione *restrittiva* e *sistematica*, allineando la norma *de qua* a quelle previste dalle altre disposizioni del decreto (che invece contemplano - opportunamente - il passaggio in giudicato della sentenza)<sup>78</sup>.

## 5. Rapporti tra le diverse procedure amichevoli.

L'art. 4 disciplina i rapporti tra le diverse procedure amichevoli a disposizione del contribuente, ovvero tra il meccanismo di risoluzione delle controversie disciplinato dalla recepita direttiva e quelli previsti dagli Accordi e dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte e/o dalla Convenzione arbitrale.

In particolare si prevede che, qualora la procedura amichevole sia richiesta ai sensi di più basi giuridiche (decreto in commento, Convenzione 90/436/CEE, Accordi o Convenzioni internazionali), viene dato seguito esclusivamente all'istanza presentata ai sensi del decreto (comma 1).

In caso di ritiro dell'istanza e in qualsiasi altro caso di cessazione delle procedure previste dal decreto, il contribuente potrà chiedere l'attivazione di una MAP ai sensi di una diversa base giuridica nei termini e alle condizioni previste da quest'ultima (comma 2).

---

<sup>76</sup> Cfr. parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato, cit., pag. 10. Nel senso che l'accesso alla fase arbitrale dovrebbe essere precluso solo in caso di passaggio in giudicato della sentenza v. A. TOMASSINI-A. MARTINELLI, *L'accesso alla "mutual agreement procedure" nell'arbitration convention*, cit., pag. 2494. Sulla questione, ma senza rilievi critici, cfr. anche M. BARGAGLI, *Le procedure amichevoli per evitare la doppia imposizione*, cit., pag. 25; C. GARBARINO-G. COMI, *Mutual Agreement Procedure: la convenzione arbitrale europea sul transfer pricing*, cit., pag. 5; F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>77</sup> Secondo F. MATTARELLI, *loc. ult. cit.* si palesa una chiara violazione della direttiva che, con molta probabilità, potrebbe comportare la rimessione della questione dinanzi alla Corte di giustizia, se non addirittura alla **diretta disapplicazione** della norma *in parte qua* da parte dei giudici nazionali, non potendosi far rientrare la decisione non passata in giudicato, in Italia, nei motivi di rifiuto contemplati dalla direttiva, come peraltro confermato dall'art. 2, comma 2, d.m. n. 37 del 1997, cit., ove è previsto chiaramente che all'Amministrazione è sempre concesso annullare parzialmente o totalmente i propri atti, con i soli limiti dati dal giudicato (sostanziale). Nello stesso senso v. F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

<sup>78</sup> Così - condivisibilmente - F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*, i quali ricordano come in sede di emanazione del decreto il comma 3 dell'art. 3 è rimasto invariato rispetto alla versione esaminata dalle Commissioni parlamentari, mentre all'art. 6, comma 2, lett. d), è stato disposto - in accoglimento del parere - che l'istanza di apertura della procedura amichevole è rigettata nei casi in cui sia «*intervenuta sulla questione controversa una sentenza **passata in giudicato** o una decisione del giudice a seguito di conciliazione*» e la medesima disposizione viene replicata come causa di estinzione della procedura *in itinere* dagli artt. 7, 9, 16 e 18 del decreto. Pertanto - concludono gli AA. - anche «alla luce di tale *iter* legislativo, la circostanza che l'art. 3, comma 3, del decreto non sia stata modificata in conformità ai pareri delle Commissioni parlamentari e coerentemente alle disposizioni sopra richiamate, pare essere frutto di un evidente errore di coordinamento. Non si vede infatti come sia possibile, da un lato, precludere la presentazione dell'istanza di apertura della procedura in presenza di una sentenza di merito (non definitiva) e, dall'altro lato, affermare che l'istanza è rigettata solo in caso di sentenza passata in giudicato (art. 6)».

La presentazione di un'istanza di apertura di MAP «pone fine a qualsiasi altro procedimento in corso avviato sulla medesima questione controversa **a seguito di altre istanze di apertura di procedura amichevole o di un'altra procedura di risoluzione delle controversie presentate ai sensi degli accordi o convenzioni internazionali o della Convenzione 90/436/CEE**» (comma 3).

## 6. Fase istruttoria. Decisione in autotutela.

La fase istruttoria dell'istanza di MAP è disciplinata dall'art. 5 del decreto, che specifica i termini - **tre mesi** - entro i quali l'Agenzia delle entrate può richiedere informazioni supplementari, nonché i tempi - **tre mesi** - entro i quali il contribuente è tenuto a dare riscontro, a pena del rigetto (commi 1 e 2).

Entro **sei mesi** dalla ricezione dell'istanza di avvio di MAP (o dalla ricezione delle informazioni supplementari da parte del contribuente) l'Agenzia può decidere di risolvere il caso in **autotutela** - eliminando unilateralmente la doppia imposizione oppure riconoscendo un rimborso d'imposta<sup>79</sup> - senza coinvolgere le Autorità degli altri Stati membri UE interessati. In tal caso non si dà seguito alle altre procedure amichevoli-arbitrali previste dal decreto in commento (comma 3).

## 7. Decisione dell'Agenzia sull'istanza di apertura della MAP.

La decisione dell'Agenzia delle entrate di accoglimento o rigetto dell'istanza di apertura della MAP deve avvenire entro **sei mesi** dalla ricezione dell'istanza (art. 6, comma 1). Si prevede un'ipotesi di **silenzio-assenso**: l'istanza si considera **accolta** in assenza di notifica da parte dell'Agenzia delle entrate di una decisione di merito (comma 4).

L'istanza è **rigettata** - con espresso obbligo di motivazione (comma 3) - se:

- a) non contiene le informazioni richieste dagli artt. 3 e 5, ovvero se non sono state trasmesse entro tre mesi quelle supplementari, se richieste;
- b) non vi è alcuna questione controversa;
- c) l'istanza è tardiva non essendo stata presentata entro il termine di tre anni;
- d) è intervenuta sulla questione controversa sentenza passata in giudicato o decisione giudiziale a seguito di conciliazione ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 (comma 2).

## 8. Procedura amichevole (MAP).

L'art. 7 regola la fase immediatamente successiva all'accoglimento della domanda di apertura della MAP: si tratta della **procedura amichevole** mediante la quale la questione controversa dovrebbe trovare soluzione entro **due anni** dall'accoglimento da parte di uno degli Stati membri (comma 1).

Il termine può essere prorogato **fino a un anno** su richiesta motivata dell'Autorità dello Stato membro interessato o dell'Agenzia delle entrate (comma 2), che può sempre richiedere informazioni supplementari al contribuente (comma 3).

---

<sup>79</sup> Così *Relazione illustrativa*, cit., pag. 5.

Se prima del raggiungimento dell'accordo sulla questione controversa interviene una sentenza «*passata in giudicato*»<sup>80</sup>, l'Agenzia la notifica ai suoi collaterali, ponendo così termine alla procedura amichevole in conformità all'art. 16, par. a), della direttiva (comma 4).

Sono regolamentate le modalità con le quali viene comunicato al contribuente l'accordo raggiunto o i motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo (comma 5).

Nel caso in cui la controversia fiscale, originata da un'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria italiana, sia già stata oggetto di definizione, anche agevolata, in via amministrativa, all'esito della procedura amichevole o di risoluzione delle controversie, l'Agenzia delle entrate, se del caso, **ridetermina in aumento o in diminuzione le imposte dovute** (comma 6). Tale previsione è finalizzata a non vincolare il Fisco agli atti di definizione posti in essere con l'accordo del contribuente in via amministrativa, che possono pertanto essere ridiscussi in sede di procedura amichevole<sup>81</sup>.

## 9. Ricorso avverso la decisione di rigetto.

Ai sensi dell'art. 8 del decreto avverso la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole il contribuente può presentare **ricorso giurisdizionale** innanzi alla Commissione tributaria territorialmente competente ex art. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 (comma 1).

In conformità alla direttiva DRM (che assicura al contribuente la ricorribilità delle decisioni degli Stati membri presso le Corti nazionali o, in alternativa, presso una Commissione consultiva) viene qui “positivizzato” l'autorevole indirizzo di legittimità che aveva già riconosciuto la giurisdizione tributaria sul diniego di accesso alla Convenzione arbitrale, sulla base del noto principio secondo cui la tassatività degli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 547 del 1992 non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria<sup>82</sup>.

È espressamente sancita l'**alternatività** del rimedio giurisdizionale rispetto alla richiesta di istituire una Commissione consultiva, avente il compito di emanare un parere sulle modalità di risoluzione del caso (comma 2).

---

<sup>80</sup> Puntualizzazione aggiunta rispetto allo schema di decreto in recepimento del parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato, cit., pag. 10.

<sup>81</sup> In termini *Relazione illustrativa*, cit., pag. 6.

<sup>82</sup> Cass. civ., Sez. U, n. 12759/2015, Rv. 635918-01: «È impugnabile innanzi al giudice tributario il diniego di dare corso alla procedura amichevole, prevista dalla Convenzione europea di arbitrato del 23 luglio 1990, ratificata con l. n. 99 del 1993, conclusa per risolvere i casi di doppia imposizione internazionale economica, connessi al settore tributario, dei prezzi di trasferimento, trattandosi di questione afferente alla fase prodromica della procedura (e relativa alla presentazione dell'istanza di apertura della procedura amichevole ed alla valutazione dei requisiti soggettivi ed oggettivi di ammissibilità), che si svolge integralmente, ex artt. 6 e 7 della citata Convenzione, nell'ambito del diritto interno, sicché non può essere aprioristicamente sottratta alla valutazione giurisdizionale ad opera del competente organo giudiziario dello Stato ove l'istanza è presentata».

## 10. Commissione consultiva.

Ai fini dell'accesso - alternativo al rimedio giurisdizionale - alla procedura di arbitrato obbligatorio per la risoluzione delle controversie, l'art. 9 stabilisce la modalità attraverso le quali il contribuente può richiedere all'Agenzia delle entrate e alle Autorità competenti degli altri Stati membri coinvolti l'istituzione di una **Commissione consultiva** (comma 1), avente il compito di esprimersi su come risolvere la questione fiscale controversa con **parere indipendente**.

Sono dettagliati i casi in cui è istituita la Commissione (commi 3 e 4).

Il contribuente ha **50 giorni** dalla comunicazione di rigetto dell'istanza di apertura della MAP (v. *retro* § 7) o di mancato accordo (v. *retro* § 8) per presentare all'Agenzia delle entrate (e alle Autorità competenti degli Stati UE coinvolti, se si tratta di grandi imprese) **richiesta** scritta di istituzione della Commissione consultiva (comma 5).

Nel caso in cui sulla questione controversa intervenga una sentenza «*passata in giudicato*»<sup>83</sup> o una decisione del giudice tributario a seguito di conciliazione giudiziale, dopo la presentazione della richiesta di istituzione della Commissione consultiva ma prima che questa abbia notificato il proprio parere all'Agenzia delle entrate, quest'ultima informa le altre Autorità degli Stati membri interessati e la suddetta Commissione degli effetti della decisione che pone termine alla procedura di risoluzione delle controversie (comma 6).

L'Agenzia delle entrate **rifiuta** l'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie nei casi in cui, in relazione al reddito o al patrimonio oggetto di rettifica, sono state irrogate «*pene per uno dei delitti tributari di cui al Titolo II del d.lgs. n. 74/2000*»<sup>84</sup> (comma 7), quali quelli di *dichiarazione infedele* e di *omessa dichiarazione*<sup>85</sup>. Come chiarito

---

<sup>83</sup> Puntualizzazione aggiunta rispetto allo schema di decreto in recepimento del parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato, cit., pag. 10.

<sup>84</sup> In sede di parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato della Repubblica sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 8, il Parlamento ha ritenuto condivisibile l'esclusione dalla procedura di risoluzione amichevole di tutte le fattispecie di cui al Titolo II del d.lgs. n. 74 del 2000 «non limitando, pertanto, l'esclusione alle sole fattispecie fraudolente, atteso che le disposizioni recate dall'art. 16, punto 6, della direttiva (UE) 2017/1852 ricomprendono tra le cause di esclusione le condotte comunque caratterizzate dal dolo specifico di evasione, seppur non fraudolente».

<sup>85</sup> La direttiva DRM consentiva agli Stati membri di negare l'accesso alle "procedure" nel caso in cui siano state irrogate sanzioni per «*frode fiscale, dolo e grave negligenza*»: espressione piuttosto ampia che è stata recepita dal legislatore delegato con una formula giudicata altrettanto generica da F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione*, loc. cit., il quale ricorda come già nell'applicazione della Convenzione arbitrale, l'Italia fu costretta ad "aggiustare il tiro" nella definizione delle fattispecie connotate da "sanzioni gravi" (questa era la qualificazione prevista nella Convenzione 90/436/CEE), per convergere, in via interpretativa (v. circolare n. 21/E del 2012) sull'esclusione delle sole fattispecie connotate da **frode**. La questione - secondo l'A. - avrebbe meritato una rivisitazione non solo perché la nuova qualificazione adottata dalla direttiva DRM - a seguito delle indicazioni fornite in seno al *Join Transfer Pricing Forum* in relazione alla Convenzione arbitrale - è volta proprio a ridurre le aree di "esclusione", ma anche in considerazione del fatto che tra le aree "tipiche" di operatività delle nuove procedure, vi saranno quelle riguardanti l'individuazione della residenza fiscale dei contribuenti o l'esistenza di stabili organizzazioni. «In tali casi è assai probabile che alla contestazione fiscale si accompagni anche quella del reato di *omessa dichiarazione* ed è quindi evidente che la semplice esclusione di tutte le fattispecie costituenti *reato tributario* priverebbe di tutela un

dal governo nella *Relazione illustrativa*<sup>86</sup> - l'esclusione dalla procedura di risoluzione opera nel solo caso in cui sono comminate pene e non anche nel caso di mero avvio dell'azione penale, sicché tale esclusione «non deve intendersi come denegato accesso alla procedura amichevole di cui all'art. 7 del decreto, ma come denegato accesso alla fase *successiva ed eventuale* di risoluzione della controversia che si svolge dinanzi alla commissione Consultiva»<sup>87</sup>.

Ai sensi dell'art. 10, la Commissione è istituita entro **120 giorni** dalla richiesta ed è composta da un presidente, un rappresentante di ciascuna autorità degli Stati membri coinvolti e una personalità indipendente, individuata sulla base di apposito elenco, tenuto presso il Ministero dell'economia e delle finanze (art. 12).

Nel caso in cui la Commissione consultiva non venga istituita, perché l'Agenzia delle entrate abbia omissis di nominare almeno una personalità indipendente e un sostituto, il contribuente può ricorrere al presidente della CTR del Lazio, il quale - attingendo all'elenco (art. 12) - decide in via sostitutiva con **ordinanza reclamabile** ex art. 28 del d.lgs. n. 546 del 1992 nelle forme previste in materia di **nomina di arbitri** ai sensi dell'art. 810 c.p.c.

### 10.1 Risoluzione delle controversie da parte della Commissione consultiva.

Ai sensi dell'art. 16 del decreto, la Commissione consultiva decide sull'**ammissibilità** dell'istanza di apertura della MAP entro **sei mesi** dalla sua istituzione, notificando alle parti la decisione entro **trenta giorni** dall'adozione (comma 1).

Qualora la Commissione confermi la sussistenza delle condizioni di legge per la MAP, su richiesta di una delle Autorità competenti, è **avviata la procedura amichevole** (comma 2) con conseguente confronto negoziale diretto tra le Autorità fiscali coinvolte finalizzato alla risoluzione del caso di doppia imposizione (normalmente attraverso lo scambio di posizioni in forma scritta e, ove necessario, la fissazione di incontri negoziali); qualora si raggiunga l'accordo, questo viene comunicato al contribuente e trasmesso agli organi preposti alla relativa esecuzione.

Se nessuna delle Autorità competenti chiede l'avvio della MAP, la Commissione - entro **sei mesi** dall'istituzione - emette (a maggioranza semplice) un **parere scritto** (comma 8) su come risolvere la questione fiscale controversa per la risoluzione alternativa delle controversie, basato sulle disposizioni degli Accordi e delle Convenzioni internazionali in *subiecta materia*, nonché sulle eventuali norme di diritto interno applicabili (comma 3).

Nel caso in cui sulla questione controversa intervenga una sentenza *«passata in giudicato»*<sup>88</sup> o una decisione del giudice tributario a seguito di conciliazione giudiziale, dopo la presentazione della richiesta di istituzione della Commissione consultiva ma

---

insieme troppo ampio di controversie, spesso connotate da ridotta offensività e quasi mai da frode» (*ibidem*).

<sup>86</sup> *Relazione illustrativa*, cit., pag. 7.

<sup>87</sup> In termini il preambolo al parere favorevole, con osservazioni, espresso dalle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato della Repubblica sull'atto del governo n. 143, *loc. ult. cit.*

<sup>88</sup> Puntualizzazione che recepisce *in parte qua* le osservazioni in sede di parere favorevole delle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 10.

prima che questa abbia notificato il proprio parere all’Agenzia delle entrate, quest’ultima informa le altre Autorità degli Stati membri interessati e la suddetta Commissione degli effetti della decisione che pone termine alla procedura di risoluzione delle controversie (comma 9).

I soggetti interessati, previo accordo con le Autorità degli Stati interessati, possono fornire alla Commissione consultiva le informazioni, le prove o i documenti rilevanti ai fini del decidere (comma 10); su richiesta della Commissione, possono intervenire, dinanzi alla stessa, personalmente o tramite propri rappresentanti muniti di procura speciale (comma 11).

## 11. Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

In luogo della Commissione consultiva, l’art. 13 contempla la possibilità di istituire una **Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie** anche in forma di Comitato permanente.

Detta Commissione, fermi i criteri di imparzialità e indipendenza, ha altri criteri di composizione e di forma e di regolazione della controversia (comma 2), potendo seguire procedure più flessibili rispetto al «*parere indipendente*» utilizzato dalla Commissione consultiva: può impiegare la procedura arbitrale «*con offerta finale*» (nota come **arbitrato sulla migliore ultima offerta**) rendendo un parere basato su una tra le tre proposte formulate da ciascuna Autorità competente coinvolta, oppure può seguire altre tecniche di definizione, come la **mediazione**, la **conciliazione**, la **consulenza** o qualsiasi altro strumento ritenuto utile ed efficace (comma 3).

## 12. Norme comuni sulla fase arbitrale.

Le Autorità competenti degli Stati membri interessati concordano le norme di funzionamento della Commissione consultiva o della Commissione alternativa per la risoluzione delle controversie (art. 14), che debbono includere:

- a) la descrizione e caratteristiche della questione controversa;
- b) il mandato concordato dalle autorità competenti per quanto riguarda le questioni di diritto e di fatto da risolvere;
- c) la forma dell’organismo per la risoluzione della controversia (ovvero Commissione consultiva o Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie) nonché il tipo di procedura per la risoluzione alternativa (se differisce dalla procedura con parere indipendente);
- d) il calendario della procedura di risoluzione delle controversie;
- e) la composizione delle Commissioni (compresi il numero e i nomi dei membri, l’indicazione delle loro competenze e comunicazione dei loro eventuali conflitti di interesse);
- f) le regole che disciplinano la partecipazione del soggetto interessato e di terzi alla procedura, gli scambi di memorie, informazioni e prove, le spese, il tipo di procedure da utilizzare;
- g) gli aspetti organizzativi e logistici.

I costi della procedura di risoluzione della controversia (cd. **fase arbitrale**) - sono disciplinati dall’art. 15 che dispone, in linea di principio, l’equa ripartizione del rimborso spese sostenute dalle personalità indipendenti e dei compensi.

Ai sensi dell'art. 17, i membri delle suddette Commissioni sono vincolati al **segreto d'ufficio** prevedendosi espressamente, in caso di violazione degli obblighi di segretezza, l'applicazione dell'art. 622 c.p. (comma 2).

Del pari, i contribuenti e i loro rappresentanti sono tenuti a non divulgare le informazioni e i documenti ricevuti durante le procedure amichevoli-arbitrali di risoluzione delle controversie fiscali: in questo caso la violazione, benché integri un illecito amministrativo, è assai più afflittiva, essendo prevista l'irrogazione di una sanzione pecuniaria da 25.000 a 125.000 euro da parte dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità e i termini di cui alla l. n. 681 del 1981 (comma 3).

### **13. Decisione delle Autorità competenti a seguito della procedura di risoluzione delle controversie.**

L'art. 18 disciplina la decisione delle Autorità competenti che segue all'emanazione del parere da parte della Commissione consultiva o della Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

Entro **sei mesi** dalla notifica del parere, l'Agenzia delle entrate e le altre Autorità competenti in ambito UE adottano, di comune accordo, una decisione su come risolvere la questione controversa anche in modo difforme dal predetto parere, purché sia idonea ad eliminare la doppia imposizione (comma 1). In caso di mancato accordo, il parere delle Commissioni diventa **vincolante**, con conseguente obbligo di *conformazione* allo stesso (comma 1, ultimo periodo).

Come già previsto per la procedura amichevole (v. *retro* § 8), l'Agenzia delle entrate, nel caso di questioni già oggetto di definizione amministrativa, anche agevolata, ridetermina, se del caso, in aumento o in diminuzione le imposte dovute (comma 3).

Qualora intervenga una sentenza *«passata in giudicato»*<sup>89</sup> della Commissione tributaria o una decisione del giudice a seguito di conciliazione, l'Agenzia delle entrate informa le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati e le suddette Commissioni degli effetti della decisione che pone termine alla procedura di risoluzione delle controversie (comma 5).

La decisione delle Autorità amministrative coinvolte *«non costituisce un precedente»* (comma 4) e va notificata al contribuente entro **trenta giorni** dall'adozione (comma 6). In caso di mancata notifica da parte dell'Agenzia, il contribuente può ricorrere alla CTP territorialmente competente nelle forme previste per il giudizio di ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 (comma 7). Viene così offerto uno strumento di particolare efficacia che consente all'interessato - anche mediante la nomina di un commissario *ad acta* - di ottenere in tempi brevi l'adempimento dell'Amministrazione inerte, con il rimborso delle relative spese.

#### **13.1 Modalità di esecuzione delle decisioni.**

L'art. 19 disciplina le modalità di esecuzione delle decisioni adottate nell'ambito delle procedure amichevoli o arbitrali da cui derivi una variazione del reddito o

---

<sup>89</sup> Puntualizzazione che recepisce *in parte qua* le osservazioni in sede di parere favorevole delle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 10.



dell'imposta: decisioni che - anche nell'ottica della loro effettiva implementazione - costituiscono *ex lege* **titolo esecutivo** per la riscossione delle somme dovute dall'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente (comma 7).

È condizione essenziale per l'attuazione delle suddette decisioni l'**accettazione per iscritto** da parte del soggetto interessato entro sessanta giorni dalla comunicazione. Qualora vi sia un contenzioso pendente in sede nazionale, ai fini dell'attuazione delle decisioni il contribuente deve fornire la prova, entro sessanta giorni dalla data in cui la decisione è stata comunicata, dell'avvenuto deposito presso il competente organo giurisdizionale dell'atto di rinuncia, anche parziale, al contenzioso e ad altri mezzi di impugnazione (comma 5).

Effettuata l'accettazione, l'Agenzia delle entrate deve disporre il **rimborso** o lo **sgravio** delle imposte non dovute dal contribuente ovvero la riscossione di quelle dovute (comma 1). Sulle eventuali maggiori imposte dovute a seguito della rideterminazione da parte dell'Agenzia (v. *retro* §§ 8 e 13), si applicano le sanzioni, salvo il caso in cui queste siano state già definite in via agevolata, e gli interessi a decorrere dalla data della decisione adottata in esito alla procedura amichevole o arbitrale (comma 3).

Il rimborso delle sanzioni già versate - previa presentazione di apposita istanza del contribuente - è previsto solamente nel caso di annullamento **integrale** (comma 3, ultimo periodo) della pretesa erariale, e non anche in caso di *parziale*, come aveva opportunamente suggerito il Parlamento in sede di parere<sup>90</sup>.

In espressa deroga all'art. 3, comma 2, st.contr., ai fini dell'esecuzione delle decisioni i **termini** previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 entro i quali l'Agenzia può procedere all'accertamento sono **raddoppiati**. Tale previsione - che disattende il più benevolo parere espresso dalle Commissioni parlamentari<sup>91</sup> - non può che riferirsi ai casi in cui la procedura è aperta a seguito di un processo verbale (PVC) o ai casi in cui la doppia imposizione derivi da un atto emesso dall'Autorità fiscale estera e l'esito della procedura comporta un aumento dell'imposta accertabile in Italia (fattispecie che potrebbe verificarsi nei casi di MAP multilaterale): è «solo in tali casi, infatti, che l'Agenzia delle entrate potrebbe veder pregiudicato il suo potere accertativo dallo spirare dei termini per l'accertamento»<sup>92</sup>.

Recendosi nell'ordinamento interno il principio sancito dagli *standard* internazionali, il rimborso o lo sgravio dovuti in attuazione della decisione sono effettivamente garantiti anche in presenza di imposta divenuta definitiva. Inoltre, al fine di garantire la pienezza di tutela, ove la decisione adottata nell'ambito delle procedure amichevoli o arbitrali non venga implementata dall'Agenzia delle entrate, il

---

<sup>90</sup> Tale previsione «*rischia di determinare una disparità di trattamento a favore del contribuente che abbia aderito alla procedura di accertamento con adesione*»: così il parere favorevole, con osservazioni, delle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite del Senato sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 10, che aveva suggerito l'estensione del rimborso alle sanzioni anche qualora la pretesa sia stata annullata solo parzialmente.

<sup>91</sup> Cfr. parere favorevole, con osservazioni, delle Commissioni II (Giustizia) e VI (Finanze) riunite sull'atto del governo n. 143, cit., pag. 10, che avevano suggerito al governo di sostituire la previsione del raddoppio dei termini per l'accertamento delle imposte sui redditi con l'aumento **non superiore ad un terzo** dei termini ordinariamente previsti.

<sup>92</sup> F. MORRA-M. SEVERI, *op. loc. cit.*

contribuente può chiederne l'ottemperanza alla CTP competente anche in questo caso ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 (comma 8).

Infine, nell'ipotesi in cui, su ricorso dell'interessato, la CTR del Lazio abbia ritenuto insussistenti i requisiti di indipendenza relativi alle personalità indipendenti nominate ai sensi dell'art. 10 del decreto, la decisione adottata ai sensi della procedura arbitrale non è attuata (comma 9).

### **13.2 Pubblicità delle decisioni.**

Ai sensi dell'art. 20 le Autorità competenti possono convenire di pubblicare integralmente le decisioni adottate a seguito della procedura di risoluzione delle controversie previo consenso di ciascuno dei soggetti interessati (comma 10); in assenza del consenso, le Autorità pubblicano solo una sintesi, che contiene una descrizione della questione, l'oggetto, la data, i periodi d'imposta interessati, la base giuridica, il settore industriale, una breve descrizione del risultato finale e l'indicazione del metodo arbitrale utilizzato (comma 10).

Prima della pubblicazione, l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente le informazioni di cui sopra. Entro sessanta giorni dalla loro ricezione, il contribuente può chiedere all'Agenzia di non pubblicare informazioni relative a qualsiasi segreto commerciale, aziendale, industriale o professionale o procedura commerciale, oppure contrarie all'ordine pubblico (comma 3).

L'Agenzia delle entrate notifica tempestivamente alla Commissione europea le informazioni da pubblicare (comma 4).

(Red. Aldo Natalini)

V° Il Direttore aggiunto  
(Maria Acierno)

Il Direttore  
(Maria Rosaria San Giorgio)