

***Accertamenti esteri in tema di transfer pricing e
rettifiche corrispondenti in Italia:
le novità del provvedimento di attuazione dell'art.
31-quater del DPR 600/73.
Cenni in tema di MAP e Convenzione Arbitrale.***

Dott. Federico Venturi
4 luglio 2018

Agenda

Argomenti oggetto di trattazione:

- ❖ Brevi cenni alle novità introdotte dal Decreto Legge n. 50/2017 in materia di rettifiche ai prezzi di trasferimento;
- ❖ Le rettifiche in materia di prezzi di trasferimento ai sensi dell'art. 31-*quater* DPR 600/73 e le novità del relativo provvedimento attuativo del 30 maggio 2018;
- ❖ Le *Mutual Agreement Procedure* (MAP). Le procedure amichevoli convenzionali previste dal Modello OCSE e dal Modello di Convenzione Arbitrale – brevi cenni.

Transfer Pricing: le novità introdotte dal Decreto Legge n. 50/2017

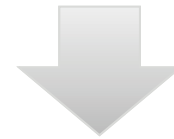
Transfer Pricing: novità ex DL 50/2017

Le modifiche apportate dal decreto legge 24 aprile 2017 n. 50 (convertito dalla legge n. 96/2017)

L'articolo 59 del DL 50/2017 ha introdotto talune modifiche nell'ambito della disciplina del Transfer Pricing al fine di favorire un adeguamento della normativa nazionale agli standard OCSE. Nello specifico il richiamato articolo ha:

- 1) modificato l'articolo 110, comma 7, del TUIR: accanto alle variazioni in aumento e quelle in diminuzione derivanti da una MAP, è previsto anche il riconoscimento delle variazioni in diminuzione dal reddito della società italiana del maggior reddito accertato in capo al soggetto estero facente parte il medesimo Gruppo, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31 quater del D.P.R. 600/73. Con D.M. MEF determina, sulla base delle migliori pratiche internazionali le linee guida applicative;
- 2) Introdotta il nuovo articolo 31 quater del D.P.R. 600/73 che stabilisce le diverse modalità e casistiche che determinano una variazione in diminuzione ai fini TP.

Transfer Pricing: novità ex DL 50/2017



Ma qual è la ratio dell'art.
59, comma 1 DL 50/2017?

Art. 110, comma 7 del TUIR → Relazione illustrativa al DL 50/2017: *«il comma 2 disciplina le modalità di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito a seguito di rettifiche definitive effettuate da Stati Esteri, prevedendo due ulteriori ipotesi alternative alle procedure amichevoli (già previste dal precedente articolato normativo), attivabili dal contribuente. La previsione di tali procedure comporterà, sin dai primi anni successivi all'entrata in vigore della disposizione, la riduzione dei tempi di istruttoria e del numero complessivo delle procedure amichevoli con conseguente miglioramento dell'efficienza dell'attività amministrativa».*



Art. 31-quater DPR 600/73 → Riduzione del ricorso, da parte del contribuente, all'esperimento di **Procedure Amichevoli (MAP) tramite l'introduzione della «MAP unilaterale»**; riduzione dei relativi e conseguenti **tempi di istruttoria → Miglioramento dell'azione amministrativa.**

**Le rettifiche in materia di prezzi di
trasferimento ai sensi dell'art. 31-
quater DPR 600/73 e le novità del
relativo provvedimento attuativo del
30 maggio 2018**

L'articolo 31-quater DPR 600/73

Le rettifiche in diminuzione

Art. 31-quater, DPR 600/73:

«La rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può essere riconosciuta:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla 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, resa esecutiva con legge 22 marzo 1993, n. 99;*
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;*
- c) a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.»*

L'articolo 31-quater DPR 600/73

Condizioni per effettuare le rettifiche in diminuzione

a)

in esecuzione degli **accordi** conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito di **MAP** o di **Convenzione arbitrale**

Condizione 110, 7,
TUIR ante D.L.
50/2017

b)

a conclusione dei **controlli** effettuati nell'ambito di **attività di cooperazione internazionale** i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti

Condizioni
aggiuntive
inserite dal
D.L.
50/2017

c)

a fronte di una **rettifica in aumento definitiva** e conforme al principio di **libera concorrenza** effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una **convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi** che consenta un adeguato scambio di informazioni

L'articolo 31-quater DPR 600/73

Introduzione dell'art. 31-quater DPR 600/1973 → la ratio dell'art. 59, comma 2, DL 50/2017

Relazione illustrativa al DL 50/2017: « [...] possibilità di riconoscere, a determinate condizioni, le variazioni in diminuzione del reddito, attualmente previste solo in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. In tal modo **la normativa domestica si allinea a quella della maggior parte delle giurisdizioni estere**».

Relazione tecnica DL 50/2017: «La previsione di tali procedure comporterà, sin dai primi anni successivi all'entrata in vigore della disposizione, la **riduzione dei tempi di istruttoria e del numero complessivo delle procedure amichevoli** con conseguente miglioramento dell'efficienza dell'attività amministrativa»

Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2017: « [...] procedura alternativa a disposizione del contribuente e si ritiene che potrà rappresentare una **soluzione efficace e tempestiva ai fini dell'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione economica da parte dell'A.F.**, garantendo sia le imprese con attività internazionale sia l'A.F. da rettifiche non conformi al principio di libera concorrenza.»

L'articolo 31-quater DPR 600/73

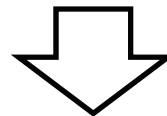
Coordinamento art. 31-quater DPR 600/1973 e Convenzioni internazionali

- Con riferimento all'art. 9, paragrafo 2, del Modello di Convenzione OCSE, l'Italia si è riservata il diritto di introdurre nelle Convenzioni la specifica previsione secondo cui eventuali aggiustamenti in materia di prezzi di trasferimento dovranno essere riconosciuti solamente in seguito all'attivazione delle apposite MAP

Commentario art. 9 Modello OCSE

17.1 Italy reserves the right to insert in its treaties a provision according to which it will make adjustments under paragraph 2 of Article only in accordance with the procedure provided for by the mutual agreement article of the relevant treaty

- L'art. 169 del TUIR stabilisce che le disposizioni, ove più favorevoli al contribuente, si applichino anche in deroga agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni



Nuove procedure alternative alla MAP non possono essere considerate in contrasto con la riserva posta dall'Italia e con le previsioni in materia contenute nelle Convenzioni

L'articolo 31-quater DPR 600/73

MA COME OTTENGO IL RICONOSCIMENTO DELLA RETTIFICA IN DIMINUZIONE DAL REDDITO IN ITALIA?

PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE del 30 maggio 2018

volto a **definire e disciplinare la procedura** che le imprese residenti devono seguire **per ottenere il riconoscimento di una rettifica del reddito in diminuzione in Italia** a fronte di un accertamento conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per lo scambio di informazioni.

Novità presenti nella versione definitiva del richiamato provvedimento rispetto a quanto previsto dalla bozza in consultazione:

1. a fronte del mancato riconoscimento della variazione in diminuzione → l'istanza per la variazione unilaterale determina **direttamente l'attivazione della procedura internazionale** (MAP da Trattato o, in ambito UE, da Convenzione Arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990) – va già impostata con la scelta di una delle due modalità;
2. Definizione del concetto di «definitività» delle rettifica in aumento operata nello stato estero → richiesta **solo ad ultimazione della procedura**.

Provvedimento 30 maggio 2018

Condizioni per l'accesso alla procedura unilaterale di cui all'art. 31-quater, comma 1, lett. c) DPR 600/73:

- ✓ **condizione soggettiva:** la procedura unilaterale in oggetto potrà essere attività dalle imprese residenti nel territorio dello Stato legata da rapporti di controllo (così come definiti ai fini dell'art. 110, comma 7 del TUIR) con società estere ovvero che operino in uno Stato estero per il tramite di una stabile organizzazione (o in Italia tramite una stabile organizzazione);
- ✓ **condizione oggettiva:** la diminuzione potrà essere riconosciuta **solo** per rettifiche in aumento operante nell'altro Stato estero aventi i caratteri di «definitività» e di «conformità al principio di libera concorrenza».

Se, alla data di presentazione dell'istanza, la **rettifica in aumento** effettuata nello Stato estero **non è ancora definitiva** → l'**istanza deve indicare** la **fase** in cui si trova la rettifica in aumento e le **possibili circostanze** in dipendenza delle quali la rettifica in aumento diventerà definitiva (cfr. art. 2.4, lett. a), provv. 30/05/2018).

Attenzione: la definitività è comprovata da certificazione rilasciata dall'autorità fiscale estera ovvero da idonea documentazione equivalente attestante la definitività della rettifica in aumento operata.

Provvedimento 30 maggio 2018

Fasi della procedura unilaterale di cui all'art. 31-*quater*, comma 1, lett. c) DPR 600/73: :

1. **Accesso alla procedura:** presentazione di un'istanza all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate tramite PEC, raccomandata A/R o consegna *brevi manu*;

Attenzione: l'istanza dovrà indicare lo strumento giuridico per la risoluzione delle controversie internazionali di cui è richiesta l'attivazione (MAP o Convenzione Arbitrale).

2. **Termini:** l'Istanza di cui al punto 1. dovrà essere presentata entro i termini previsti dallo strumento di risoluzioni delle controversie internazionali prescelte, ossia:
 - **MAP:** termine previsto nel singolo trattato applicabile al caso di specie (di solito due anni);
 - Convenzione Arbitrale: entro tre anni dalla prima notifica della rettifica in aumento operata nello Stato estero.

Provvedimento 30 maggio 2018

3. Attività istruttoria:

- verifica dell'ammissibilità dell'istanza presentata e relativa comunicazione al soggetto istante entro 30 giorni dal suo ricevimento;
- se l'istanza è stata considerata improcedibile per la mancanza di taluni degli elementi richiesti del provvedimento (art. 2.4) viene concesso al contribuente un termine di 30 giorni per integrare l'istanza. I termini per la dichiarazione di ammissibilità decorreranno, quindi, dalla data di ricezione della documentazione integrativa richiesta;
- esame dell'istanza e della relativa documentazione al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite tramite procedura in contraddittorio da esaurirsi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza.

4. Perfezionamento della procedura: emissione di un atto motivato di accoglimento o di rigetto dell'Istanza da parte dell'Ufficio.

Provvedimento 30 maggio 2018



- ✓ **accoglimento dell'istanza** → emissione di atto motivato di riconoscimento della variazione in diminuzione → l'Agenzia comunica all'Autorità fiscale estera la rettifica in diminuzione e la procedura termina, previa acquisizione di certificazione attestante la definitività delle rettifica in aumento operata all'estero;
- ✓ **rigetto istanza** → emissione di atto motivato di riconoscimento della variazione in diminuzione → **diretta attuazione della procedura internazionale prescelta** (MAP o Convenzione arbitrale) in sede di istanza.

Art. 31-*quater* e profili operativi

E se la rettifica in aumento all'estero abbia carattere di definitività ma non derivi da un accertamento delle autorità fiscali estere?

Si ipotizzi il caso in cui a seguito di un accertamento all'estero per un solo anno, ad esempio il 2014, definito con le autorità locali dalla controllata estera, questa decida spontaneamente, per le successive annualità 2015 e 2016, di adeguare i propri prezzi a quanto stabilito in fase di accertamento rettificando le dichiarazioni dei redditi già presentate. **Per quali annualità verrà riconosciuta la relativa variazione in diminuzione in capo alla controllante italiana?**

Art. 31-*quater*, c. 1, lett. c) DPR 600/73: Condizione per operare la $\Delta\downarrow$ in Italia → la rettifica operata in aumento dalla società estera con cui l'Italia ha in essere un Convenzione Bilaterale, sia definitiva e conforme al principio di libera concorrenza;

+

Art. 2.4, lett. b), provv. 30/05/2018: Condizione per operare la $\Delta\downarrow$ in Italia → il Contribuente deve dimostrare il possesso dei requisiti di cui all'art. 31-*quater* pena l'inammissibilità dell'istanza.

Art. 31-*quater* e profili operativi

Come prova il contribuente il possesso dei requisiti ex art. 31-*quater*?

All'istanza presentata dovrà essere **allegata**:

- **copia degli "atti impositivi"** dai quali scaturisce la rettifica in aumento ed emessi dall'autorità fiscale estera (con traduzione di cortesia in italiano o in inglese) → nel caso in esame l'atto impositivo riguarda solo l'annualità 2014 e non anche le successive oggetto di adeguamento spontaneo da parte della controllata estera → auspicabile che in successivi interventi l'AE precisi che l'atto impositivo, insieme alle dichiarazioni rettificative presentate per gli anni successivi, siano sufficienti ad integrare i requisiti di ammissibilità dell'istanza;
- gli elementi di diritto o di fatto che consentano di verificare se la rettifica in aumento sia stata effettuata in base al principio di libera concorrenza; dovranno essere motivati gli elementi che comprovano il principio di libera concorrenza;

In sede di perfezionamento dell'accordo, dovrà essere poi fornita la **certificazione** rilasciata dall'autorità fiscale estera **comprovante la definitività della rettifica** effettuata → auspicabile che in successiva interventi l'AE legittima la possibilità che la certificazione rilasciata dall'autorità estera sia riferita non soltanto all'accertamento ma anche alle successive dichiarazioni rettificative estere, rese immodificabili su accordo con l'amministrazione locale estera.

Art. 31-*quater* e profili operativi

- 1) In caso di mancato riconoscimento della variazione in diminuzione, l'eliminazione della doppia imposizione avverrà tramite la procedura MAP richiesta;
- 2) Il contribuente può anche valutare di non procedere tramite la rettifica in diminuzione unilaterale ed attivare direttamente una MAP internazionale (o convenzionale o convenzione arbitrale);
- 3) Rapporto con contenzioso estero: affinché si ottenga la rettifica unilaterale l'accertamento estero deve essere definitivo e l'istanza va presentata nei termini delle MAP internazionali (due / tre anni), quindi è verosimile la non instaurazione di contenziosi esteri (del resto la rettifica estera dovrebbe essere motivata da un adeguamento al valore normale «corretto».

**Le Mutual Agreement Procedure
(MAP). Le procedure amichevoli
convenzionali previste dal Modello
OCSE e dal Modello di Convenzione
Arbitrale – brevi cenni**

Le *Mutual Agreement Procedure*

Il permanere, nella prassi, di casi di doppia imposizione determina considerevoli preoccupazioni a livello europeo: accrescendo l'onere fiscale complessivo la doppia imposizione può costituire un ostacolo all'attività transfrontaliera delle imprese e determina un clima di incertezza giuridica per i contribuenti.

A livello internazionale uno strumento di risoluzione delle controversie, volto all'eliminazione della doppia imposizione, è rappresentato dalla procedura amichevole, disciplinata dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE.

La procedura amichevole è istituto di **consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti**, le quali dialogano attraverso le rispettive «autorità competenti», nelle forme ritenute più idonee, con il fine di pervenire a un accordo sull'oggetto della procedura.

Le *Mutual Agreement Procedure* (MAP) sono strumenti previsti:

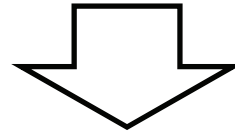
- dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni per la risoluzione di controversie internazionali;
- dalla convenzione 90/436/CEE (Convenzione Arbitrale) in materia di prezzi di trasferimento.

Le procedure amichevoli (MAP) nell'ambito delle convenzioni bilaterali

MAP e Convenzioni Bilaterali

Mutual Agreement Procedure (MAP) nell'ambito delle Convenzioni Bilaterali

Le **Convenzioni bilaterali**, oltre a contenere specifiche disposizioni atte a rimuovere o a mitigare in via primaria i fenomeni di doppia imposizione internazionale, prevedono uno **specifico strumento di risoluzione delle controversie** che possono eventualmente insorgere tra gli Stati: la procedura amichevole disciplinata **dall'articolo 25 del Modello OCSE** di Convenzione.



Ai sensi dell'art. 25 del Modello OCSE, si può ricorrere tramite le Convenzioni bilaterali alle MAP in tre casi:

1. **Imposizione non conforme alla convenzione** → Art. 25.1 ;
2. **Difficoltà e dubbi interpretativi** → Art. 25.3 par. 1;
3. **Casi di doppia imposizione non previsti in convenzione** → Art. 25.3 par. 2.

MAP e Convenzioni Bilaterali

Istanza di apertura di una procedura amichevole → art. 25.1 Modello OCSE

*«[...] The case must be presented **within three years** from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention».*

*«[...] Il caso deve essere sottoposto entro **tre anni** dalla prima notifica della misura che comporta la tassazione non conforme alle disposizioni della Convenzione».*

Il **Modello OCSE** definisce un termine per la presentazione dell'istanza di MAP pari a **tre anni**, tuttavia l'amministrazione finanziaria italiana ha precisato che per la corretta individuazione dei termini entro i quali il contribuente può produrre istanza di apertura di una procedura amichevole, deve farsi riferimento a quanto previsto nella singola Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie. **La maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano, infatti, termini più brevi.**

MAP e Convenzioni Bilaterali

La procedura amichevole (MAP) specifiche ex Circolare 5 giugno 2012, n. 21

➤ **Ambito soggettivo**

Persone fisiche, persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che siano dotati di soggettività tributaria e siano residenti, ai fini fiscali, nel territorio di uno dei due Stati partner della Convenzione.

➤ **Ambito oggettivo**

Imposizione non conforme alla convenzione;
Difficoltà e dubbi interpretativi;
Casi di doppia imposizione non previsti in convenzione .

➤ **Termine di presentazione dell'istanza**

Entro 3 anni dalla prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione.

➤ **Modalità di presentazione dell'istanza**

Se attivata da un soggetto residente in Italia, l'istanza va redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, ovvero consegnata a mano alla medesima Direzione con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell'istanza con timbro della segreteria e data di ricezione.

MAP e Convenzioni Bilaterali

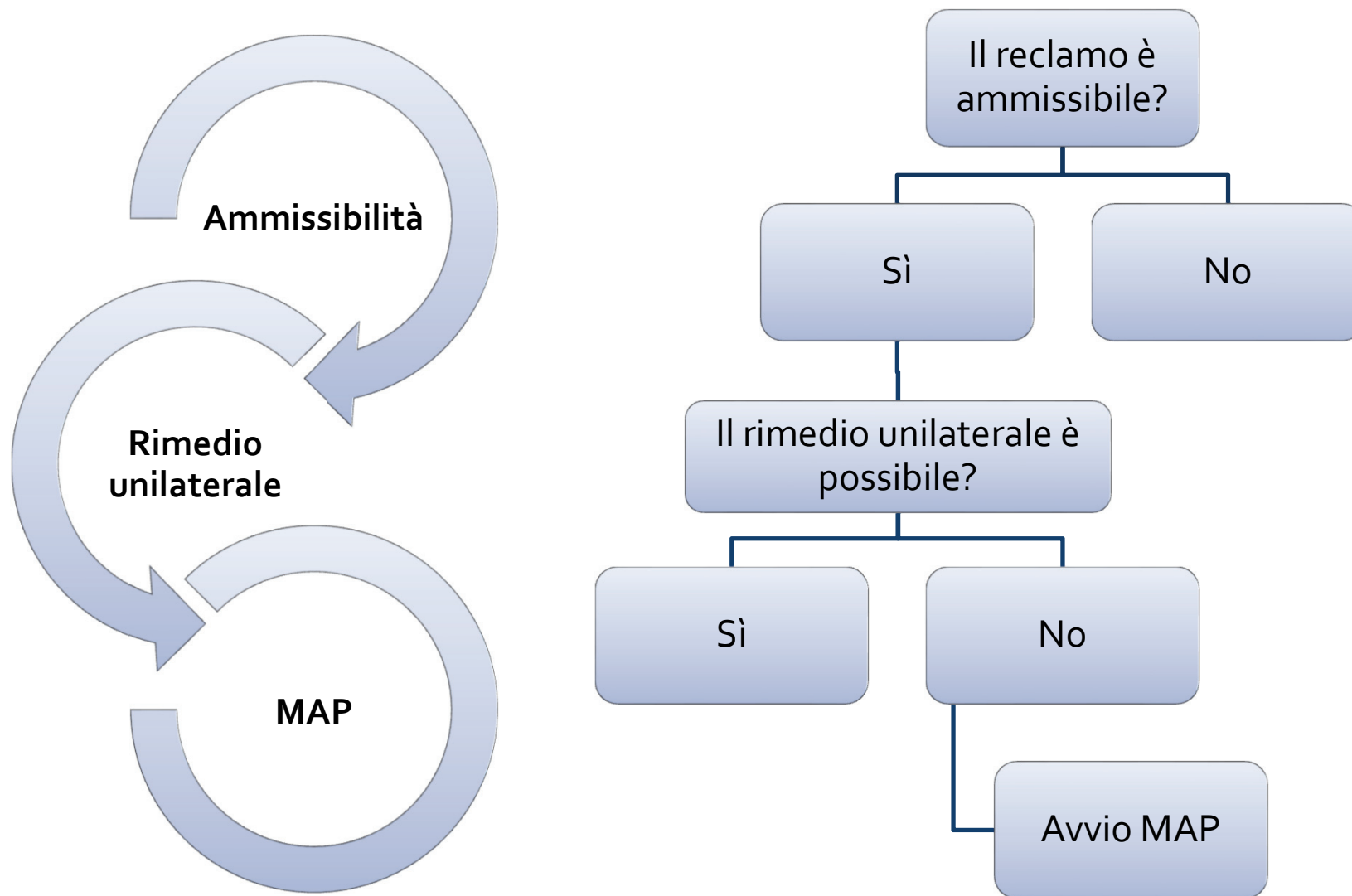


ITER PROCEDURALE

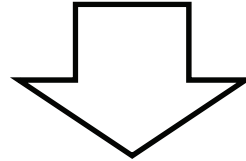
1. **Pronuncia sull'ammissibilità dell'istanza:** l'Autorità competente deve valutare la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti per l'apertura della procedura amichevole e deve accettare, in particolare, se l'istante correttamente ritenga che le azioni di uno o di entrambi gli Stati comportano o comporteranno un'imposizione non conforme alla Convenzione.
2. **Rimedio unilaterale:** ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'Autorità competente vaglia la possibilità di rimediare da sola all'imposizione non conforme alla Convenzione attraverso l'adozione di misure unilaterali.
3. **Avvio di una procedura amichevole – MAP:** ove non sia esperibile una eliminazione unilaterale della doppia imposizione, l'Autorità competente italiana informa quella estera circa l'intenzione di avviare la MAP.

Qualora la procedura unilaterale di cui all'art. 31-*quater*, c.1, lett. c), DPR 600/73 si conclude con esito negativo, avrà avvio direttamente la fase descritta al punto 3. di cui sopra (essendo i punti 1. e 2. stati esperiti nell'ambito della stessa procedura unilaterale).

MAP e Convenzioni Bilaterali



MAP e Convenzioni Bilaterali



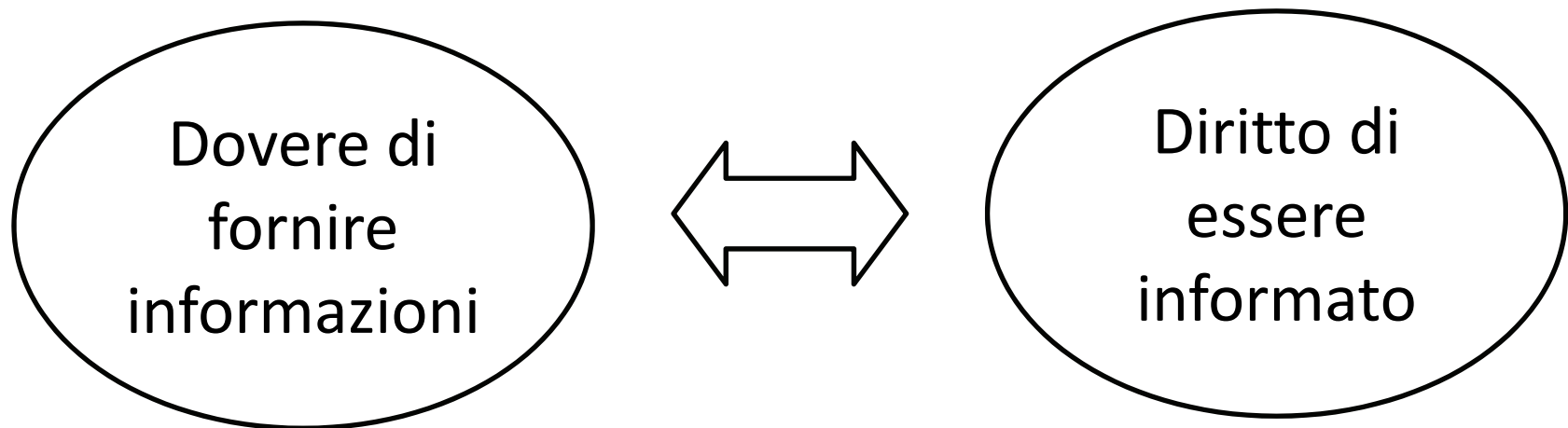
OBBLIGO DI DILIGENZA E NON DI RISULTATO

Da una lettura congiunta del menzionato art. 25, comma 2 del Modello OCSE e dei chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria si desume che **non sussiste**, in capo alle autorità competenti, **un obbligo di risultato** tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Ciò che **sussiste invece è unicamente un obbligo di diligenza** che impone alle Amministrazioni finanziarie coinvolte di «fare del loro meglio» al fine di addivenire a un accordo che elimini l'imposizione non conforme alla Convenzione.

MAP e Convenzioni Bilaterali

Qual è il ruolo del contribuente?

Come illustrato dall'amministrazione finanziaria italiana nella C.M. 21/E 2012, gli interlocutori esclusivi del confronto in sede di procedura sono le autorità competenti dei due Stati, uniche legittimate a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto. Quanto sopra non esclude che il **contribuente** sia comunque invitato a svolgere un **ruolo attivo**».



MAP e Convenzioni Bilaterali

Quando si conclude la MAP?

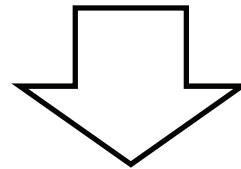
In caso di accordo tra le autorità competenti, generalmente **l'Autorità competente** che ha ricevuto l'istanza di MAP **comunica i contenuti dell'accordo al contribuente** e ne **dispone l'esecuzione, provvedendo** – ove del caso – **al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta e relative sanzioni e interessi.**

Le procedure amichevoli (EAC) nell'ambito delle convenzioni arbitrali

MAP e Convenzione Arbitrale

L'art. 293 (ex art. 220) del Trattato CE impone agli Stati membri di «*avviare tra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della CEE*».

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



Oggetto della Convenzione Arbitrale risultano essere gli accordi tra Stati membri volti ad eliminare i **fenomeni di doppia imposizione economica riconducibili a rettifiche di Transfer Pricing**. Si tratta, infatti, di un settore assai ampio in cui si possono sviluppare contrasti tra Stati in quanto la determinazione non corretta dei prezzi di trasferimento è lo strumento con cui vengono lesi gli interessi degli Stati e dei Contribuenti. La Convenzione Arbitrale Europea ha assunto così notevole rilevanza ed è ritenuta una convenzione «pilota» nella materia, pur trovando limitata applicazione (in termini di applicabilità – TP – e di diffusione geografica – UE).

MAP e Convenzione Arbitrale

Interrelazione tra Procedura Amichevole e Procedura Arbitrale

MAP DA CONVENZIONE BILATERALE

1. Ambito di applicazione: aree tematiche definite dall'art. 25 del Modello OCSE;
2. Soggetti coinvolti: Autorità Competenti degli Stati Coinvolti;
3. Tempistiche: 3 anni;
4. Procedura: ammissibilità → rimedio unilaterale → MAP;
5. Obbligo di diligenza;
6. Assenza di accordo entro due anni: possibilità di ricorrere alla clausola arbitrale ex art. 25.5 (ove esista);
7. Risoluzione del caso quando non vi è più imposizione in disaccordo con le previsioni del trattato.

MAP DA CONVENZIONE ARBITRALE (EAC)

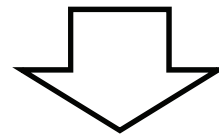
1. Ambito di applicazione: violazione del principio dell'Arm's Length – art. 4 Conv. Arbitrale 90/436/CEE;
2. Soggetti coinvolti: Autorità Competenti degli Stati Coinvolti;
3. Tempistiche: 3 anni;
4. Procedura: ammissibilità → rimedio unilaterale → MAP;
5. Obbligo di risultato;
6. Assenza di accordo entro due anni: Commissione Consultiva
7. Risoluzione del caso quando la doppia imposizione è stata eliminata.

MAP e Convenzione Arbitrale

MAP da Convenzione Arbitrale (EAC) → Ambito di applicazione

Art. 6.1 Convenzione 90/436/CEE: «*Quando, in uno qualsiasi dei casi cui si applica la presente Convenzione, un'impresa ritenga che i principi enunciati **all'articolo 4 (arm's lenght principle)** non siano stati osservati [...]*»

Art. 4.1 Convenzione 90/436/CEE: «[...] le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, **gli utili che in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza**».

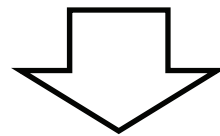


Accertamento in materia di prezzi di trasferimento da parte dell'autorità competente → se il contribuente ritiene detta pretesa infondata o qualora voglia eliminare le doppia imposizione conseguente a una pretesa fondata → ricorso alla Convenzione Arbitrale

MAP e Convenzione Arbitrale

MAP da Convenzione Arbitrale (EAC) → Obbligo di risultato

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.



La procedura prevista dalla Convenzione Arbitrale risulta essere:

- **OBBLIGATORIA**
- **VINCOLANTE**

Laddove la procedura prevista dalla Convenzione sia richiesta, al termine del procedimento deve essere trovata una soluzione che elimini la doppia imposizione, avendo il contribuente comunque diritto alla sua eliminazione.

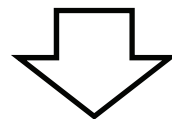
MAP e Convenzioni Bilaterali

Procedura amichevole (MAP) → Rapporti con il contenzioso interno

L'apertura della MAP può essere richiesta dal contribuente *«indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale»*.

La maggior parte delle **convenzioni stipulate dall'Italia**, contengono nel Protocollo di accompagnamento, una **disposizione interpretativa** dell'articolo sulle MAP in base alla quale la locuzione:

«indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale»



va intesa nel senso che:

«l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione» (o equivalente).

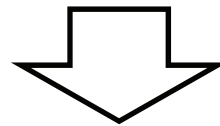
MAP e Convenzioni Bilaterali

Ma conviene attivare simultaneamente una MAP e un contenzioso interno?

SI

Per due motivi:

1. La MAP attivata ai sensi di una Convenzione Bilaterale NON si caratterizza di un obbligo di risultato → instaurare parallelamente un contenzioso interno garantisce il raggiungimento di un risultato certo della controversia seppur non garantendo l'eliminazione della doppia imposizione;
2. Avviare il contenzioso interno è opportuno per evitare che, durante la procedura amichevole, l'imposta accertata in Italia diventi definitiva per effetto della mancata impugnazione dell'avviso di accertamento.



MAP e Convenzioni Bilaterali

In capo al contribuente si configurano due scenari alternativi:

SCENARIO 1:

Per evitare che, prima della conclusione della procedura amichevole intervenga una sentenza definitiva che precluderebbe la prosecuzione della MAP, il Contribuente ha la **possibilità di proporre la sospensione** del procedimento giurisdizionale, avvalendosi della previsione di cui all'art. 39 comma 1-ter, D.lgs. 546/1992



Art. 39, c. 1-ter, D.lgs. 546/1992: *«il processo tributario è altresì sospeso su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni Internazionali [...]»*

La sospensione è doverosa, ma condizionata alla concorde richiesta delle parti. È da esplorare quale sarebbe la soluzione giuridica da dare quando la sospensione non sia pronunciata, per la mancanza di volontà di una o entrambe le parti, e la sentenza contrasti con l'esito della procedura amichevole. In particolare, occorre interrogarsi se la parte avvantaggiata dall'esito della procedura amichevole possa in qualche modo agire a fronte del rifiuto dell'altra ad aderire alla sospensione del giudizio. La questione non risulta affrontata dalla giurisprudenza.

MAP e Convenzioni Bilaterali

SCENARIO 2:

Nel caso in cui si decida di **non chiedere la sospensione del ricorso**, e quindi procedure su due binari paralleli – contenzioso interno e MAP –, si possono configurare due situazioni:

A)

qualora le **autorità competenti addivengano a un accordo** che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, presupposto necessario per l'esecuzione dell'accordo amichevole è **l'accettazione dei suoi contenuti** da parte del contribuente e la contestuale **rinuncia al ricorso giurisdizionale**;

B)

qualora un **giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole**, l'**autorità competente italiana** deve limitarsi a **comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente**. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza **non produca l'eliminazione della doppia imposizione**, quest'ultima **permane a meno che l'autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale**.

MAP e Convenzioni Bilaterali

Procedura amichevole (MAP) → Rapporti con gli istituti deflattivi del contenzioso

La procedura amichevole e gli strumenti deflattivi del contenzioso nazionale sono indipendenti e possono essere avviati in parallelo.

I rimedi interni come l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e la mediazione, con le conseguenze aggiuntive in termini di sanzioni ridotte, determinano lo stesso effetto dell'intervento del giudicato.

Si ricade dunque nella fattispecie di cui allo scenario 2 punto B)

MAP e Convenzione Arbitrale

SCENARIO: la legislazione interna non prevede la possibilità di derogare → applicazione dell'art. 7, comma 3, Convenzione 436/1990 CEE → necessità che la pretesa tributaria non diventi definitiva prima dell'esito definitivo dell'EAC →

- Obbligo di presentare il ricorso per evitare che la pretesa tributaria divenga definitiva per effetto dalla mancata impugnazione dell'atto impositivo;
- Obbligo di chiedere la sospensione del ricorso ex art. 39, comma 1-ter D.lgs. 546/92 nelle more dello svolgimento dell'EAC o meglio necessità di chiedere la cessazione del ricorso (per iniziare procedura e avere arbitrato);
- a seguito dell'esito definitivo dell'EAC si dovrà procedere alla rinuncia del ricorso.



ALTERNATIVITÀ EAC E CONTENZIOSO INTERNO Fattispecie applicabile nell'ordinamento italiano

Qualora l'avviso di accertamento comprenda rilievi ulteriori rispetto a quello sul Transfer Pricing, per cui si è fatto ricorso alla EAC, si ritiene che sia possibile richiedere la sospensione dal contenzioso tributario esclusivamente per il rilievo oggetto di EAC (cfr. Circolare 21/E 2012)