



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA
SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI
Dipartimento di Giurisprudenza
Corso di Laurea Magistrale in Giurisprudenza

Tesi di laurea in Diritto Finanziario

*La composizione delle controversie fiscali internazionali: la “Mutual
Agreement Procedure”*

Relatore:

Chiar.mo Prof. Alberto Marcheselli

Candidato: Tommaso Biagini

Anno Accademico 2021/2022

Indice

Capitolo I - La Mutual Agreement Procedure: funzione e fonti	1
1. La Doppia imposizione	1
2. La nascita delle convenzioni contro la doppia imposizione	4
3. La Mutual Agreement Procedure (MAP): il sistema delle fonti	6
3.1 Il sistema OCSE	6
3.1.1 Il “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures” (MEMAP) e la “Multilateral Convention to implement Tax Treaty Measures to Prevent Base erosion and Profit Shifting” (MLI).	8
3.2 La MAP all’interno dell’Unione Europea: dalla Convenzione arbitrale (90/436/CE) alla recente direttiva 2017/1852 UE.	10
3.3 Il panorama normativo italiano	13
4. La diffusione della MAP: un’analisi delle statistiche.	14
4.1 in particolare: la diffusione della MAP in Italia	16
Capitolo II – la Mutual Agreement Procedure nel Modello OCSE	18
1. L’articolo 25 della Model tax Convention on Income and Capital.	18
1.1 La procedura amichevole riguardante il caso specifico: i paragrafi 1 e 2 dell’art. 25 del Modello OCSE	20
1.2 La procedura amichevole relativa alla risoluzione di difficoltà interpretative o applicative della Convenzione: il paragrafo 3 dell’art. 25 del modello OCSE.	20
1.3 La procedura diretta a prevenire o eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione.	21
2. I presupposti per l’accesso alla procedura: il termine per la presentazione dell’istanza da parte del singolo contribuente.	22
2.1 Il presupposto soggettivo	23
2.2 Il presupposto oggettivo.	26

2.2.1. Le fattispecie generatrici della doppia imposizione: in particolare il transfer pricing.	27
3. L'istanza di accesso alla procedura: i contenuti.	29
4. L'interpretazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione.	30
4.1 Il valore del Modello nell'interpretazione del diritto interno.....	32
SEZIONE II – la fase interna e il rapporto con i giudizi nazionali	33
1. La prima fase della procedura: dalla presentazione dell'istanza al primo contatto con l'altro Stato.....	33
2. La valutazione preliminare dello Stato ricevente l'istanza.....	34
2.1 La valutazione “se l'obiezione risulta essere fondata”.	35
2.2 La valutazione se l'amministrazione statale “non sia essa stessa capace di raggiungere autonomamente una soluzione”.....	36
2.2.1 La posizione del contribuente contro il diniego dell'accesso alla procedura.	37
3. Il ruolo del contribuente all'interno della procedura.....	39
4. I rapporti con i giudizi pendenti all'interno delle Corti nazionali.	41
4.1 Il rapporto tra MAP e procedimenti interni: rette parallele o coesistenza impossibile?	41
4.2 Il rapporto tra accordo a seguito di MAP e giudicato nazionale.	44
4.3 Il rapporto tra MAP e procedimenti interni: cenni comparatistici.	45
5. I rapporti con le giurisdizioni internazionali: in particolare, prospettive de jure condendo di un rapporto con un possibile giudizio presso la Corte internazionale di giustizia.....	46
SEZIONE III – la fase bilaterale e l'accordo	48
1. La seconda fase della procedura: dal contatto tra le autorità statali alla conclusione della procedura.	48
1.1 Il dovere dell'amministrazione di “fare del suo meglio” per raggiungere un accordo.....	48
1.2 Procedura segreta o libertà di informazione?.....	51

2. La riscossione in pendenza di procedura.	52
3. La conclusione della procedura e l'eventuale accordo tra le Amministrazioni.	54
3.1 Soluzione giusta o soluzione conveniente?	55
4. Il valore dell'accordo raggiunto dalle amministrazioni.	57
4.1 L'esecuzione del provvedimento.	59
Capitolo III – La “nuova” fase arbitrale	61
1. L'arbitrato come soluzione ai limiti della MAP: il nuovo paragrafo 5 e la Parte VI della Multilateral Convention.	61
1.1 Le ragioni della soluzione arbitrale.	62
1.2 La fase arbitrale come nuova fase della procedura amichevole.....	63
1.3 Il pericolo per la diffusione delle procedure amichevoli.	64
1.4 L'apporto della Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI).	66
2. I presupposti dell'accesso alla fase arbitrale.....	67
3. L'accesso alla fase arbitrale e il suo svolgimento.	69
4. Rapporto con i giudizi nazionali.	70
5 La decisione arbitrale e la sua vincolatività.	71
5.1 L'impugnabilità dell'accordo.	72
6. L'arbitrato nelle Convenzioni stipulate dell'Italia.	73
Capitolo IV – Convenzione arbitrale, Direttiva DRM e il confronto con il Modello OCSE.	76
Sezione I – La procedura amichevole europea.	76
1. La procedura prevista dalla Convenzione arbitrale (90/436/CE) e il confronto con la Direttiva 2017/1852/UE.	76
1.1 L'ambito di applicazione e l'oggetto.....	77
1.2 L'ambito di applicazione razione personarum.	78
1.3 Il rapporto tra la Convenzione arbitrale e la Direttiva DRM.	79
1.4 L'attuazione della Direttiva avvenuta da parte del d.lgs. 49/2020.....	83

2. La procedura amichevole europea.....	84
2.1 L'accesso alla procedura europea.....	84
3. La valutazione sulla ricevibilità dell'istanza.....	86
4. Lo svolgimento della procedura.....	89
4.1 Rapporto con la riscossione.....	91
4.2 L'obbligo di risultato.....	93
4.3 Il ruolo del contribuente.....	95
5. La conclusione della procedura amichevole europea.....	97
5.1 L'attuazione della decisione.....	98
6. Il rapporto con i giudizi nazionali.....	100
6.1 Procedura amichevole europea e giudizi nazionali.....	101
6.2 Il ruolo della Corte di Giustizia all'interno delle procedure amichevoli.....	103
SEZIONE II – La Commissione consultiva.....	106
1. La fase presso la Commissione consultiva.....	106
2. La nomina della Commissione consultiva.....	107
3. L'alternatività rispetto ai giudizi nazionali.....	110
4. Lo svolgimento della fase presso la Commissione consultiva.....	111
5. La decisione della Commissione consultiva.....	112
5.1 L'esecuzione del parere e la decisione finale.....	113
6. La commissione per la risoluzione alternativa delle controversie: cenni.....	114
7. In definitiva: differenze tra la MAP "ordinaria" e la MAP "Ue".....	115
Capitolo V – Conclusioni e prospettive.....	118
1. I dubbi sull'effettività delle procedure amichevoli di risoluzione delle controversie.....	118
1.1 I limiti della MAP nei paesi in via di sviluppo.....	119
2. Il rapporto con altri strumenti di dispute resolution.....	120
3. Prospettive de jure condendo: cenni.....	122
Bibliografia.....	124

Introduzione

La crescente internazionalizzazione del commercio rappresenta un dato ormai consolidato alla luce dello sviluppo economico, tecnologico e sociale degli scorsi decenni. Accanto agli evidenti benefici economici derivanti dalle maggiori interazioni commerciali tra gli Stati si generano, al contempo, sfide e problematiche di stampo giuridico, specie in ambito fiscale. Su tutte, la doppia imposizione internazionale rappresenta il fenomeno di maggior rilievo, tanto in virtù della sua forte espansione, quanto in ragione delle conseguenze particolarmente negative che ne derivano in capo ai contribuenti, i quali vedono tassata due volte la stessa ricchezza da parte di due differenti Stati. A differenza di altri fenomeni di doppia imposizione, tuttavia, quella internazionale si caratterizza per una maggiore difficoltà nell'essere superata. Ciò è dovuto proprio alla sua natura internazionale, che comporta il coinvolgimento di più di uno Stato e conseguentemente rende inefficaci gli strumenti utilizzati per eliminare gli altri tipi di doppia imposizione, su tutti il ricorso al giudice tributario.

In ragione di queste difficoltà si rende necessario il ricorso a strumenti differenti, connotati da caratteristiche che garantiscano la capacità di rimuovere efficacemente i fenomeni di doppia imposizione internazionale. Tra questi, il principale è rappresentato indubbiamente dalla *Mutual Agreement Procedure* (o più brevemente "MAP"). Trattasi di una procedura basata sul dialogo tra le amministrazioni finanziarie degli Stati coinvolti, che varia nella sua forma e nella sua struttura a seconda della fonte di riferimento. La MAP, infatti, rappresenta da tempo una procedura regolata all'interno di diverse fonti, distinte in base alla propria vincolatività, al proprio ambito di applicazione territoriale e alla disciplina in esse contenuta. Tra queste, due fonti assumono particolare rilievo ai fini dell'analisi relativa alla MAP e al suo ruolo all'interno dell'ordinamento giuridico italiano ed europeo: da un lato, la *Model Tax Convention on Income and Capital* sviluppata in ambito OCSE, dall'altro la Convenzione arbitrale europea (90/436/CEE) integrata dalla Direttiva *Dispute Resolution Mechanism* (2017/1852/UE). Le MAP in esse previste presentano inevitabilmente differenze in grado di distinguerle a livello di diffusione ed efficacia, ma in realtà non così profonde da permettere di parlare di procedure amichevoli pienamente differenziate. Entrambe le procedure, infatti, risultano particolarmente simili sotto il profilo strutturale, essendo tutte e due caratterizzate da una struttura bifasica, che vede nella prima fase il coinvolgimento del solo Stato ricevente

l'istanza (c.d. "fase interna" o "fase unilaterale") e nella seconda un dialogo tra le amministrazioni finanziarie di entrambi gli Stati coinvolti finalizzato all'eliminazione della doppia imposizione internazionale (c.d. "fase esterna" o "fase bilaterale").

Non è casuale, dunque, che molto simili siano state anche le riforme intervenute nel tempo con il fine di potenziare le procedure amichevoli: a fronte di problematiche comuni, infatti, gli strumenti individuati per dare seguito a tale obiettivo sono stati pressoché identici. Tra gli altri, l'introduzione di una terza fase, di carattere eventuale ed arbitrale, ha rappresentato indubbiamente l'introduzione di maggior rilievo ed impatto. Le frequenti modifiche e integrazioni alle fonti di riferimento riprovano certamente la rilevanza della *Mutual Agreement Procedure* nel contesto internazionale, ma al contempo segnalano la presenza di significative defezioni nella normativa che si traducono in consistenti inefficienze procedurali. Tempistiche dilatate della procedura, scarsa collaboratività delle amministrazioni statali, limitata cogenza degli accordi raggiunti: si tratta solo di alcuni dei principali difetti della procedura amichevole, che ne inficiano la diffusione. Eppure, la *Mutual Agreement Procedure* continua ad essere uno strumento più che attuale, forse il migliore possibile nel contesto di una fiscalità internazionale sempre più complessa e confusa. Il suo potenziamento, la sua attualizzazione, la sua proiezione nelle nuove frontiere dell'economia digitale rappresentano oggi sfide imprescindibili per la MAP, richiesta sempre più frequentemente dai singoli contribuenti, in quanto strumento che genera maggiori speranze di un risultato fruttuoso.

Capitolo I - La Mutual Agreement Procedure: funzione e fonti.

1. La Doppia imposizione

La circolazione economica all'interno di un mondo sempre più globalizzato può portare a conseguenze negative dal punto di vista dei singoli contribuenti. Tra le tante conseguenze in questione, una pare di particolare interesse: la doppia imposizione.

Il fenomeno della doppia imposizione è uno vasto e complesso, i cui effetti possono essere circoscritti ad un singolo ordinamento o essere estesi a livello internazionale. Sulla scorta di quanto appena detto, possono anzitutto distinguersi:

- i. doppia imposizione interna, che si verifica all'interno del medesimo ordinamento giuridico e deriva, generalmente, da singole disposizioni emanazione della stessa potestà di imposizione, seppur non possa escludersi, in determinati casi, che i titolari di questa siano soggetti diversi dallo Stato.
- ii. doppia imposizione internazionale, che ha, invece, come presupposto il concorso di pretese impositive derivanti da ordinamenti diversi, ciascuno autonomo e sovrano, il cui conflitto non può essere risolto se non mediante accordi tra i relativi titolari della potestà di imposizione¹.

Giova sottolineare sin da subito che, ai fini di questa analisi, la rilevanza pressoché esclusiva sarà accordata alla sola doppia imposizione internazionale.

Non si tratta, in ogni caso, dell'unica distinzione che può essere compiuta in relazione alla doppia imposizione. Infatti, essa può essere distinta anche in:

- i. doppia imposizione giuridica, *“che può essere definita come l'imposizione di imposte sul reddito da parte di due (o più) Stati nei confronti dello stesso contribuente e in relazione allo stesso reddito. La doppia imposizione giuridica può sorgere, ad esempio, quando il residente in un determinato paese maturi reddito di un altro paese”*²;

¹ CORDEIRO GUERRA, R., *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, II ed., Assago, Wolters Kluwer; Padova, CEDAM, 2016, p. 363

² Così, OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, Parigi, OECD Publishing, 2017, p.8.

- ii. doppia imposizione economica, “che riguarda l'inclusione, da parte di più amministrazioni fiscali di uno Stato, dello stesso reddito nella base imponibile quando il reddito è in mano a contribuenti diversi. I casi di *transfer pricing* sono il miglior esempio di doppia imposizione economica”³.

Entrambe le tipologie di doppia imposizione appena richiamate assumono una propria autonoma rilevanza all'interno delle convenzioni contro la doppia imposizione. In particolare, i fenomeni di doppia imposizione economica, specialmente nell'ipotesi del *transfer pricing*, sono stati oggetto di una maggiore considerazione in ambito europeo, essendo il campo di applicazione alcune direttive limitato ad essi⁴.

Forse in virtù dell'estrema complessità del concetto in esame, forse in virtù della scarsa rilevanza di una definizione nel diritto interno di un fenomeno destinato più spesso a svilupparsi in ambito internazionale, è impossibile rinvenire una definizione del concetto di doppia imposizione sia all'interno della normativa nazionale, sia all'intero del diritto internazionale pattizio⁵. Per questo motivo, aumenta di valore la sommaria definizione che può essere rinvenuta all'interno della *Model tax Convention on Income and Capital*: “La doppia imposizione può essere generalmente definita come l'imposizione di imposte simili in due (o più) Stati nei confronti dello stesso contribuente e in relazione alla stessa ricchezza e per periodi identici”⁶. In realtà, la difficoltà non solo di definire, ma addirittura di circoscrivere il concetto della doppia imposizione risulta essere ben nota già da tempo alla dottrina, divisa tra coloro che vedono nell'identità del presupposto del tributo l'unica *condicio sine qua non* della doppia imposizione⁷ e altra dottrina la quale valorizza maggiormente invece l'elemento dell'identità soggettiva, potendo, all'avviso di questa, verificarsi doppia imposizione “solo nel caso in cui la duplicazione del prelievo tributario riguardi lo stesso contribuente”⁸.

³ Così OECD, *MEMAP*, cit. p.8

⁴ Vedi, Cap. I, par. 3.2

⁵ CORDEIRO GUERRA, R., *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, cit. 365

⁶ Così, OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017: condensed version*, Parigi, OECD Publishing, 2017, 11.

⁷ MIRAULO, A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, Giuffrè editore, 1990, p.7.

⁸ VOGEL, K., *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario diretto da Andrea Amatucci (Annuario)*, I volume, II tomo, Padova, Cedam, 2001, p. 384 ss.

1.1 La questione circa l'illegittimità della doppia imposizione

Potrebbe non sorprendere scoprire, alla luce della scarsa attenzione dei vari legislatori nazionali al fenomeno, che la doppia imposizione internazionale non sia considerata *ex se* illegittima. Se è vero, infondo, che, come accennato nello scorso paragrafo, non esiste neppure una norma definitoria della doppia imposizione, non si vede come, in sede di legislazione o di conclusioni di accordi o convenzioni internazionali, si sarebbe potuto certificarne l'illegittimità.

In assenza di una definizione sembra di doversi quindi escludere di poter reperire all'interno del diritto internazionale pattizio un divieto alla doppia imposizione internazionale. Non solo, spesso la dottrina si è spinta ad affermare la non illegittimità *lato sensu* della doppia imposizione internazionale stessa: all'avviso di tale dottrina, gli interessi del singolo contribuente, infatti, non potrebbero essere limitativi della facoltà di uno Stato di tassare tutti i fatti economici con i quali esso presenta un certo grado di collegamento⁹. Il contribuente finirebbe così vittima della sovranità degli Stati, trovandosi nell'impossibilità di contestare alcun fenomeno di doppia imposizione internazionale.

È evidente, tuttavia, quanto un simile approccio difficilmente possa contemperarsi con i valori degli ordinamenti democratici.

Il problema è stato affrontato in termini concreti in ambito statunitense da parte della Corte Suprema, in occasione del caso *Comptroller of the Treasury of Maryland v. Wynne* del 2015. In tale contesto, i giudici della Corte Suprema, facendo leva sulla c.d. "Dormant" *Commerce Clause*, una implicita regola derivante dalla *Commerce Clause* tutelante il commercio tra stati, hanno dichiarato l'incostituzionalità di parte della normativa tributaria dello Stato del Maryland in quanto lesiva dei diritti dei lavoratori che risiedono in uno Stato, ma lavorano in un altro. Lungi dall'essere una decisione risolutiva e priva di criticità¹⁰, l'aspetto più interessante risiede nell'adozione da parte della Corte Suprema di un approccio sostanziale, atto a valorizzare i principi di tutela del contribuente a scapito della lettera legislativa.

⁹ DORIGO, S., *Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione europea*, in <http://www.rivistatrimestraleDirittotributario.it/>, 2008

¹⁰ Al riguardo: THIMMESH, A., *Comptroller v. Wayne and the Futile Search for Non-Discriminatory State Taxation*, in *Vanderbilt Law Review*, Vol. 67, 2014, 283

L'ipotesi dell'adozione di un simile approccio anche all'interno del contesto nazionale ed europeo non sembra così peregrina nella misura in cui si accorda alla Costituzione e ad altre fonti sovraordinate la loro inevitabile cogenza in materia tributaria. Bisogna chiedersi, infatti, come possa affermarsi la legittimità di una doppia imposizione a fronte del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. o alla luce del diritto al libero sviluppo della personalità, riconosciuto nella Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo, o, ancora, alla luce dei numerosi "diritti economici" riconosciuti all'interno della Dichiarazione stessa. E infondo, senza addentrarsi nelle varie disposizioni, lo stesso principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 comma 2 Cost. rappresenta già di per sé riferimento sufficiente per affermare l'illegittimità della doppia imposizione all'interno dell'ordinamento italiano: lo Stato non può ammettere discriminazioni fiscali fra redditi, dal momento che ciò si tradurrebbe in un'indiretta discriminazione tra coloro che producono fattispecie reddituali analoghe¹¹.

Sarebbe tuttavia utopico affermare che il mero riconoscimento dell'illegittimità della doppia imposizione, pur sulla base di principi costituzionali e diritti umani, sia di per sé sufficiente a fermare la diffusione del fenomeno in questione. La risoluzione del problema incontra soluzioni differenti anche, e soprattutto, a seconda del diverso tipo di doppia imposizione. Nell'ambito della doppia imposizione internazionale l'individuazione di una soluzione alle singole questioni risulta particolarmente complessa, essendo contesi tributi a cui difficilmente uno dei due Stati interessati ha intenzione di rinunciare. Ecco, quindi, che si crea la necessità di strumenti che permettano ai singoli Stati di interloquire più efficientemente, quali le convenzioni contro la doppia imposizione.

2. La nascita delle convenzioni contro la doppia imposizione

L'idea di una convenzione contro la doppia imposizione è comparsa per la prima volta all'inizio del secolo scorso. Fu, infatti, nell'ambito della Società delle Nazioni che si aprì un forte dibattito sull'adozione di Convenzioni contro le doppie imposizioni, culminato con l'adozione del primo modello di Convenzione bilaterale nel 1928. I lavori successivi all'interno della Società delle Nazioni, fortemente segnati dal secondo conflitto mondiale, portarono all'affinamento del primo modello di Convenzione per mano del c.d. Modello città del Messico (1943) e del c.d. Modello di Londra (1946). Pur riconoscendone il

¹¹ CORDEIRO GUERRA, R., *Diritto tributario internazionale*, cit. 379 ss.

significativo valore dal punto di vista storico, queste prime iterazioni di un modello di convenzione bilaterale si caratterizzarono per uno scarso successo, legato principalmente ai forti conflitti sussistenti all'epoca tra gli Stati e alla lacunosità dei Modelli stessi.

L'eredità del lavoro della Società delle Nazioni fu subito raccolta dall'Organizzazione per la cooperazione economica europea (OECE), divenuta poi, nel 1961, Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Il Comitato fiscale avviò i lavori per la redazione di un nuovo documento contro le doppie imposizioni nel 1956: tali lavori risultarono nell'adozione, nel 1963, della *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*¹². Adottata nella consapevolezza che la Convenzione sarebbe stata nel tempo da ampliare e completare, il Comitato fiscale dell'OCSE riprese i lavori nel 1971. Avendo rivisto in vasti aspetti il testo del Modello del 1963, nel 1977 l'OCSE pubblicò una nuova versione della *Draft Double Taxation Convention*, che questa volta prese il nome di *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*¹³. Assieme al Modello di convenzione furono pubblicati anche i Commentari relativi a ciascun articolo, atti a facilitare l'interpretazione della Convenzione.

Il successo della Convenzione, determinato non solo dalla sua applicazione da parte degli Stati Membri dell'OCSE, ma anche di Stati non Membri, si accompagnò anche a numerose raccomandazioni e suggerimenti da parte dei singoli Stati, volti a migliorarne l'efficacia. Conscio della necessità che la Convenzione continuasse a riflettere le idee degli Stati Membri, a partire dai primi anni 90' il Comitato fiscale si rese conto della necessità di aggiornarne costantemente il testo. Aggiornata nuovamente nel 1992, per la prima volta dal 1977, la Convenzione, divenuta semplicemente "*Model tax Convention on Income and Capital*", è stata aggiornata altre dieci volte (1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017). L'edizione del 2017, oltre ad essere rappresentare l'ultima edizione pubblicata fino ad oggi, si è distinta per l'introduzione di numerose innovazioni atte ad attuare il Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)¹⁴ adottato di concerto da OCSE e G20¹⁵.

¹² OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD Publishing, Parigi, 1963.

¹³ OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and Capita*, OECD Publishing, Parigi, 1977.

¹⁴ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, OECD Publishing, Parigi, 2013.

¹⁵ OECD, *Model tax Convention...*, cit. 9 ss.

Il Modello OCSE rappresenta oggi una fonte normativa di ampio respiro nella materia della doppia imposizione, che persegue tre principali obiettivi rientranti in quello più ampio di coordinamento delle politiche estere in materia economica:

- i. eliminare la doppia imposizione internazionale per mezzo di norme che ripartiscono la potestà impositiva degli Stati contraenti e norme che derivano dall'imperfetto operare delle norme interne;
- ii. risolvere le controversie in materia di doppia imposizione per mezzo di procedure amichevoli;
- iii. evitare l'evasione fiscale con riferimento ai redditi transnazionali¹⁶.

3. La Mutual Agreement Procedure (MAP): il sistema delle fonti

Già all'interno della versione del 1963 del Modello OCSE era prevista, all'interno dell'art. 25, una procedura amichevole di risoluzione delle controversie, o *Mutual Agreement Procedure* (MAP), atta ad operare in tutte quelle situazioni in cui un contribuente ravvisasse che le azioni di una o più amministrazioni statali potessero portare ad una tassazione non in linea con le previsioni di una Convenzione o di un trattato.

Recepita in gran parte delle Convenzioni bilaterali stipulate tra i vari Stati, la *Mutual Agreement Procedure* ha rappresentato nel tempo uno strumento tanto utile quanto tormentato dal punto di vista normativo, tanto in ambito OCSE, quanto eurounitario e nazionale: numerosi sono stati, infatti, anche negli ultimi anni, gli interventi in materia¹⁷. Conviene dunque focalizzare l'attenzione sulle varie fonti nazionali ed internazionali rilevanti in materia.

3.1 Il sistema OCSE

Come si è già accennato all'inizio dello scorso paragrafo, l'idea di predisporre un meccanismo per la risoluzione di questioni controverse tra Stati ha accompagnato il Modello OCSE sin dalle sue origini.

¹⁶ GARBARINO, C., *Manuale di tassazione internazionale*, Vicenza, I edizione, IPSOA, 2005, p. 148.

¹⁷ VALENTE, A., *The importance of mutual agreement procedures in international tax disputes*, in www.internationaltaxreview.com, 2021

L'articolo 25 del Modello OCSE, all'interno dei suoi primi quattro paragrafi, mette a disposizione dei contribuenti, senza privarli dei rimedi ordinari previsti, una procedura detta "procedura amichevole", diretta alla composizione della controversia in modo amichevole, cioè con un accordo tra autorità competenti degli Stati contraenti.

L'art. 25 prevede uno strumento che permette alle autorità competenti di consultarsi tra loro al fine di risolvere questioni riguardanti sia fenomeni di doppia imposizione giuridica, sia di doppia imposizione economica¹⁸.

L'evoluzione delle controversie tra Stati e la necessità di rendere più efficace lo strumento della MAP hanno spinto l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico a intervenire più e più volte in materia, sia modificando l'art. 25 del Modello, sia adottando via via normative specifiche atte ad aumentare l'efficacia delle procedure amichevoli. Si è dovuto infatti constatare che i Trattati bilaterali e, di conseguenza, le procedure amichevoli in essi previste, apparivano "ormai datati e inadeguati a fronteggiare le sfide della globalizzazione"¹⁹ e manifestavano, dunque, la necessità di un'evoluzione degli approcci internazionali.

L'esigenza, avvertita già da molto tempo²⁰, di aggiornare lo strumento della MAP ha imposto all'OCSE di intervenire sullo stesso art. 25 del Modello, introducendo nel 2017, all'interno del nuovo paragrafo 5, un meccanismo di risoluzione dei conflitti a struttura arbitrale, ritenuto idoneo a superare l'incertezza delle amministrazioni statali e a garantire una maggiore tutela del singolo contribuente.

Giova sottolineare che il Modello OCSE non è fonte normativa di diritto tributario internazionale, ma un insieme di raccomandazioni finalizzate a facilitare e assimilare la predisposizione di convenzioni bilaterali e a garantirne una più semplice interpretazione²¹

¹⁸ VALENTE, P., *L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione di controversie fiscali internazionali*, ne *Il Fisco*, n.9, 2014, p. 863 ss.

¹⁹ DEL FEDERICO, L., GIORGI, S., *Associazione italiana per il diritto tributario Latinoamericano, relazione nazionale. Il multilateralismo nelle convenzioni internazionali in materia fiscale: la prospettiva europea e l'esperienza italiana*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2015, n.3, p 783 ss.

²⁰ PISTONE, P., *Time for Arbitration in International Taxation*, in *Intertax*, 2005, Vol. 33, n. 3, p. 102 ss.

²¹ CATTANI, C., *La tassazione dei redditi prodotto all'estero*, Milano, Giuffrè Editore, 1998 , p. 27.

3.1.1 Il “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures” (MEMAP) e la “Multilateral Convention to implement Tax Treaty Measures to Prevent Base erosion and Profit Shifting” (MLI).

Già prima della innovazione arbitrale introdotta nel 2017, l’OCSE aveva manifestato una certa sensibilità al problema dell’inefficacia delle procedure amichevoli, specie se questa era causata da una cattiva applicazione delle norme della *Model tax Convention on income and capital*.

Al fine di favorire il consolidamento delle “*best practices*”, ovvero “le modalità più appropriate per affrontare le procedure amichevoli o i problemi procedurali ad esse legate, che sono generalmente seguite dalla maggior parte degli stati facenti parte dell’OCSE”²², nel 2007 l’OCSE ha introdotto il *Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*.

È importante sottolineare sin da subito che, per espressa previsione all’interno della relativa prefazione, il manuale non ha alcun valore normativo, essendo espressamente previsto che esso “non modifica, e non intende modificare, restringere o espandere alcun diritto o obbligazione contenuta all’interno del Modello di Convenzione dell’OCSE”²³. Il MEMAP non potrà quindi sovrapporsi al Modello e al relativo Commentario, essendo le informazioni in esso contenute destinate a perire, in caso di conflitto, rispetto alle previsioni di questi e delle altre normative nazionali con cui confliggono, ma perseguirà la funzione di garantire le informazioni basilari per la operatività delle MAP nei trattati bilaterali e di identificare le già citate “*best practices*”.

Sempre nell’ottica del potenziamento delle *Mutual Agreement Procedures*, l’OCSE ha diffuso nel novembre 2016 il testo della “*Multilateral Convention to implement Tax Treaty Measures to prevent Base erosion and Profit Shifting*” (MLI). Trattasi di una Convenzione che ha goduto di una buona partecipazione nell’immediato da parte dei vari Stati, essendo già oltre 70 firmatari nel giorno della sua entrata in vigore il 1° gennaio 2018.

Sarebbe ingiusto limitare la portata innovativa della MLI alle sole procedure amichevoli, essendo questa finalizzata al più ampio e generico obiettivo dell’attuazione delle misure relative alle convenzioni fiscali atte a prevenire l’erosione della base imponibile e lo

²² OECD, *Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, cit. 5.

²³ OECD, *Manual on effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, cit. 5.

spostamento dei profitti, non di meno è evidente quanto le disposizioni degli artt. 16-26 introducano interessanti innovazioni coerenti con l'intento di “*improving Dispute Resolution*”, statuito con l'Action 14 BEPS²⁴. È altresì da sottolineare quanto le soluzioni dei citati articoli godano di maggiore efficacia in quanto introdotte per mezzo di una Convenzione multilaterale, che consente un approccio simultaneo e omogeneo da parte degli Stati firmatari, evitando che ciascun Paese debba intervenire a modificare i singoli trattati bilaterali negoziando, in momenti diversi, un elevato numero di accordi²⁵.

Non tutti, comunque, accolgono la *Multilateral Convention* con il medesimo entusiasmo: la natura *self-executing* della Convenzione, che a differenza del Modello OCSE e del relativo Commentario non si limita ad essere uno strumento per l'interpretazione delle convenzioni bilaterali, ma è finalizzato a creare norme giuridiche operanti a livello internazionale e nazionale, è stata talvolta messa in dubbio da parte della dottrina²⁶. È inoltre necessario sottolineare quanto, a prescindere da quelli che possono essere considerati difetti fisiologici in una così ambiziosa convenzione, vi sia ancora una significativa distanza tra quello che è l'ideale impianto multilaterale che la convenzione intende affermare e una realtà ancora fortemente radicata del bilateralismo del diritto tributario internazionale²⁷.

A fronte di rilevanti benefici e non poche difficoltà, il quadro applicativo della *Multilateral Convention* è ulteriormente complicato dalla possibilità riconosciuta agli Stati di operare scelte diverse circa la regolamentazione ritenuta preferibile, variando così la disciplina applicabile a seconda dei diversi casi concreti. Per critico che possa apparire, bisogna pur sottolineare che la *Multilateral Convention* persegue l'obiettivo di affermare un *minimum standard*, non una disciplina completa. È dunque inevitabile che siano garantiti strumenti di flessibilità come opzioni e riserve sulla disciplina applicabile, al fine di garantire una partecipazione quanto mai ampia alla Convenzione²⁸.

²⁴ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2015

²⁵ BONARELLI, P., *La Convenzione Multilaterale per l'attuazione delle misure BEPS*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n.12, 2017, p.5 ss.

²⁶ CRAZZOLARA, A., *Il trattato Multilaterale BEPS è self-executing?*, www.rivistadiritto tributario.it, 2017

²⁷ DORIGO, S., *Il Multilateral Instrument e le sue contraddizioni: il mito del multilateralismo tra conferme e ridimensionamenti*, in *Novità Fiscali*, 2019, p. 81 ss.

²⁸ DELLA CARITÀ, A., BONFANTI, L., *Riserve, opzioni e algebra booleana nella Convenzione multilaterale BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 34, 2017, p. 2661 ss.

È presto per dire se la *Multilateral Convention* sia stata capace di perseguire gli ambiziosi obiettivi prefissati, non di meno si può comunque apprezzare la portata innovativa dello strumento in sé, rappresentate un fulgido esempio di cooperazione fiscale internazionale a livello mondiale.

3.2 La MAP all'interno dell'Unione Europea: dalla Convenzione arbitrale (90/436/CE) alla recente direttiva 2017/1852 UE.

Anche in ambito Europeo si assiste da tempo ad un intervento attivo contro i fenomeni di doppia imposizione. Un meccanismo sostanzialmente corrispondente alla *Mutual Agreement Procedure* è stato previsto all'interno della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE), meglio nota come "Convenzione sull'arbitrato". Entrata in vigore il 1° gennaio 1995, la Convenzione sull'arbitrato era stata inizialmente pensata, ai sensi dell'art. 20 della Convenzione stessa, per avere una validità di soli cinque anni. Il 25 maggio 1999, tuttavia, venne firmato a Bruxelles un protocollo di modifica dell'art. 20, ai sensi del quale si decise che la Convenzione sarebbe stata "*di volta in volta prorogata di altri cinque anni a meno che uno Stato contraente non sollevi per iscritto obiezioni presso il segretario generale del Consiglio dell'Unione Europea*"²⁹.

È stata così confermata la disciplina prevista all'interno degli artt. 6 e ss. della Convenzione arbitrale, la quale, come meglio si vedrà più avanti³⁰, prevede una disciplina che, pur presentando notevoli analogie con quella prevista all'interno dell'art. 25 del Modello OCSE, si caratterizza per alcune significative differenze atte a garantire una maggiore efficacia della procedura amichevole instaurata all'interno dell'Unione, tra cui soprattutto un'eventuale fase arbitrale all'esito delle procedure risultate infruttuose.

Le difficoltà e le eccessive reticenze applicative delle Amministrazioni statali, riscontrate nel primo periodo di applicazione della Convenzione, hanno portato all'adozione, da parte del Consiglio Ecofin del 7 dicembre 2004, di un "codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione sull'arbitrato". Il Codice di condotta riguarda proprio la risoluzione di alcuni dei principali problemi interpretativi emersi nel periodo della prima

²⁹ ²⁹Protocollo 1999/C 202/01 del 16 luglio 1999, art. 1.

³⁰ Vedi, Cap. V.

applicazione della Convenzione, specie in relazione al ricorso alla procedura arbitrale³¹, al fine di sanare quello che la dottrina dell'epoca definiva “*un quasi totale non ricorso allo strumento convenzionale*”³². In questo senso, i sette articoli del codice di condotta, lungi dall'essere definitivamente risolutivi dei problemi applicativi della Convenzione sull'arbitrato, hanno contribuito ad un significativo rafforzamento della Convenzione stessa all'interno dell'allora Comunità europea³³. In particolare, il Codice di condotta ha avuto il merito di chiarire in vasta parte quello che è l'ambito di applicazione della Convenzione designato dal legislatore. La Convenzione si applica quindi:

- a. nei c.d. “casi triangolari nella UE” concernenti i prezzi di trasferimento, espressione con cui si intende indicare quei casi “*in cui, nella prima fase della procedura della Convenzione sull'arbitrato, due autorità competenti dell'UE non riescono a risolvere pienamente i casi di doppia imposizione derivanti da un problema di prezzo di trasferimento applicando il principio di libera concorrenza poiché un'impresa associata, situata in un altro o in altri Stati membri e identificata da entrambe le autorità competenti UE ha avuto un'influenza significativa nel determinare, nella catena delle transazioni o relazioni commerciali/finanziarie un risultato contrario al principio di libera concorrenza, ed è riconosciuta come tale dal contribuente oggetto della doppia imposizione che ha richiesto l'applicazione delle disposizioni della Convenzione sull'arbitrato*”³⁴;
- b. nei casi di “*rettifiche degli utili derivanti da relazioni finanziarie, compresi i prestiti e le relative condizioni, e basate sul principio della libera concorrenza*”³⁵;

Il panorama normativo europeo in materia è stato notevolmente complicato dall'introduzione della Direttiva UE 2017/1852 del 10 ottobre 2017. L'elemento di complicazione è dato principalmente dalla potenziale sovrapposizione tra la Convenzione

³¹ secondo i dati forniti dalla Commissione (Comunicazione 582/2001), nei primi cinque anni di applicazione della Convenzione arbitrale, a fronte di 93 procedure amichevoli, di cui solo 32 erano state definite fino a quel momento, soltanto in 3 casi si era fatto ricorso alla procedura arbitrale.

³² ADONNINO, P., *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, in Rivista di diritto Tributario, vol. 12, 2002, p. 1211 ss.

³³ ROLLE, G., *Recenti sviluppi della Convenzione “arbitrale” in materia di prezzi di trasferimento*, in Fiscalità internazionale, n.3, 2005, p. 234 ss.

³⁴ Così, codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (atto 2006/C-176/02, come modificato da atto 2009/C-233/01), art. 1, par. 1.1.

³⁵ Così, codice di condotta..., art. 1, par. 1.2.

arbitrale e la Direttiva stessa³⁶, essendo quest'ultima destinata ad applicarsi alle controversie che emergono “*dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale*”³⁷.

È importante, quindi, cercare di ricostruire il rapporto tra i due testi normativi. A tal fine, può essere utile anzitutto analizzare le finalità perseguite dalla Direttiva 2017/1852: dalla lettura dei vari considerando parrebbe di capire che la sua *ratio* sia quella di “*estendere la portata e l'ambito di applicazione degli strumenti di soluzione delle controversie prefigurati dalla Convenzione arbitrale migliorandone l'efficacia*”³⁸. In questa prospettiva, la Direttiva avrebbe una funzione suppletiva e integrativa rispetto alla Convenzione sull'arbitrato: la Direttiva non andrebbe quindi a sostituire la Convenzione, ma sarebbe funzionale al suo perfezionamento e alla sua maggiore diffusione. Le previsioni della Convenzione continuerebbero quindi a valere quanto all'identificazione delle controversie ricadenti nel suo alveo e nella misura in cui non si sovrappongono a quelle della Direttiva, essendo per il resto integrate dalle nuove disposizioni di quest'ultima³⁹.

I dubbi circa la reale portata della Direttiva riguardano anche il suo rapporto con le convenzioni esistenti. Se è vero che la direttiva “*stabilisce le norme relative a un meccanismo per risolvere le controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito*”⁴⁰, parte della dottrina ha osservato come l'utilizzo dell'ampia formulazione “*accordi*” permetterebbe di convogliare entro l'ambito coperto dalla direttiva anche questioni più ampie, per esempio in relazione all'interpretazione delle regole MAP attivate sulla base di convenzioni bilaterali. Si creerebbe così un “*intreccio di procedure internazionali*”⁴¹ in cui quella europea potrebbe valere a consentire di rimediare ad alcune inadeguatezze degli strumenti tradizionali.

³⁶ TRIVELLIN, M., Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali, Torino, Giappichelli editore, 2018, p. 187 ss.

³⁷ Così, Direttiva UE 2017/1852, art. 1.

³⁸ OOSTERHOFF, D., *New Rules to Resolve Tax Disputes*, in International Transfer Pricing Journal, Vol. 25, n.1, 2018, p. 11 ss.

³⁹ TRIVELLIN, D., Studi sugli strumenti..., p. 188.

⁴⁰ Così, Direttiva UE 2017/1852, art. 1.

⁴¹ TRIVELLIN, M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE N.2017/1852*, in www.rivistadirittotributario.it, 2021.

Estendendo al massimo tale linea interpretativa, si è arrivati ad affermare che il termine “accordi” andrebbe riferito a tutte le tipologie di accordi, indipendentemente dalla loro funzione di eliminazione dei casi di doppia imposizione. Tale tesi è in vero aspramente contestata: altra dottrina⁴², infatti, osserva che una simile lettura sarebbe in contrasto con la finalità della direttiva stessa. Sarebbe dunque preferibile considerare l’utilizzo del termine “accordi” a tutti gli accordi conclusi sulla base dell’art. 25, par. 3 del Modello OCSE⁴³.

Si tratta in ogni caso di prime letture dottrinali: la concreta applicazione della disciplina della direttiva aiuterà a meglio comprendere il rapporto intercorrente tra la essa e le altre fonti.

3.3 Il panorama normativo italiano

Nell’instaurazione delle procedure amichevoli, lo Stato italiano incontra due basi giuridiche di riferimento: quale Stato fondatore dell’OCSE, le Convenzioni bilaterali stipulate con i singoli Stati nello spirito del Modello, ratificate con legge; quale Stato Membro dell’Unione Europea, la Convenzione sull’arbitrato⁴⁴, ratificato con la legge 22 marzo 1993, n. 99⁴⁵.

Sul fronte delle convenzioni bilaterali, l’Italia si distingue per via della stipula di più di cento trattati fiscali e per la forte esperienza nella gestione delle MAP maturata negli anni⁴⁶. Un’esperienza, giova sottolinearlo, formatasi anche grazie ad alcuni interventi chiarificatori da parte delle autorità operanti in concreto nell’ambito delle procedure amichevoli: risulta di particolare rilievo in questo senso la circolare 21/E dell’Agenzia delle entrate, emanata in data 5 giugno 2012 da parte dell’allora direttore Attilio Befera con l’intento di fornire chiarimenti riguardo alla gestione delle controversie fiscali in sede

⁴² MORRA, F., SEVERI, M., *Il recepimento della nuova direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del d.lgs. n.49/2020*, in www.rivistadirittotributario.it, 2020

⁴³ PISTONE, P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in B. Terra, P. Wattel. *European tax law*, Alphen aan den Rijn, 2019, p. 349.

⁴⁴ La Convenzione, entrata in vigore il 1° gennaio 1995, è cessata dal 1° gennaio 2000. Il relativo Protocollo di proroga, ratificato in Italia con legge 28 aprile 2004, n.132, è entrato in vigore il 1° novembre 2004 con efficacia retroattiva.

⁴⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare N.21/E*, Roma, 2012, p.6.

⁴⁶ OECD, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parigi, OECD Publishing, 2017, p.9 ss.

di procedura amichevole. Fermo il suo carattere non vincolante, non essendo la circolare considerata fonte di diritto⁴⁷ (non vincolante quindi, se non nei confronti dei membri dell'Amministrazione), all'interno della circolare vengono illustrate le diverse caratteristiche dell'istituto a seconda delle diverse fonti giuridiche di attivazione, ovvero le diverse Convenzioni bilaterali stipulate con i diversi Stati o la Convenzione sull'arbitrato 90/436/CEE. La circolare consta, inoltre, di un approfondito commento sulle diverse fasi della procedura e le interazioni con le disposizioni e gli istituti di diritto interno⁴⁸.

Sul fronte europeo, la questione principale ha riguardato recentemente l'attuazione della più volte richiamata Direttiva 2017/1852, avvenuta tardivamente per mano del d.lgs. 10 giugno 2020, n.49 solo a seguito dell'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione europea nei confronti dello Stato italiano.

Un riferimento alle procedure amichevoli è rinvenibile, inoltre, all'interno del comma 7, secondo periodo, dell'art. 110 del TU delle imposte sui redditi (l. 22 dicembre 1986, n. 917), laddove si afferma che le regole di determinazione a valore normale si applicano “anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi”.

4. La diffusione della MAP: un'analisi delle statistiche.

Una prima analisi dei dati provenienti da parte dell'OCSE in materia di *Mutual Agreement Procedure* può rivestire una certa utilità al fine di meglio cogliere la portata del fenomeno. Viene da sé che i dati di riferimento non potranno che essere quelli del 2019, sia per via dei necessari tempi tecnici di elaborazione, sia per via della scarsa rilevanza dei dati dello scorso anno, fortemente influenzati da una situazione globale tanto tragica, quanto particolare⁴⁹.

⁴⁷ FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario*, X edizione, Assago, Wolters Kluwer; Padova, CEDAM, 2017.

⁴⁸ VALENTE, P., *Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 – Le procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, ne Il Fisco, n.2, 2012, p. 4167 ss.

⁴⁹ Tutti i dati citati all'interno del paragrafo possono essere consultati sul sito www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm

Solo nel 2019 sono state iniziate a livello globale 2.960 procedure amichevoli: tale dato, combinato con l'insieme delle procedure "arretrate" iniziate negli anni precedenti, ha portato il totale delle MAP attive al livello massimo di 7.086 procedure aperte. Fortunatamente, a fronte di un simile carico di lavoro per le Amministrazioni statali, vi è da riscontrare un primo dato positivo, ovvero quello della decrescita delle procedure pendenti: forse giovando delle recenti innovazioni normative citate nei paragrafi precedenti, si è registrato un efficientamento delle procedure, con il raggiungimento la soglia delle 2.821 MAP concluse. Il dato, indubbiamente confortante, ha determinato una diminuzione delle MAP pendenti di ben 131 procedure, portando così alla fine dell'anno il totale delle procedure aperte a 6.955.

Considerando i tempi medi di conclusione delle procedure, tuttavia, si registra una situazione ben più statica, essendo la media dell'anno 2019 (circa 26 mesi), seppur in decrescita rispetto all'anno precedente, paragonabile a quelle registrate nel periodo 2006-2014.

Il dato più significativo risulta indubbiamente quello relativo ai risultati delle procedure concluse:

- Il 58% delle MAP avviate sono risultate nel raggiungimento di un accordo totale o parziale (ipotesi assolutamente marginale rispondente al solo 1% delle procedure) circa l'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione;
- Il 15% delle MAP si sono concluse per via della rinuncia unilaterale alla riscossione dell'imposta da parte di una delle due Amministrazioni statali;
- il 6% delle MAP si sono concluse per via del ritiro del contribuente;
- il 6% delle MAP si sono concluse per via dell'infondatezza della pretesa del contribuente;
- Il 6% delle MAP si è concluso per via del diniego di accesso alla procedura al contribuente;
- Il 5% delle MAP si sono concluse per via del riconoscimento di un giudizio interno;
- Il 3% delle MAP si è concluso per "altre cause";
- Il 2% delle MAP si è concluso per via del mancato accordo tra le Amministrazioni statali partecipanti;

L'ottima performance delle MAP risulta certificata dalla risicata percentuali di procedure risultate in un mancato accordo tra le Amministrazioni, seppur, anche in questo caso, sia da registrare una certa staticità della percentuale delle procedure concluse in virtù del raggiungimento di un accordo, del tutto paragonabile ai risultati degli anni precedenti. Si tratta di dati comunque incoraggianti, indicativi di una crescente attenzione nei confronti del meccanismo della MAP e di un evidente impatto positivo delle recenti novità avutesi sia in ambito OCSE che Ue⁵⁰.

4.1 in particolare: la diffusione della MAP in Italia

L'analisi dei dati relativi allo Stato italiano, seppur caratterizzata da luci e ombre, segnala un'inequivocabile crescita della *Mutual Agreement Procedure*, non solo da un punto di vista strettamente quantitativo, ma anche qualitativo.

L'Italia registra da numerosi anni una costante crescita delle procedure amichevoli: dalle 14 procedure iniziate nel 2006, passando per le 89 iniziate nel 2014, nel 2019 sono state ben 361⁵¹. Gran parte delle procedure aperte sono intrattenute con i principali *partner* commerciali del Bel Paese, facenti parte dell'Unione Europea: in ordine decrescente, il maggior numero delle MAP è stato aperto assieme alla Germania, seguita da Francia, Spagna, Regno Unito, Olanda e Belgio.

Poco incoraggiante risulta essere il dato sulle procedure pendenti: il numero di procedure amichevoli aperte nel 2019 supera, infatti, significativamente quello delle procedure concluse (che nel 2019 sono state 215). Tale dato ha determinato una crescita delle procedure pendenti dalle 741 in data 1° gennaio 2019, alle 887 in data 31 dicembre 2019. Continuano, in questo senso, ad avere adito quelle voci dottrinali che in passato hanno lamentato l'inconcludenza delle MAP da parte dell'Italia⁵².

Dal punto di vista dei tempi di conclusione delle MAP si registra un dato pressoché paradossale: nonostante, infatti, la nostra Amministrazione statale risulti tra le più celeri

⁵⁰ DELOITTE TRANSFER PRICING GLOBAL, MORRIS, E., SADRI, J., BREEZE, J., *The rise and rise of mutual agreement procedures in the EU*, in www.internationaltaxreview.com, 2020

⁵¹ Tutti i dati citati all'interno del paragrafo possono essere consultati sul sito www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-italy.pdf

⁵² SEVERI, M., *Novità in materia di procedure amichevoli tra autorità competenti finalizzate ad evitare la doppia imposizione dei redditi di impresa*, in www.rivistadiritto tributario.it, 2016.

nel concludere le più complesse questioni riguardanti il *transfer pricing*⁵³, essa finisce per essere tra le più lente nella conclusione delle procedure relative agli “altri casi”⁵⁴, che in linea di principio dovrebbero risultare meno complessi⁵⁵.

Il dato più confortante è rappresentato dalla crescente efficacia delle procedure amichevoli in Italia: a fronte di un 50% di procedure concluse con un accordo nel 2017 (anno in cui non si distinguevano ancora, quanto meno nelle statistiche, i casi di *transfer pricing* e gli “altri casi), nel 2019 l’accordo all’esito della procedura è stato raggiunto nell’87% delle MAP riguardanti casi di *transfer pricing* e nel 62% delle MAP riguardanti “altri casi”. Da segnalare, comunque, che in relazione a questi ultimi la percentuale delle procedure amichevoli concluse senza accordo risulta ancora piuttosto elevato (7%), specie se relazionata alla media mondiale (2%) citata nello scorso paragrafo.

⁵³ 29 mesi in media, dato che colloca l’Italia al quinto posto (mondiale), dietro a Regno Unito, Giappone, Svizzera e Olanda.

⁵⁴ 25 mesi in media, molto distante dall’eccellenza rappresentata dal Regno Unito, che conclude tali procedure in media in soli 6 mesi.

⁵⁵ I dati relativi alla comparazione tra gli Stati più virtuosi possono essere consultati sul sito www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm

Capitolo II – la Mutual Agreement Procedure nel Modello OCSE

SEZIONE I – l’instaurazione della procedura

1. L’articolo 25 della Model tax Convention on Income and Capital.

L’articolo 25 del Modello OCSE (“Mutual Agreement Procedure”), come già più volte affermato, rappresenta la pietra angolare delle procedure amichevoli di risoluzione delle controversie fiscali internazionali.

A fronte delle numerose reiterazioni della Convenzione⁵⁶, l’articolo 25, già presente nella versione del 1963, è stato oggetto di numerose modifiche e aggiunte, talché può quasi dirsi essere frutto di una formazione “alluvionale”. In ragione di ciò, l’articolo, pur sempre inerente alla materia delle procedure amichevoli, prevede all’interno dei suoi cinque paragrafi alcune sotto-procedure distinte quanto ad attori e a finalità:

- La procedura di cui all’art. 25 parr. 1 e 2, atta alla risoluzione di casi particolari in materia di doppia imposizione sorti in relazione ad uno specifico contribuente;
- La procedura di cui all’art. 25 par. 3, atta alla risoluzione di questioni di massima e problemi interpretativi sorti tra due amministrazioni statali relativi all’applicazione della convenzione, anche laddove si sia di fronte a casi di doppia imposizione non previsti nella convenzione stessa;

Il paragrafo 4 disciplina le modalità di comunicazione in corso di procedura tra le diverse Amministrazioni Statali ed è riferito sia alla sotto-procedura relativa alle questioni specifiche (art. 25 parr. 1 e 2), sia a quella relativa a questioni interpretative (art. 25 par. 3).

In ultimo, il paragrafo 5 dell’art. 25, il più recente quanto alla sua introduzione (nel 2008), disciplina la nuova procedura arbitrale a cui devono essere sottoposte le questioni rimaste irrisolte da almeno due anni dall’avvio di una delle procedure sopra richiamate. Rimandando una trattazione più completa ad un momento successivo⁵⁷, è comunque importante sottolineare sin da subito quanto il paragrafo non introduca una nuova

⁵⁶ V. Capitolo I, par. 2

⁵⁷ V. Capitolo III

procedura, ma una nuova fase interna alla procedura amichevole: si è trattato di un primo, significativo tentativo atto a superare l'inefficienza delle MAP legata all'assenza di un obbligo di risultato per le Amministrazioni statali, spesso capziosamente interessate a far cadere nel nulla la procedura stessa. Che poi l'introduzione di una fase arbitrale fosse la soluzione ideale ai problemi a cui si è accennato è messo in discussione da buona parte della dottrina, la quale continua a contestare alle procedure amichevoli l'insito e insuperato difetto dello scarso coinvolgimento del contribuente⁵⁸, ma è indubbio che questa rappresenti un importante passo verso una maggiore coerenza delle procedure amichevoli.

Quali che ne siano i problemi, la dottrina italiana⁵⁹ prospetta da tempo una distinzione leggermente differente in relazione alle procedure previste all'interno dell'art. 25, individuando tre diverse tipologie di procedure amichevoli:

- la procedura amichevole “in senso stretto”, relativa a casi specifici di doppia imposizione;
- la procedura amichevole “in senso lato”, relativa all'interpretazione ed applicazione della convenzione;
- la procedura “in senso lato”, diretta a prevenire o eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla convenzione.

Risulta necessario compiere una premessa metodologica: pur prospettata l'astratta divisione tra le diverse procedure amichevoli, è comunque da sottolineare come nella loro concreta operatività tali procedure risultino, se non identiche, quantomeno estremamente simili. Per questo motivo sembra ragionevole fare principalmente riferimento alla procedura “in senso stretto”, in quanto la più completa da punto di vista normativo e la più esaminata da parte della dottrina, oltre che la più complessa (in virtù della presenza di una prima fase “interna”, mancante nelle altre due).

⁵⁸ TOMMASINI, A., MARTINELLI, A., *Doppia imposizione internazionale e “mutual agreement procedure”*, in *Corriere Tributario*, n. 16, 2012, p. 1238 ss.

⁵⁹ REALE, O., *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2003, p. 335 ss.

1.1 La procedura amichevole riguardante il caso specifico: i paragrafi 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE.

All'interno dei paragrafi 1 e 2 dell'art. 25 del Modello OCSE viene a prevedersi la procedura amichevole messa a disposizione dei singoli contribuenti. La procedura in questione può essere attivata laddove *“una persona ritenga che le azioni di uno o più Stati contraenti risulteranno in una tassazione contraria rispetto alle previsioni della Convenzione”*⁶⁰. Come espressamente affermato all'interno del Commentario all'art. 25: *“in pratica, la procedura si applica ai casi, di gran lunga i più numerosi, in cui le misure (adottate dagli Stati) portano ad una doppia imposizione, che è specifico obiettivo della Convenzione eliminare”*⁶¹. Seppur dunque la Mutual Agreement Procedure sia astrattamente rivolta ad un numero più ampio di situazioni rispetto a quelle di doppia imposizione, essendo sufficiente che vi sia una qualche tassazione contraria rispetto alla Convenzione, risulta evidenziato dalla stessa OCSE quanto l'applicazione pressoché esclusiva si abbia proprio in relazione alle ipotesi di doppia imposizione, siano queste giuridiche o economiche.

Attori principali di questa ipotesi di procedura amichevole saranno sempre le amministrazioni statali, ma, come si vedrà meglio più avanti nel capitolo, la procedura ha impulso per via di una specifica istanza da parte di un singolo contribuente. L'oggetto della procedura risulta essere circoscritto alla risoluzione della singola vicenda

1.2 La procedura amichevole relativa alla risoluzione di difficoltà interpretative o applicative della Convenzione: il paragrafo 3 dell'art. 25 del modello OCSE.

Al terzo paragrafo dell'art. 25 è prevista un'ulteriore procedura amichevole, la quale, pur soggiacendo in vasta parte ad una disciplina comune alla MAP prevista all'interno dei primi due paragrafi, differisce quanto a oggetto e finalità.

Le Amministrazioni Statali possono infatti fare ricorso alla procedura in esame *“per risolvere per mezzo di un mutuo accordo le difficoltà e i dubbi emergenti dalla applicazione e interpretazione della Convenzione”*⁶². Come osserva il Commentario, la procedura rende possibile risolvere le questioni di natura pratica, ma anche le questioni

⁶⁰ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 1

⁶¹ OECD, *Commentary on Article 25: Concerning the Mutual Agreement Procedure*, OECD publishing, 2019, p. C (25)-4.

⁶² Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 3.

di carattere maggiormente generale e astratto in relazione a problematiche “*che potrebbero danneggiare o impedire l’operatività delle clausole della Convenzione*”⁶³. Le amministrazioni statali potrebbero pervenire all’instaurazione della controversia per le ragioni più disparate, non ultima proprio l’emersione di una questione interpretativa a sfondo di una MAP di cui ai precedenti due paragrafi, tuttavia, elemento costante rimane in questo caso l’astrattezza dell’oggetto della procedura, non riferito, a differenza della procedura di cui si è appena parlato, ad una vicenda specifica relativa ad un contribuente, ma a vicende che già interessano o potrebbero in futuro interessare categorie di contribuenti.

In ragione di quanto appena detto, non dovrebbe sorprendere che in questo tipo di procedure non è prevista neppure la minima partecipazione di singoli contribuenti, non essendo necessaria, ai fini dell’avvio della procedura, un’apposita istanza del contribuente ed essendo le sole amministrazioni statali i soggetti direttamente interessati dalla procedura.

1.3 La procedura diretta a prevenire o eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione.

Di particolare interesse risulta anche il secondo periodo del terzo paragrafo dell’art. 25 del Modello OCSE, ai sensi del quale: “Esse (le amministrazioni statali) potranno consultarsi ai fini dell’eliminazione di fenomeni di doppia imposizione non previsti all’interno della Convenzione”⁶⁴. Si fa riferimento a quella procedura (spesso definita “integrativa”) rivolta a tutti quei fenomeni di doppia imposizione rispetto ai quali il contribuente risulterebbe sguarnito della protezione accordatagli dalle forme di MAP appena considerate. È lo stesso Commentario ad esplicitare un’ipotesi-tipo in cui il ricorso a questo tipo di strumento dovrebbe risultare preferibile, essendovi all’interno di esso⁶⁵ un esplicito riferimento al caso di un soggetto residente in uno Stato terzo, il quale abbia una stabile organizzazione in entrambi gli Stati contraenti. Non si tratta chiaramente

⁶³ OECD, *Commentary...*, p. C (25 – 28)

⁶⁴ Così, OECD, *Model tax Convention...*, art. 25 par. 3.

⁶⁵ OECD, *Commentary...*, p. C(25-29)

dell'unico caso in cui è possibile il ricorso a tale tipo di MAP, seppur non sempre risulti chiaro quale sia il vero ambito di applicazione della procedura in questione⁶⁶.

Che la procedura non goda di una disciplina sufficientemente chiara ed organica è oltretutto riprovato dalla forte incertezza legata al valore dell'accordo raggiunto all'esito di essa. La stessa dottrina italiana⁶⁷, si è chiesta, infatti, se l'accordo in questione determini un'effettiva modificazione della Convenzione già stipulata tra gli Stati che hanno partecipato alla procedura oppure se, analogamente agli accordi adottati all'esito delle due precedenti procedure amichevoli, ad esso debba essere accordato un valore meramente interpretativo. Seppur la prima soluzione risulti particolarmente attraente, giova anticipare sin da subito che tale lettura difficilmente potrebbe adattarsi al nostro impianto costituzionale, essendo prospettata, infatti, una delega dell'esercizio del potere legislativo al potere esecutivo, senza, tuttavia, un potere di ratifica o conferma del parlamento⁶⁸.

2. I presupposti per l'accesso alla procedura: il termine per la presentazione dell'istanza da parte del singolo contribuente.

Dal punto di vista dei requisiti per l'accesso alla procedura *ex art. 25*, il Modello OCSE è abbastanza fumoso⁶⁹. A differenza della procedura arbitrale prevista in relazione ai paesi Ue, in cui i presupposti per l'accesso alla procedura sono più approfonditamente disciplinati, l'art. 25 si limita a delimitare quello che è il presupposto temporale per l'accesso alla procedura. All'interno del paragrafo 1, infatti, si legge che: "*Il caso deve essere presentato entro 3 anni dalla prima notificazione dell'azione risultante nella tassazione non in linea con le previsioni della Convenzione*"⁷⁰. Anche quest'ultima indicazione si può dire abbia una rilevanza abbastanza limitata: come osservato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate⁷¹, nella maggioranza delle convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia nello spirito del Modello OCSE, il termine prescelto è più breve, pari

⁶⁶ Come osservato da REALE, O., *Le procedure amichevoli...*, p. 353, all'avviso di vasta parte della dottrina internazionale, la procedura dovrebbe considerarsi applicabile anche nelle ipotesi di doppia imposizione economica

⁶⁷ GARBARINO, *Manuale di tassazione...*, p. 203.

⁶⁸ Sul valore dell'accordo, Cfr. Capitolo II, Sezione III, paragrafo 4.

⁶⁹ SALVINI, L., *Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento per la risoluzione di controversie fiscali*, in ΝΕΩΤΕΡΑ, n. 2, 2009. p. 49 ss.

⁷⁰ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 1.

⁷¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e/2012*, Roma, 2012, cit.11.

a due anni, decorrente dalla prima notificazione della misura che comporta una imposizione contraria alla Convenzione.

Riprendendo nuovamente le considerazioni dell’Agenzia avutesi a sfondo della circolare 21/e, il Commentario al modello impone uno standard interpretativo ben specifico in relazione al termine previsto all’interno del primo paragrafo, essendo che questo “*dovrebbe essere interpretato nel modo più favorevole possibile al contribuente*”⁷². Si tratta di una linea interpretativa ampiamente avallata da parte delle Amministrazioni statali straniere, le quali all’interno delle relative linee guida in termini di MAP impongono un approccio interpretativo favorevole per il contribuente⁷³.

All’avviso del direttore, questa linea interpretativa crea la necessità di distinguere due differenti situazioni. In primis, la situazione in cui “*l’imposizione non conforme lamentata dal contribuente derivi dall’applicazione di un’imposta o una ritenuta alla fonte domestica*”⁷⁴, in cui il termine per la valida presentazione dell’istanza di apertura MAP decorre dalla data di notifica da parte dell’Amministrazione finanziaria del diniego del rimborso richiesto in relazione alla ritenuta fonte subita. In secundis, la situazione in cui “*la medesima derivi da rettifiche operata dall’amministrazione finanziaria*”⁷⁵, in cui il termine iniziale del periodo entro cui il contribuente può presentare l’istanza coincide con la data di notifica dell’avviso di accertamento che ha generato l’imposizione non conforme alla convenzione.

In ultimo, giova sottolineare che, nel contesto italiano, il contribuente ha la facoltà di presentare l’istanza prima ancora della notificazione di un formale avviso di accertamento.

2.1 Il presupposto soggettivo.

Stabilito quando è possibile accedere alla procedura, conviene focalizzare l’attenzione su quelli che sono i soggetti che possono dare impulso alla stessa. È anzitutto importante compiere una doverosa sottolineatura: il seguente paragrafo riguarda il profilo soggettivo

⁷² OECD, *Commentary*..., p. C(25-10)

⁷³ Tra le altre: H.M. REVENUE & CUSTOMS, *Statement of practice 1*, 2018 (Regno Unito); ADMINISTRATION DE CONTRIBUTIONS DIRECTES, *Circulaire du directeur des contributions L.G. - Conv. D.I. n° 601 du 11 mars 2021*, 2021 (Lussemburgo).

⁷⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e*..., p.11.

⁷⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e*..., p.11.

dell'impulso alla procedura. Si rimandano a più avanti quelle che sono le considerazioni relative ai soggetti che operano al suo interno, che, come si vedrà, sono quasi esclusivamente le amministrazioni statali⁷⁶.

Analogamente a quanto già detto nello scorso paragrafo, l'art. 25 del Modello OCSE risulta essere limitatamente rilevante. Se infatti, da un lato, nell'articolo viene solennemente ad affermarsi che *“laddove una persona consideri che le azioni di una o entrambi gli Stati contraenti risulti o risulterà per lei in una imposizione non conforme alle previsioni della convenzione, questa potrà [...] presentare il suo caso all'autorità competente di uno dei due Stati contraenti”*⁷⁷, dall'altro, considerando la concreta realtà, ci si rende presto conto che i requisiti per l'accesso sono ben maggiori.

Anzitutto, conviene sottolineare, prendendo le mosse dalle definizioni proposte all'interno dell'art. 3 del Modello OCSE, quanto il termine persona sia da intendere in termini particolarmente ampi: sono quindi “persone” ai sensi del Modello OCSE sia le persone fisiche, che le persone giuridiche, che ogni altro tipo di associazione⁷⁸.

Più complessa è la questione circa l'individuazione dell'autorità competente a ricevere l'istanza da parte del singolo contribuente. In altri termini: a quale amministrazione statale è chiamato a rivolgersi il singolo contribuente? Sulla base di quello che è il concetto di “Stato contraente” figurante all'interno delle definizioni del paragrafo 3⁷⁹, dovrebbe essere riconosciuta rilevanza esclusiva al criterio della residenza del contribuente, dovendo quindi questi rivolgersi all'amministrazione dello Stato in cui egli ha residenza.

Non è da escludere, tuttavia, che lo Stato di residenza del contribuente sottoponga quest'ultimo ad una tassazione considerata discriminatoria ai sensi dell'art. 24 della Convenzione (“Non discriminazione”): in questi casi, è lo stesso Commentario OCSE a riconoscere al contribuente la possibilità di rivolgersi, al posto che all'autorità dello Stato in cui risiede, all'autorità dello Stato del quale egli è cittadino⁸⁰. Chiaramente, è necessario a questo punto capire quando un contribuente versi in uno Stato di discriminazione e di conseguenza possa ragionevolmente soggiacere a questo più

⁷⁶ In particolare, Capitolo II, Sezione II.

⁷⁷ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 1.

⁷⁸ per essere più precisi, all'interno dell'art. 3, par. 1, lett. b, si adopera l'espressione difficilmente traducibile, *“any other body of person”*.

⁷⁹ *Model Tax Convention on Income and Capital*, art.3, par. 1, let. d.

⁸⁰ OECD, *Commentary...*, p. C(25)-8.

vantaggioso regime: ebbene, ai sensi dell'art. 24, è discriminato quel contribuente che, in ragione della propria cittadinanza di uno Stato diverso rispetto a quello in cui risiede, in quest'ultimo sia sottoposto ad un regime di tassazione più gravoso rispetto a quello a cui sono sottoposti i cittadini di quello Stato. Si tratta di un chiarimento utile e necessario, il quale, purtroppo, nella sua genericità, continua a manifestare una sorta arretratezza rispetto a quello che è il ben più elevato *standard* di non discriminazione in ambito fiscale elaborato nel contesto dell'Unione Europea e, per questo, destinato a trovare una limitata applicazione, dal punto di vista territoriale, proprio nei soli Stati Membri⁸¹.

Il pur non perfetto regime di tutela previsto all'interno dell'articolo 24 trova, inoltre, un ulteriore e forse più gravoso limite, non essendo, infatti, sempre previsto all'interno delle singole convenzioni bilaterali: come riconosciuto nella stessa circolare 21/e⁸², non sempre all'interno delle convenzioni stipulate da parte dello Stato italiano è possibile rinvenire un riferimento alla nazionalità. Il singolo contribuente sarà quindi chiamato di volta in volta a verificare se, all'interno della convenzione rilevante nel caso di specie, vi sia un riferimento al regime di non discriminazione suggerito all'interno del paragrafo 24 del Modello.

È inoltre meritevole di forte considerazione una delle ultime novità in tema di presentazione dell'istanza: in attuazione delle raccomandazioni della *Action 14* del BEPS, è stato modificato l'articolo 25, permettendo al contribuente di rivolgersi non solo alle autorità dello Stato della sua residenza o della sua nazionalità, ma anche a quelle dell'altro Stato contraente. Si tratta di una novità non di poco conto, che dovrebbe garantire un accesso più ampio e flessibile alle procedure amichevoli⁸³

In ultimo, è importante sottolineare quanto, a scapito di ciò che potrebbe più immediatamente ricavare da una interpretazione letterale del primo paragrafo dell'art. 25, non sia comunque necessario che il contribuente agisca dopo la verifica della doppia imposizione, essendogli riconosciuta, già all'interno del Commentario⁸⁴, la possibilità di

⁸¹ BAMBENS, N., *The Interaction between the Interpretation of Article 24 OECD MC and the Non-discrimination Standard Developed by the CJEU*, in *EC Tax Review*, n. 4, 2013, p. 172 ss.

⁸² AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e...*, p.9.

⁸³ VALENTE, P., *Il nuovo modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità, ne il Fisco*, n. 6, 2018, p. 557 ss.

⁸⁴ OECD, *Commentary...*, p. C(25-6

agire anteriormente. Dubbi si residuano, come si vedrà nel prossimo paragrafo, su quello che deve essere il livello di certezza della doppia imposizione.

2.2 Il presupposto oggettivo.

Proseguendo con l'analisi degli *an* dell'accesso alla procedura amichevole, risulta necessario approfondire quello che è il discorso relativo al presupposto oggettivo.

In virtù di inevitabili necessità di brevità, l'art. 25 del Modello OCSE si limita a fare riferimento alle ipotesi di “*tassazione contraria alle ipotesi della Convenzione*”⁸⁵: trattasi di un riferimento più preciso di quanto possa apparire, essendo, come noto, la Convenzione principalmente incentrata sui fenomeni di doppia imposizione.

Sulla scorta di quanto accennato nel precedente paragrafo, il singolo contribuente ha la possibilità di presentare istanza per l'avvio di una procedura amichevole prima ancora che si sia venuto a verificare la doppia imposizione. È ancora ampiamente indefinito quello che debba essere il grado di certezza della doppia imposizione prefigurata dal contribuente. Detto altrimenti, il contribuente deve essere certo di star per essere sottoposto ad una tassazione contraria alla Convenzione? O è pur sufficiente un livello inferiore di certezza, di probabilità o, addirittura, di mera possibilità? In vero, come spesso accade, la risposta a questo non semplice quesito può essere rinvenuta all'interno della più recente versione del Commentario all'art. 25, che ha indubbiamente giovato delle puntuali precisazioni mosse al riguardo all'interno del *Manual on effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP). All'interno del Commentario si stabilisce infatti che il rischio di una tassazione contraria rispetto alle previsioni della Convenzione “*non basta che sia possibile, ma deve essere probabile*”⁸⁶. A prescindere da quelli che sono gli esempi di casi concreti citati all'interno del Commentario, che possono essere chiarificatori come non esserlo, non è irragionevole lamentare che il livello di chiarezza non sia stato innalzato più di tanto: per rassicurante che possa apparire, l'utilizzo del termine “probabile” è pur sempre suscettibile di diverse interpretazioni, più o meno favorevoli al contribuente.

Forse in ragione della evidente difficoltà che si ricollega ad un simile requisito, già all'interno del MEMAP del 2007 si è preferito adottare un approccio meno rigoroso.

⁸⁵ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 1.

⁸⁶ OECD, *Commentary...*, p. C(25)-6

Dopo aver fatto nuovamente riferimento al requisito della probabilità di una tassazione contraria alla Convenzione, si afferma infatti che: “*stabilire la probabilità di una doppia imposizione non significa che il contribuente deve dimostrare che sussista almeno il 51% di possibilità di quest’ultima e nei casi border-line è appropriato che l’autorità competente dia il beneficio del dubbio al contribuente e accolga l’istanza*”⁸⁷. Tale linea interpretativa è confermata anche all’interno del Commentario, cosicché appare oramai pacifico che il singolo contribuente non debba raggiungere un particolare standard probatorio, essendo infatti l’amministrazione statale chiamata, nel dubbio, a considerare l’istanza.

Si può quindi affermare con una certa serenità che il presupposto oggettivo per la presentazione di una istanza di accesso alla procedura sia, fuor di metafora, la probabilità (o, ovviamente, la presenza) di una doppia imposizione.

All’interno del Modello OCSE non si ha nessun riguardo nei confronti di quelle che possono essere le fattispecie generatrici della doppia imposizione: non rileva dunque la ragione per cui la doppia imposizione si è venuta ad avere.

2.2.1. Le fattispecie generatrici della doppia imposizione: in particolare il *transfer pricing*.

Affermata la tendenziale irrilevanza delle fattispecie generatrici della doppia imposizione ai fini della presentazione dell’istanza, è tuttavia necessario sottolineare quanto queste un qualche impatto sulla procedura amichevole possano comunque averlo.

Tendenzialmente, in realtà, l’impatto di tali fattispecie è piuttosto limitato nell’ambito delle procedure “ordinarie”: poco importa che la doppia imposizione si sia originata in ragione di una doppia residenza fiscale o in virtù dell’esistenza di stabili organizzazioni di un’impresa in altri paesi, usualmente le procedure tendono ad avere diffusione e durate analoghe. Una fattispecie generatrice, tuttavia, determina al contempo il maggior numero di procedure amichevoli e le procedure di durata di gran lunga più elevata: il *transfer pricing*⁸⁸. Si fa riferimento in questo caso a quelle operazioni che si verificano all’interno

⁸⁷ OECD, *Manual on effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP), 2007, OECD publishing, p.13

⁸⁸ Non casualmente nelle statistiche annuali redatte dall’OCSE in materia di MAP, vengono tenute distinte dalle MAP “ordinarie” proprio le MAP in materia di *transfer pricing*: si tratta di una scelta di fatto inevitabile nella misura in cui, stando ai dati di fine 2019, le MAP pendenti in materia di *transfer pricing* (3.735) superavano significativamente le MAP “ordinarie” (3.220). Va inoltre ricordato come le MAP in

di un gruppo transnazionale di imprese finalizzate al trasferimento di un reddito da un Paese ad un altro. È indubbio che gli Stati tendano a guardare con forte sospetto a queste tipologie di operazioni, spesso di carattere elusivo/evasivo. All'interno del nostro ordinamento, il legislatore ha introdotto una forte stretta in materia: ai sensi dell'art. 110, c.7 del TUIR, fatta salva la possibilità delle parti di pattuire liberamente i prezzi, le componenti reddituali che derivano da queste operazioni devono essere valutate al loro valore normale⁸⁹.

Prescindendo da quella che è l'analisi di un fenomeno tanto interessante quanto complesso come quello, appunto, del *transfer pricing*, è comunque rilevante sottolineare quanto il mancato coordinamento delle rettifiche dell'imponibile negli Stati interessati generi fenomeni di doppia imposizione⁹⁰. Inevitabilmente, in ragione della intrinseca transnazionalità delle vicende attinenti al *transfer pricing*, la MAP risulta essere da tempo lo strumento privilegiato individuato dall'OCSE per la risoluzione delle controversie ad esso inerenti⁹¹.

Nessun dubbio che le controversie relative al *transfer pricing* ricadano nell'alveo delle MAP: all'interno del Commentario all'art. 25 si afferma esplicitamente che i “*corresponding adjustments*”⁹² (spesso riferiti anche come “*correlative adjustments*”) ricadano tra gli esiti possibili delle procedure amichevoli. Per *corresponding adjustments* si fa riferimento “a quelle rettifiche che si intendono necessarie nel Paese dove risiede la controparte dell'impresa soggetta ad accertamento da *transfer price* (*primary adjustment*) al fine di evitare la doppia imposizione”⁹³. Il riconoscimento della possibilità di addivenire a *corresponding adjustments* all'esito della MAP è particolarmente importante in uno Stato come quello italiano, il quale si è da subito riservato di applicare il meccanismo degli “aggiustamenti corrispondenti” solo all'esito di MAP *ex art. 25* del

materia di *transfer pricing* tendano ad avere una durata sensibilmente maggiore rispetto a quelle “ordinarie” (in media 35 mesi contro 18.5).

⁸⁹ TOSI, L., BAGGIO, R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, IV edizione, Padova, CEDAM, 2013, p.85 ss.

⁹⁰ ROLLE, G., “*Transfer pricing*”: i criteri di confronto fra transazioni e gli strumenti di composizione delle controversie, in *Corriere Tributario*, n. 2, 2015, p. 123 ss.

⁹¹ OECD, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedures*, 1982, OECD publishing, p.R(1)-10

⁹² OECD, *Commentary...*, p. C(25)-5

⁹³ Così, DELLA VALLE, E., *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Rivista di diritto tributario*, n.1, 2009, p. 133 ss., in particolare, p. 171.

Modello OCSE⁹⁴. Va giusto segnalato, in ogni caso, come anche all'interno dell'ordinamento italiano si siano registrate importanti aperture in questo senso, specie a seguito dell'introduzione del nuovo art. 110, c.7, T.U.I.R., come novellato dal d.l. 50/2017, che ha ampliato le ipotesi di possibile riconoscimento dei *corresponding adjustments*. Trattasi di una innovazione salutata con grande favore da parte della dottrina italiana⁹⁵, in virtù del prospettato efficientamento del sistema di contrasto alla doppia imposizione internazionale in conseguenza di rettifiche di prezzi di trasferimento infragruppo. D'altro canto, il nuovo sistema in esame può anche considerarsi un'ulteriore, rovinosa sconfitta della MAP all'interno dell'ordinamento italiano, sfiduciata da un legislatore che, nella consapevolezza dei suoi limiti e delle sue inefficienze, ha ceduto all'introduzione di ulteriori strumenti di contrasto ai fenomeni di doppia imposizione in materia di *transfer pricing*.

Quale possa essere l'ampiezza dell'intervento della MAP in materia di *transfer pricing* non è ancora pienamente chiarito: la dottrina continua a domandarsi, infatti, se la MAP debba incentrarsi solo sul conseguimento del *correlative adjustment* da parte dello Stato Estero o se possa essere fatta questione della rettifica effettuata, con ovvio beneficio per l'ampiezza dell'analisi svolta dalle Amministrazioni Statali coinvolte⁹⁶.

3. L'istanza di accesso alla procedura: i contenuti.

Le istanze dei contribuenti ai fini dell'attivazione di una MAP, da presentarsi all'amministrazione statale sulla base dei criteri di cui si è appena parlato⁹⁷, soggiacciono, ovviamente, al rispetto di alcuni requisiti quanto alla forma e al contenuto. Tali requisiti tenderanno a variare a seconda della differente amministrazione statale a cui il contribuente è chiamato a rivolgersi: in questo senso, ai fini di questa analisi, è utile fare riferimento alle modalità di presentazione dell'istanza all'amministrazione italiana.

Servendosi delle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate⁹⁸, l'istanza deve essere presentata al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione

⁹⁴ Contrariamente alle raccomandazioni dell'OCSE, infatti, l'Italia si è riservata di inserire all'interno delle convenzioni da essa stipulate con altri Paesi il riferimento all'art. 9 del Modello, relativo proprio ai *corresponding adjustments*.

⁹⁵ FORMICA, G., LILLO, D., *Transfer pricing e doppia imposizione: nuovi strumenti di risoluzione*, ne *Il Fisco*, n.26, 2018, p. 2507 s.

⁹⁶ TRIVELLIN, M., *Studio sugli strumenti...*, p. 43 ss.

⁹⁷ Cfr., Cap. II, par. 2.1.

⁹⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare N.21/E*, Roma, 2012, p.12-13.

Relazioni Internazionali e deve, al fine di facilitare lo spedito svolgimento della procedura, contenere:

1. l'identificazione del contribuente;
2. l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
3. l'illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso con l'indicazione dei periodi d'imposta nei quali si è verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione;
4. la descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;
5. i rimedi eventualmente azionati nell'altro Stato contraente per eliminare la doppia imposizione;
6. copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale;
7. ogni ulteriore documentazione di supporto atta a favorire l'attività istruttoria delle autorità competenti interessate alla procedura amichevole.

Il contribuente non è sottoposto ad alcun onere finanziario nella presentazione dell'istanza. Non è chiaro quali possano essere le conseguenze di una istanza presentata in assenza dei contenuti prospettati, ma sembra ragionevole affermare che, dato il tenore della circolare 21/e⁹⁹, la loro eventuale mancanza non dovrebbe pregiudicare la ricevibilità dell'istanza stessa.

4. L'interpretazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione.

Non può negarsi, infine, una certa rilevanza anche alla questione circa l'interpretazione delle Convenzioni bilaterali formulate nello spirito del Modello OCSE. Seppur ci si trovi pur sempre di fronte a fonti di diritto internazionale, infatti, non potrebbe in questo caso esaurirsi il discorso facendo un semplicistico rinvio a quelle che sono le norme di interpretazione dei trattati internazionali previste all'interno degli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna. Per consequenziale che possa apparire, tale soluzione non è

⁹⁹ Nella circolare, infatti, si parla di un'istanza la quale deve “preferibilmente contenere” gli elementi informativi di cui si è parlato.

comunque pienamente idonea ad adattarsi al complesso apparato normativo del Modello OCSE.

Lo stesso Modello manifesta una non indifferente sensibilità all'argomento, intervenendo nell'ambito interpretativo con due ordini di norme: da un lato si possono infatti rinvenire norme di interpretazione uniforme, dall'altro lato norme di interpretazione non uniforme: le prime sono norme (principalmente previste all'interno dell'art. 3, primo paragrafo, ma presenti anche in altri articoli) atte a garantire un'interpretazione uniforme e autonoma dei termini adoperati nella Convenzione. Sulla necessità e sul valore delle definizioni interne ai testi normativi si interroga da tempo la migliore dottrina¹⁰⁰, spesso critica nei confronti di quelli che sono di fatto strumenti atti a ridurre l'attività dell'interprete. Anche in questo caso, una chiara presa di posizione sul valore di queste definizioni risulta mancante sia all'interno dell'art. 3 della Convenzione, che all'interno del relativo Commentario. Le seconde, invece, ricusano il proprio ruolo interpretativo e attuano un rinvio¹⁰¹. La principale di queste norme è quella dell'art. 3 paragrafo 2, che ha carattere generale e trova applicazione in relazione a quei termini che non trovano definizione all'interno della Convenzione stessa. In questi casi, i termini e le espressioni prendono il significato che ad essi è attribuito dalla legge dello Stato contraente relativamente alle imposte cui la convenzione si applica.

In realtà, la regola prospettata contiene, all'interno dell'art. 3 paragrafo 2, una duplice eccezione. In prima battuta, l'articolo fa salva l'autonomia delle amministrazioni statali, le quali mantengono la possibilità di pattuire un diverso significato contestualmente ad una procedura amichevole di cui all'art. 25 paragrafo 3 del Modello OCSE (la procedura di carattere "interpretativo"). *In secundis*, all'interno del paragrafo è resa la possibilità di dare una diversa interpretazione nel caso in cui "il contesto richieda altrimenti"¹⁰². La ripresa dell'art. 32 della Convenzione di Vienna, all'interno del quale si fa riferimento ad una interpretazione sulla base del contesto, è in realtà soltanto parziale. Il significato da attribuire al termine "contesto" è, nel caso del Modello OCSE, ben più ampio rispetto a quello attribuitogli all'interno della Convenzione di Vienna, poiché vi rientrerebbe qualunque strumento che evidenzia la concordanza esistente tra gli Stati al momento della

¹⁰⁰ TARELLO, G., *Trattato di diritto civile e commerciale: l'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980, p. 153 ss.

¹⁰¹ ARGINELLI, P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Rivista di diritto tributario*, n.1, 2016. p. 148 ss.

¹⁰² Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 3, par. 2.

sua applicazione, compresi dunque gli strumenti ermeneutici di cui agli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna, il Commentario OCSE e i *reports* pubblicati dall'OCSE su specifiche questioni interpretative¹⁰³.

Nell'ambito dell'interpretazione del Modello OCSE, il Commentario assume poi una posizione piuttosto ambigua, poiché, pur avendo una natura di carattere indubbiamente interpretativo, non è chiarito apertamente quale debba essere il valore ad esso accordato. Si tratta di un valore sicuramente molto elevato: non va infatti dimenticato che il Commentario, oltre ad essere una fonte interpretativa di straordinaria specificità, rappresenta il frutto del lavoro del Comitato per gli affari fiscali, composto da esperti nominati dai Paesi membri dell'OCSE. Seppur non sembri messo in discussione il suo valore ai fini dell'interpretazione del Modello e delle Convenzioni stipulate nel suo spirito, si residuano ancora dubbi circa la possibilità di attribuire al Commentario un valore maggiore rispetto alla natura di parte del “contesto” della Convenzione¹⁰⁴.

4.1 Il valore del Modello nell'interpretazione del diritto interno.

Considerata la questione dell'interpretazione delle Convenzioni, può sorgere spontanea una domanda: che valore assume il Modello OCSE all'interno dell'ordinamento italiano al fine dell'interpretazione? Come già più volte sottolineato, la natura non vincolante delle disposizioni del Modello è fuori di discussione, essendo pur sempre questo un insieme di *guide lines*. La Corte di Cassazione¹⁰⁵, stante la natura di norme non direttamente applicabili all'interno del nostro ordinamento nazionale delle norme del Modello, non ha tardato a riaffermare un primato del solo diritto positivo nell'interpretazione, escludendo di conseguenza una qualsiasi rilevanza del Commentario. Sentenza a tutti gli effetti discutibile, specie se si considera l'ampia schiera di sentenze in cui la stessa Suprema Corte ha utilizzato a fini interpretativi proprio le norme del Modello¹⁰⁶.

¹⁰³ AVELLA, F., *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.5, 2010, p. 45 ss.

¹⁰⁴ CERRATO, M., *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 5, 2009, p. 11 ss.

¹⁰⁵ Cass. 2 febbraio 2000, n. 1222, cit.

¹⁰⁶ POZZO, A., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in *Diritto tributario internazionale, coordinato da Victor Uckmar*, Padova, CEDAM, 2005, pp. 159-160.

SEZIONE II – la fase interna e il rapporto con i giudizi nazionali

1. La prima fase della procedura: dalla presentazione dell'istanza al primo contatto con l'altro Stato.

Una volta presentata l'istanza di accesso alla procedura, da parte del soggetto interessato all'amministrazione statale, protagonista assoluta della procedura viene a diventare proprio l'amministrazione stessa. E giova da subito sottolineare che, salvo le limitate, puntuali indicazioni del secondo paragrafo dell'art. 25 del Modello OCSE, risultano essere piuttosto limitati i riferimenti normativi di questa nuova fase della procedura amichevole.

La lettura del secondo paragrafo contiene in ogni caso una prima e fondamentale indicazione circa lo svolgimento della procedura, essendo questa idealmente suddivisa in due fasi fondamentali:

- una prima fase, che vede la partecipazione della sola amministrazione statale che ha ricevuto l'istanza da parte del contribuente, in cui questa è chiamata a valutare l'ammissibilità dell'istanza stessa. Questa fase si apre con la presentazione dell'istanza di accesso alla procedura da parte del contribuente e si conclude con la decisione sull'ammissibilità di questa da parte dell'amministrazione statale adita, la quale provvederà, eventualmente, a contattare l'altra amministrazione interessata.
- Una seconda fase in cui, in caso di esito positivo del giudizio sull'ammissibilità svolto nella precedente fase, l'amministrazione statale adita entra in contatto con l'altra amministrazione statale coinvolta e cerca, assieme a questa, di raggiungere in via amichevole un accordo circa l'eliminazione della doppia imposizione. Questa fase si apre con il primo contatto tra le due amministrazioni interessate e si conclude con il raggiungimento dell'esito della procedura, sia questo positivo o meno.

Le due fasi, distinte quanto ad attori, finalità e attività in esse svolte sono accomunate dalla presenza di punti di incertezza che le rendono meritevoli di una trattazione più approfondita. Iniziando il discorso considerando la prima fase, sarà necessario approfondire, tra le altre, le delicate tematiche relative alla discrezionalità

dell'amministrazione nell'instaurazione della procedura e al rapporto con i giudizi e, di conseguenza, con i giudicati interni.

2. La valutazione preliminare dello Stato ricevente l'istanza.

Come anticipato nello scorso paragrafo, la prima fase si caratterizza per lo svolgimento, da parte dell'amministrazione statale che ha ricevuto l'istanza, di una valutazione di carattere preliminare circa l'ammissibilità dell'istanza stessa.

Anzitutto, è fondamentale sottolineare quello che è l'obbiettivo dell'amministrazione statale nella valutazione dell'istanza del contribuente: per tautologico che possa suonare, tale obbiettivo, data la natura preliminare e unilaterale della valutazione, non può essere quello della individuazione di una soluzione al problema di doppia imposizione prospettato dal contribuente. L'articolo 25 del Modello OCSE stabilisce al contrario che, nella valutazione dell'istanza presentata da parte del contribuente, l'amministrazione statale debba, da un lato, valutare *“se l'obbiezione risulta fondata”*¹⁰⁷, e, dall'altro, se *“non sia essa stessa capace di raggiungere autonomamente una soluzione”*¹⁰⁸. A tali ordini di valutazioni si affiancheranno, ovviamente, anche valutazioni di stampo più propriamente formali, poste in essere dalle amministrazioni per valutare la ricorrenza di quelli che sono i requisiti oggettivi e soggettivi già descritti¹⁰⁹.

Sulla base delle indicazioni del Commentario¹¹⁰, ogni amministrazione statale ricevente un'istanza ricade in un obbligo di valutazione dell'istanza stessa. Le concrete modalità istruttorie varieranno da amministrazione ad amministrazione: nel nostro ordinamento è competente in materia di MAP il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale gode della possibilità di coinvolgere, specie in relazione alle questioni più complesse, l'Agenzia delle Entrate.

¹⁰⁷ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 2.

¹⁰⁸ Così, *Model Tax Convention on Income and Capital*, art. 25, par. 2.

¹⁰⁹ Cfr., Capitolo II, sezione I, parr. 2.1, 2.2 e 3.

¹¹⁰ OECD, *Commentary...*, C(25)-14

2.1 La valutazione “se l’obbiezione risulta essere fondata”.

Per comprendere la reale portata del primo ordine di valutazione che deve essere svolta da parte dell’amministrazione statale (“*se l’obbiezione risulta fondata*”) occorre fare riferimento, anzitutto, al Commentario all’art. 25.

Le indicazioni del Commentario sembrano in realtà in contrasto con i requisiti di accesso precedentemente considerati¹¹¹, dal momento che, in modo estremamente generico, il Commentario parla di obiezioni fondate laddove “*vi sia, o è ragione di ritenere che vi sarà, in uno dei due Stati contraenti, una imposizione contraria alla Convenzione*”¹¹². In realtà, elementi per poter fugare ogni dubbio di una incoerenza interna allo stesso Commentario vi sono eccome. Come suggerito da parte della dottrina¹¹³, da una lettura globale del Commentario può desumersi quello che è lo standard necessario per ritenere una data istanza “fondata”. Sarebbero tre, quindi, all’avviso di questa dottrina, i passaggi fondamentali:

- i. “*laddove il contribuente abbia proposto rilievi ragionevoli e fondati su fatti accertabili, l’autorità competente non potrebbe rigettare la richiesta adducendo di non ritenere provato che la tassazione contraria ai principi della Convenzione avverrà*”¹¹⁴;
- ii. “*la procedura dovrebbe essere messa moto all’inizio sulla base di una mera probabilità di tassazione contraria alla Convenzione*”¹¹⁵;
- iii. “*un’istanza di un contribuente di avvio di una procedura amichevole non dovrebbe essere rigettata senza buona ragione*”¹¹⁶.

Si riterrebbe in sostanza sufficiente, sempre secondo la stessa dottrina, un requisito di *fumus bonis iuris* tipico delle misure cautelari.

Quale che sia l’effettivo standard di fondatezza affermato all’interno del secondo paragrafo dell’art. 25, risulta condivisibile l’opinione di chi¹¹⁷, già da tempo, ritiene in

¹¹¹ Cfr., Capitolo II, sezione I, par. 2.2, laddove si richiamava il requisito della “probabilità”, e non della certezza, di una doppia imposizione quale requisito fondamentale per la presentazione dell’istanza.

¹¹² OECD, *Commentary...*, C(25)- 15.

¹¹³ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, p. 69.

¹¹⁴ OECD, *Commentary...*, C(25)- 7.

¹¹⁵ OECD, *Commentary...*, C(25)- 7.

¹¹⁶ OECD, *Commentary...*, C(25)-16.

¹¹⁷ REALE, O., *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2003, p. 335 ss.

ogni caso necessario, anche e soprattutto in virtù del divieto di rigetto senza una buona ragione, il rispetto di un obbligo di motivazione della decisione di rigetto, anche se non esplicitamente prescritto né all'interno del Modello, né all'interno del relativo Commentario.

2.2 La valutazione se l'amministrazione statale “non sia essa stessa capace di raggiungere autonomamente una soluzione”.

Il secondo ordine di valutazione che l'amministrazione statale deve svolgere (se l'amministrazione statale “non sia essa stessa capace di raggiungere autonomamente una soluzione”) impone una valutazione distinta a seconda dei diversi Stati. Il Commentario OCSE, infatti, si limita in questo caso a dare due comunque rilevanti indicazioni operative alle singole amministrazioni statali, le quali devono:

- valutare se la tassazione contraria alla Convenzione sia legata totalmente o in vasta parte ad una misurata da essa adottata e, in ipotesi affermativa, agire per garantire nel minor tempo possibile soddisfazione all'istante¹¹⁸. In questo caso, l'amministrazione statale raggiunge la soluzione alla questione prospettata dal contribuente già nella fase unilaterale, senza quindi la necessità di pervenire ad un dialogo con l'altra amministrazione coinvolta nella vicenda.
- valutare se la tassazione contraria alla Convenzione sia legata totalmente o in vasta parte ad una misurata adottata dall'altro Stato e, in ipotesi affermativa, instaurare il più velocemente possibile la seconda fase bilaterale assieme all'altra amministrazione statale coinvolta¹¹⁹.

In questo caso, tuttavia, occorre segnalare una non indifferente distanza tra il portato del Commentario e le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate. Laddove il primo, infatti, sembra affermare un impegno grave e ineludibile per le amministrazioni statali nella ricerca di una soluzione in via unilaterale alla questione, la seconda, invece, all'interno della Circolare 21/e 2012, impegna al rispetto di un obbligo ben più blando, basato sull'autotutela¹²⁰. Si tratta di un riferimento che, chiaramente, non può lasciare più di

¹¹⁸ OECD, *Commentary...*, C(25)-15.

¹¹⁹ OECD, *Commentary...*, C(25)-16.

¹²⁰ più precisamente si legge che: “Ove la doppia imposizione sia generata da un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima valuta se, prima facie, siano ravvisabili elementi che inducano a una eliminazione della doppia imposizione con atto unilaterale, ossia in via di autotutela [...]. Parimenti, se la doppia imposizione scaturisce da un atto emesso dall'Amministrazione estera, l'Agenzia delle Entrate

tanto soddisfatti, specie alla luce dei più recenti rilievi della Corte costituzionale a sfondo della sentenza 181/2017, che ha affermato una natura pienamente discrezionale dell'autotutela amministrativa e tributaria, piuttosto che giustiziale¹²¹. Giova inoltre sottolineare, a proposito di autotutela, che la dottrina¹²² ha nel tempo suggerito un pressoché totale identità tra essa e la fase interna della procedura amichevole¹²³. Tale tesi sarebbe confortata da una pluralità di elementi, tra cui soprattutto la possibilità, riconosciuta al contribuente che ritenga di essere assoggettato ad una doppia imposizione da parte dell'art. 2 c.1, lett. d, d.m. 37/1997, di presentare all'Amministrazione finanziaria istanza di autotutela, facendola così incorrere nel dovere di annullare il provvedimento illegittimo. Si tratta innegabilmente di un meccanismo che presenta fortissime analogie con quello di presentazione dell'istanza di MAP. Altre analogie si rinvencono soprattutto nei rapporti con giudizi interni e giudicati già formati.

Occorre quindi rilevare, come spesso occorrerà farlo nel corso dell'analisi di questa procedura, che vi è una significativa distanza tra quello che è l'essere della procedura, frutto del suo adattamento e, talvolta, del suo appiattimento agli interessi dei singoli Stati, e il dover essere della stessa descritto all'interno del Modello e del relativo Commentario.

2.2.1 La posizione del contribuente contro il diniego dell'accesso alla procedura.

Conclusa la valutazione che deve essere attuata da parte dell'amministrazione statale, è ben possibile che quest'ultima si pronunci in senso ostativo rispetto alla ricevibilità dell'istanza. Sia che tale rigetto si abbia per carenza di legittimazione soggettiva, sia che esso avvenga per via di una ritenuta assenza di una imposizione contraria ai valori della Convenzione, resta da chiedersi se, ed eventualmente come, il singolo contribuente abbia la possibilità di contestare tale rigetto. Nel silenzio del Modello OCSE, la questione è

valuta la possibilità di riconoscere un rimborso o uno sgravio al contribuente residente, in considerazione della manifesta conformità dell'atto estero alla relativa norma convenzionale”.

¹²¹ MARCHESELLI, A., COSTANZO, L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corriere Tributario*, n.44, 2017, p. 3447 ss.

¹²² GALIZIA, G., *Questioni scelte in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.5, 2009, p. 989 s.

¹²³ La conclusione dell'analisi risulta essere inequivoca in questo senso, essendo affermato che: “*sulla base delle illustrate analogie esistenti tra i due istituti, si può agevolmente concludere che, nella prima fase, l'art. 25 del modello di convenzione OCSE contempli una specifica applicazione dell'istituto interno dell'autotutela diretta alla correzione di un atto viziato, in punto di diritto, dalla non corretta attuazione del trattato e che la vera e propria procedura amichevole si configuri come una sorta di autotutela internazionale attraverso cui, a voler utilizzare una locuzione di Kelseniana memoria, gli Stati si fanno giustizia da sé*” – Così, GALIZIA, G., *Questioni...*, p. 1020.

stata oggetto di ampi dibattiti all'interno dei diversi ordinamenti nazionali: la dottrina di altri Stati è risultata spesso poco indulgente nei confronti di una procedura amichevole che, specie in passato, si è rivelata incapace di garantire un adeguato livello di tutela nei confronti del contribuente, tanto in relazione all'accesso alla procedura, quanto in relazione al suo esito¹²⁴.

In particolare, nell'ordinamento statunitense, il dibattito circa la proponibilità di un ricorso avverso il diniego di accesso alla procedura è risultato particolarmente acceso. All'interno di esso, infatti, si sono registrate, da un lato, forti riserve, non ultime proprio da parte della giurisprudenza, circa tale possibilità di ricorso, in virtù della natura discrezionale di tale valutazione e del più generico divieto previsto all'interno dell'*Anti-injunction Act*, pur largamente derogato, di ricorrere contro la riscossione dei tributi; dall'altro, timide aperture da parte di alcune Corti distrettuali¹²⁵. Analoghe difficoltà si sono registrate nel tempo nei pochi altri Stati membri dell'OCSE che hanno aperto ad una simile soluzione¹²⁶.

Nell'ordinamento italiano la questione è stata affrontata più volte in passato dalla dottrina, la quale si è tuttavia pronunciata in senso negativo rispetto alla sussistenza di forme di tutela del contribuente a fronte di un diniego¹²⁷. Di recente il problema sembra essere stato definitivamente risolto dall'introduzione, da parte del d.lgs. 49/2020, della nuova lettera h)-bis all'interno dell'art. 19 del codice del processo tributario, il quale ricomprende tra gli atti impugnabili “*la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE*”. Trattasi di una innovazione che si inserisce nel solco di una giurisprudenza italiana sempre più incline ad interpretare estensivamente il portato dell'art. 19, garantendo così, non senza riserva da parte della dottrina¹²⁸, un più ampio accesso del contribuente ai meccanismi di tutela.

¹²⁴ RUNGE, B.R., *The German view of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law*, in *Intertax*, Volume 25, n.1, p. 3 s.

¹²⁵ ROONEY, P.C., SUIT, N., *Competent authority*, in *The Tax Lawyer*, Vol. 49, n.3, 1996, p. 675 ss.

¹²⁶ CALDERÓN, J.M., *The Taxpayer's Right to Set the "Mutual Agreement Procedure" in Motion: the Spanish Tax Courts' Approach*, in *Intertax*, Vol. 29, fascicolo 11, 2001, p. 362 ss.

¹²⁷ DELLA VALLE, E., *Il transfer price...*, cit. 173.

¹²⁸ GLENDI, G., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Diritto e pratica tributaria*, n.6, 2017, p. 2746 s.

3. Il ruolo del contribuente all'interno della procedura.

Come già più volte accennato, la procedura amichevole, una volta correttamente instaurata, vede la partecipazione al suo interno delle sole amministrazioni statali: nella prima fase, l'amministrazione che ha ricevuto l'istanza da parte del contribuente che lamenta il fenomeno di doppia imposizione; nella eventuale seconda fase, entrambe le amministrazioni statali interessate nella vicenda. Tutto sembrerebbe suggerire l'assenza del contribuente, il quale, una volta presentata l'istanza, dovrebbe soltanto attendere che le amministrazioni si accordino al fine dell'eliminazione della doppia imposizione.

Nella realtà dei fatti, la partecipazione del contribuente all'interno della procedura non è solo permessa, ma addirittura demandata. Il contribuente che ha presentato l'istanza assume infatti il ruolo di interlocutore delle pubbliche amministrazioni, chiamato a “*descrivere il caso puntualmente e in modo veritiero, fornendo ogni elemento informativo idoneo ad assicurare una trattazione esaustiva*”¹²⁹, mantenendo nel corso dell'intera procedura un atteggiamento cooperativo, trasparente e di buona fede. Trattasi di una pretesa ragionevole nella misura in cui opera nel miglior interesse del contribuente ad una celere ed efficace conclusione della procedura amichevole, seppur nulla sia detto in merito alla possibilità di applicare eventualmente sanzioni nell'ipotesi di scarsa collaborazione del contribuente stesso.

È da tempo, in ogni caso, che risulta chiaro quanto la partecipazione del singolo contribuente possa avere effetti positivi sull'esito dell'intera procedura. Come già indicato all'interno del *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP) è *best practice* (in particolare *Best Practice 14*), infatti, anzitutto, quella del contribuente di fornire tutta la documentazione e tutte le informazioni a sua disposizione ad entrambe le Amministrazioni, al fine di permettere una quanto mai veloce ed efficace risoluzione della procedura¹³⁰.

Le considerazioni più interessanti, tuttavia, sono state svolte in relazione a quelli che sono i diritti, specie di partecipazione, che devono essere riconosciuti al contribuente. Sempre all'interno della *Best Practice 14*, infatti, viene suggerito agli Stati firmatari del Modello OCSE, sempre nel rispetto degli obblighi di confidenzialità sussistenti tra le diverse amministrazioni statali e lungi da permettere ai singoli contribuenti di porre in essere

¹²⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare N.21/E*, p.20.

¹³⁰ OECD, *MEMAP*, cit. 25.

inaccettabili ingerenze nelle negoziazioni, di garantire un'adeguata corresponsione delle informazioni relative alla procedura e di considerare gli *imput* derivanti dal contribuente, siano questi relativi a questioni in fatto o in diritto relative alla MAP¹³¹.

Si tratta di una chiave di lettura non certo scontata, che sembra oltretutto permeare da tempo quello che è l'ambiente OCSE. Il riconoscimento della partecipazione dei contribuenti o di gruppi di contribuenti avviene anche a livello più generale ed elevato, all'interno dei processi di valutazione e monitoraggio (c.d. *Peer review and Monitoring Process*) delle iniziative adottate dagli Stati per l'attuazione dell'Action 14 del BEPS. Si può quindi affermare che vi sia una crescente volontà, in ambito OCSE, di far tesoro delle indicazioni e delle esperienze maturate da contribuenti o, più spesso, associazioni di contribuenti nel corso delle procedure amichevoli, con il fine di meglio mettere a fuoco quelli che sono i *minimum standard* da garantire e le *best practices* da favorire¹³².

Nonostante la crescente attenzione nei confronti dell'argomento, è curioso segnalare quanto il Commentario continui a fare un unico e specifico riferimento relativamente alla partecipazione del contribuente alla procedura. Solo laddove si fa questione delle MAP in materia di *transfer pricing* si viene, infatti, a riconoscere al contribuente “ogni ragionevole opportunità di presentare i fatti rilevanti e le argomentazioni alle autorità competenti sia per iscritto che oralmente”¹³³. Pur trattandosi di un chiarimento ben accetto vista la delicatezza e la complessità della materia, alla luce di quanto appena osservato non è agevole comprendere perché si sia deciso di non ampliare l'ambito di questa raccomandazione.

Oltretutto, come osservato parte della dottrina nazionale¹³⁴, sono gli stessi principi interni al nostro ordinamento a pretendere il riconoscimento della possibilità per il contribuente di partecipare, essendo pacifico che gli esiti dell'intera vicenda abbiano, a prescindere dalle eventuali sanzioni, un impatto sugli interessi del contribuente. Basterebbe questo, dunque, ad attivare i principi del giusto procedimento, in particolare il principio del contraddittorio.

¹³¹ OECD, *MEMAP*, cit. 25.

¹³² DELLA ROVERE, A., VIOLA, I., *L'efficace attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS: le procedure di “peer review and monitoring process”*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.1, 2019, p.5 ss.

¹³³ OECD, *Commentary...*, C(25)- 20.

¹³⁴ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, cit. 83.

4. I rapporti con i giudizi pendenti all'interno delle Corti nazionali.

Data la natura e le finalità della procedura amichevole, è dato di interesse particolarmente elevato quello della ricostruzione del suo rapporto con i giudizi pendenti presso le Corti nazionali: non è infrequente, infatti, che un singolo contribuente, colpito da un fenomeno di doppia imposizione, adisca sia l'autorità amministrativa che quella giurisdizionale, con il fine di ottenere soddisfazione rispetto alla medesima pretesa.

Di qui, una serie di quesiti di non facile risoluzione: qual è il rapporto tra il giudizio interno e la procedura amichevole? Che senso e utilità può assumere la proposizione di un ricorso interno rispetto ad una questione che coinvolge più di una amministrazione statale? È possibile proporre ricorso contro il provvedimento che genera la doppia imposizione dopo la presentazione dell'istanza di MAP (e viceversa)? E ancora, quale sarà il rapporto tra l'accordo eventualmente raggiunto tra le amministrazioni statali e il giudicato avutosi presso le corti nazionali? Si tratta solo di alcune delle questioni che coinvolgono quello che, a tutti gli effetti, rappresenta uno degli aspetti più delicati della disciplina delle MAP.

È inoltre utile compiere un'ulteriore premessa: le disposizioni del Commentario, come si vedrà, hanno in questa sede una incisività minore, poiché, pur mantenendo un evidente valore indicativo, si trovano a scontrarsi con quelle che sono le diverse discipline processuali dei diversi ordinamenti statali, caratterizzate dunque da valori, principi e caratteristiche differenti a seconda dello Stato preso in considerazione.

4.1 Il rapporto tra MAP e procedimenti interni: rette parallele o coesistenza impossibile?

Che il rapporto tra le *Mutual Agreement Procedures* e giudizi interni sia problematico risulta ben chiaro già solo se si considera la difformità delle indicazioni in merito alla sospensione del processo. Il Commentario OCSE si caratterizza per una forte propensione al ricorso alla sospensione della MAP in pendenza di giudizio interno¹³⁵. In vero, il Commentario manifesta un atteggiamento estremamente aperto rispetto alle diverse forme di sospensione, essendo infatti riconosciuta ai singoli Stati di scegliere se:

¹³⁵ OECD, *Commentary...*, C(25)- 13, in particolare paragrafo 25.

- impedire *in toto* la proposizione di una istanza di MAP in pendenza di un giudizio interno, sospendendo contestualmente il decorso del termine per proporre l'istanza medesima. Trattasi della soluzione forse più coerente con le regole di funzionamento della procedura: infondo, laddove uno Stato ritenesse di riporre fiducia nel giudizio dell'autorità giurisdizionale, certo non potrebbe ritenere soddisfatto il requisito della incapacità di "raggiungere autonomamente una soluzione"¹³⁶ e, di conseguenza, non dovrebbe neppure contattare l'altra amministrazione statale coinvolta.
- permettere al contribuente la proposizione di una istanza di MAP in pendenza di un giudizio interno, con contestuale sospensione della MAP, una volta verificata l'ammissibilità dell'istanza, prima che le amministrazioni statali entrino in contatto.
- permettere al contribuente la proposizione di una istanza di MAP in pendenza di un giudizio interno, sospendendo o, addirittura, condizionando il raggiungimento dell'accordo tra le amministrazioni statali alla rinuncia al giudizio interno.

Tutte e tre le soluzioni sono considerate ragionevoli e accettabili, a condizione che il singolo contribuente sia messo in condizione di conoscere quello che è il regime applicato dallo Stato, al fine di permettergli di determinarsi di conseguenza.

Dunque, sospensione della MAP in favore del giudizio interno: è questa, evidentemente, la soluzione favorita dall'OCSE. A complicare irrimediabilmente il discorso si pongono le contrarie indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, la quale sembra partire dal rovesciamento del rapporto tra giudizio interno e MAP appena prospettato. Prendendo le mosse, infatti, dalla considerazione 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*"¹³⁷, l'amministrazione italiana ha, da un lato, riconosciuto la necessità del ricorso interno al fine di evitare che l'imposta diventi definitiva, ma, dall'altro, ha anche richiamato la possibilità del singolo contribuente di chiedere la sospensione del giudizio interno nell'attesa della conclusione della procedura amichevole. In sostanza, dunque, l'Agenzia delle Entrate sembra essersi mossa in termini al contempo analoghi e contrari rispetto all'OCSE: come nel Commentario, infatti, si

¹³⁶ Cfr. Capitolo II, Sezione II, paragrafo 2.2.

¹³⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 15.

riconosce la possibilità che MAP e giudizi interni sussistano allo stesso tempo, ma, al fine di evitare tutte le conseguenze negative che probabilmente si genererebbero se entrambe le procedure fossero portate a conclusione, si “suggerisce” al contribuente non di sospendere la MAP, ma il giudizio interno grazie al ricorso all’art. 39, c.1-ter D.lgs. 546/1992, così come novellato dal D.lgs. 156/2015. Già il solo riferimento a questo nuovo comma è di per sé foriero di molteplici criticità. In ripresa dell’art. 295 c.p.c., comma 1-ter, l’articolo prevede la possibilità, a differenza dell’articolo del Codice di procedura civile appena richiamato, di sospendere il processo a fronte non di una pregiudizialità in senso proprio (in presenza di un altro giudizio), ma in presenza di un procedimento amministrativo. Non è tuttavia questo, all’avviso della dottrina¹³⁸, l’elemento di disturbo nella nuova disposizione: il vero problema risiede nel fatto che la sospensione può essere disposta solo in seguito ad una “richiesta conforme delle parti”. A nulla sembra quindi rilevare un’eventuale dipendenza tra esito della MAP e giudizio instaurato, l’unico elemento necessario è la presenza di una richiesta delle parti.

Non solo, da tempo la dottrina italiana¹³⁹ risulta critica sulla necessità, prospettata dall’Agenzia delle Entrate all’interno della circolare 21/e, di avviare il giudizio interno al fine di evitare che il provvedimento diventi definitivo¹⁴⁰. La considerazione in questione muove dal presupposto che la definitività del provvedimento sia di per sé preclusiva rispetto ad un intervento internazionale. Tuttavia, sono numerosi gli elementi che, sempre all’avviso di questa dottrina, sembrerebbero suggerire l’autonomia della procedura amichevole rispetto al diritto interno, a partire dalla maggiore ampiezza del suo oggetto, per arrivare alle similitudini rispetto alla procedura di riesame.

E ancora, numerose voci dottrinali, anche tra quelle richiamate, sollevano dubbi e critiche rispetto alla tesi, sostenuta dall’Agenzia, che: “*Nella opposta ipotesi che un giudicato intervenga anteriormente all’accordo amichevole, l’autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all’altra autorità competente*”¹⁴¹. Si tratta in

¹³⁸ MATTARELLI, F., *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 *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2017, p. 132 s.

¹³⁹ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, cit. 58 s.

¹⁴⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 14. È inequivoca in questo senso la circolare laddove si stabilisce che: “*L’opportunità di adire il giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l’imposta accertata in Italia diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell’eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti*”.

¹⁴¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 15.

vero di una linea che non convince già da tempo, specie in considerazione dell'affermata natura vincolata, e non discrezionale, del riesame amministrativo. Poco importa dunque che sulla questione si sia già pronunciata l'autorità giurisdizionale: laddove, infatti, l'accordo raggiunto all'esito di una procedura amichevole da parte delle amministrazioni statali riconosca l'inesistenza di un'obbligazione tributaria (e, di conseguenza, si prospetti una soluzione più favorevole per il contribuente), l'amministrazione incontra il dovere di revocare l'atto impositivo definitivo¹⁴².

4.2 Il rapporto tra accordo a seguito di MAP e giudicato nazionale.

Proiettandosi anzitempo nella fase conclusiva della procedura amichevole¹⁴³, l'ultima quesitone rilevata permette di collegarsi ad un'altra spinosa problematica, ovvero quella del rapporto tra l'accordo raggiunto a seguito della seconda fase della MAP e giudicato. Se, infatti, le indicazioni della circolare 21/e e le opinioni dottrinali appena richiamate permettono in parte di ricostruire quella che è l'ipotesi di un giudicato interno che si forma prima della conclusione della procedura amichevole, nulla viene a stabilirsi sull'ipotesi contraria. Detto altrimenti: *quid iuris* nel caso in cui a intervenire prima non sia il giudicato, bensì l'accordo tra le amministrazioni statali avutosi all'esito di una MAP? Logiche di equità suggerirebbero di adottare una soluzione analoga alla precedente, imponendo al giudice di estinguere il giudizio con una pronuncia di rito. È chiaro, tuttavia, che la soluzione non possa essere così semplice, vista la diversa autorità dei soggetti e dei provvedimenti (un accordo tra amministrazioni da un lato, una sentenza dell'autorità giudiziaria dall'altro).

Le considerazioni al riguardo dell'Agenzia delle Entrate sono solo parzialmente indicative¹⁴⁴, seppur già da esse si possa intuire una prosecuzione del processo, a prescindere dall'avvenuto accordo. Tale chiave di lettura è supportata da risalente e

¹⁴² COCCIANI, S.F., *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2011, p. 618 s.

¹⁴³ Sul valore dell'accordo raggiunto tra le amministrazioni statali, Cfr. Capitolo II, Sezione III, par. 4.

¹⁴⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 15. All'avviso dell'Agenzia: “*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*”.

autorevole dottrina¹⁴⁵, la quale fa soprattutto leva sulla natura dell'accordo e dei provvedimenti di esso attuativi. Considerato, infatti, che il giudice italiano è chiamato a giudicare leggi e regolamenti, ma non gli accordi internazionali resi non esecutivi in forza di un atto del parlamento, il giudice non può e non deve ritenersi vincolato al portato dell'accordo, il quale manterrà, al massimo, un ruolo di mero supporto interpretativo (analogo alle circolari) ai fini del raggiungimento della decisione, che sarà assunta in ragione degli altri fondamenti giuridici richiamati. Trattasi di una chiave interpretativa che trova oltretutto autorevole supporto all'interno della giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁴⁶. In un'occasione in particolare, la Suprema Corte, a sfondo di una vicenda relativa ad un caso di doppia imposizione che coinvolgeva Italia e Francia conclusasi con un mutuo accordo tra le due sulla base della Convenzione tra esse sussistente, ha ricordato quanto l'accordo in questione, per avere un valore vincolante, *“deve essere introdotto nell'ordinamento interno con le forme previste dagli artt. 80 e 87 Cost.”*¹⁴⁷.

Pur non ponendosi in pieno contrasto con questa lettura, altra autorevole dottrina¹⁴⁸ sottolinea che l'assenza di un valore formale dell'accordo non sia elemento da esasperare arrivando ad affermare l'irrilevanza dell'accordo stesso all'interno del giudizio interno. Anzi, l'accordo non è neppure un supporto interpretativo qualsiasi, poiché il giudice *“dovrà porre in risalto, assumendolo a mezzo primario di interpretazione, l'accordo raggiunto tra le Amministrazioni finanziarie e appositamente introdotto nell'ordinamento mediante opportuno atto di adattamento”*¹⁴⁹.

Quale che sia, in sostanza, il valore a livello interpretativo dell'accordo, risulta apparentemente pacifico che il processo sia comunque suscettibile di una prosecuzione, salvo rinuncia dell'attore, proprio come suggerito dall'Agenzia delle Entrate.

4.3 Il rapporto tra MAP e procedimenti interni: cenni comparatistici.

Considerate le linee guida prodotte in ambito OCSE e le difformi indicazioni dell'Agenzia delle entrate, una certa rilevanza può essere assunta da parte di un'analisi

¹⁴⁵ ADAMI, F., LEITA, F., *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 1992, p. 349, in particolare paragrafo 4.3.1.

¹⁴⁶ Cass. 24/05/1988, n. 3610.

¹⁴⁷ Così, Cass. 24/05/1988, n. 3610.

¹⁴⁸ MELIS, G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2003, p. 612-613.

¹⁴⁹ MELIS, G., *L'interpretazione*, cit. 613.

su quelli che sono gli approcci alla questione degli altri ordinamenti nazionali, per vedere se sia possibile rinvenire una prassi migliore.

Giova anzitutto sottolineare che un approccio analogo a quello nostrano può essere rinvenuto all'interno delle giurisdizioni di numerosi Paesi Europei¹⁵⁰. Paesi come Germania, Portogallo, Austria e Danimarca hanno affermato la non vincolatività delle MAP, ancorando tale soluzione a fonti di particolare autorevolezza all'interno dei rispettivi ordinamenti¹⁵¹. Meno lineare il percorso del Regno Unito, il quale, a sfondo del caso *IRC v. Commerzbank*¹⁵², si è allineato alla chiave di lettura appena citata, senza tuttavia raggiungere, all'avviso della dottrina d'oltremarina, un livello di argomentazione adeguato all'ampiezza e alla complessità della problematica, tralasciando inoltre qualsiasi specifico riferimento ai particolari tipi di accordi assunti sulla base delle Convenzioni bilaterali stipulate nello spirito del Modello OCSE¹⁵³.

Non mancano Stati i quali, contrariamente all'esperienza italiana e di quella dei paesi citati, attribuiscono un valore vincolante all'accordo raggiunto tra le amministrazioni statali a seguito di MAP. Tra essi, spicca soprattutto l'orientamento delle corti Norvegesi, Svedesi e Olandesi, da molto tempo orientate verso una vincolatività degli accordi ai fini dei giudizi nazionali¹⁵⁴.

5. I rapporti con le giurisdizioni internazionali: in particolare, prospettive *de jure condendo* di un rapporto con un possibile giudizio presso la Corte internazionale di giustizia.

Data l'intrinseca internazionalità delle questioni relative alla doppia imposizione, pare abbastanza inevitabile che le Corti nazionali, chiamate a giudicare in materia di doppia imposizione (internazionale), scontino una certa inadeguatezza rispetto a quelle a loro

¹⁵⁰ AVERY JONES, J. F., *The relationship between the mutual agreement procedure and international law*, in *EC Tax Review*, n.1, 1999, p. 4 ss.

¹⁵¹ In Portogallo, in particolare, il divieto è stato ricavato sulla base del divieto di delega dei poteri ad altri organi dello Stato previsto all'interno dell'art. 111 della Costituzione del 1976.

¹⁵² *IRC v. Commerzbank* (1990), stc. 285 at 302 B. – dove si legge: “Although article XXA authorises the competent authorities to communicate with each other directly to implement the provisions of the convention and ‘ to assure its consistent interpretation and application ’ it does not confer any binding or authoritative effect on the views or statements of the competent authorities in the English courts”.

¹⁵³ BAKER, P., *The Commerzbank Litigation (1990): UK law, Tax Treaty law and EU law*, in *Ladmark Cases in Revenue Law*, Londra, Regno Unito, Bloomsbury Publishing, 2019, p. 339.

¹⁵⁴ AVERY JONES, J. F., *The relationship...*, cit. 6.

sottoposte. Ecco, quindi, che da tempo parte della dottrina internazionale¹⁵⁵ suggerisce la possibilità di ampliare alla materia tributaria la giurisdizione della Corte internazionale di giustizia. Infondo, come ampliamento osservato, una giurisdizione sovranazionale ben si sposerebbe con le sfide che il fenomeno della globalizzazione impone con riguardo alla materia fiscale. Si tratta, tuttavia, di considerazioni del tutto astratte e teoriche, che lambiscono minimamente quelle che sarebbero le concrete questioni attuative di una simile giurisdizione: quale sarebbe la vincolatività delle pronunce? Sussisterebbe un obbligo per gli Stati di partecipare ai giudizi? Potrebbero garantirsi opportunità di partecipazione ai singoli contribuenti o sarebbe un giudizio che coinvolgerebbe solamente gli Stati? Poco importa, dunque, che all'avviso della dottrina appena richiamata sia già da considerare dato consolidato la presenza di una (comunque limitatissima e non certo pacificamente riconosciuta) giurisdizione in materia fiscale della Corte dell'Aja: fintanto che le concrete questioni applicative non sono risolte, si tratta comunque di un interessante teorizzazione priva di concrete ricadute nella realtà.

Inoltre, ciò che interessa sollevare, ai fini di questa analisi, è soprattutto un quesito: quale potrebbe essere il senso di un giudizio presso la Corte internazionale di giustizia nel momento in cui vi è già una procedura amichevole come la *Mutual Agreement Procedure*? All'avviso di alcuni¹⁵⁶, la presenza di una procedura amichevole rappresenterebbe già di per sé ragione ostativa all'instaurazione di un giudizio presso la Corte internazionale di giustizia, quantomeno nell'intendimento del giudizio auspicato¹⁵⁷. Questo, nell'ottica della dottrina richiamata, rappresenterebbe un dato da accogliere in senso negativo, essendo la MAP presentata come uno strumento inadeguato ed inefficiente, tale da giustificare il ricorso a principi di equità e giustizia al fine di permettere un rafforzamento del giudizio presso la Corte internazionale di giustizia a discapito della MAP. Quali che siano le prospettive delineate, pare comunque giusto rimarcare, ancora una volta, quella distanza ancora forte tra l'ideale giudizio prospettato ed una sua concreta attuazione.

¹⁵⁵ VAN DER BRUGGEN, E., *Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice Tax Cases: Do we Already Have an "International Tax Court"*, in *Intertax*, n.8/9/2001, volume 29, p. 250 s.

¹⁵⁶ NOBREGA, L., LOUREIRO, S., *Mutual Agreement procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction on the International Court of Justice?*, in *Intertax*, n.10/2009, Vol.37, p. 529 s.

¹⁵⁷ in particolare, la dottrina richiamata intende sostenere una giurisdizione "compulsory" (obbligatoria) della Corte di giustizia internazionale, ai sensi dell'art. 36.2 dello statuto della Corte.

SEZIONE III – la fase bilaterale e l'accordo

1. La seconda fase della procedura: dal contatto tra le autorità statali alla conclusione della procedura.

Il momento in cui l'amministrazione statale, conclusa la sua preliminare valutazione sulla ricevibilità dell'istanza, contatta l'altra amministrazione statale coinvolta nella vicenda di doppia imposizione è considerato al contempo il momento di conclusione della “prima fase” della procedura amichevole, quella che si era aperta con l'istanza del contribuente, e quello di apertura della “seconda fase”, destinata a concludersi con il raggiungimento di un accordo tra le amministrazioni, o, alternativamente, con l'apertura della fase arbitrale. Riprendendo quanto premesso in precedenza¹⁵⁸, questa rappresenta la fase più rilevante dell'intera procedura, essendo riferita non ad un'unica tipologia di procedura amichevole (come la fase “interna” riferita alla sola procedura “in senso stretto”), ma in generale a tutte le procedure amichevoli previste all'interno dell'art. 25 del Modello OCSE.

Mantenendo un occhio di riguardo per la procedura “in senso stretto”, già attraverso uno sguardo sommario a questa fase si possono cogliere quelle che sono le numerose e significative differenze rispetto alla prima fase, a partire dalla centralità delle amministrazioni a scapito del contribuente. Analogamente alla prima fase, tuttavia, sono numerose le incertezze e le questioni irrisolte: dalla trasparenza della procedura, passando per l'obbligo di risultato, per arrivare infine al valore dell'accordo, sono numerosi gli aspetti meritevoli di un maggiore approfondimento. Conviene, di conseguenza, procedere ad un'analisi approfondita di questa fase della *Mutual Agreement Procedure*.

1.1 Il dovere dell'amministrazione di “fare del suo meglio” per raggiungere un accordo.

Il portato letterale dell'art. 25 del Modello OCSE in relazione alla seconda fase della procedura apre irrimediabilmente ad una complessa questione interpretativa. All'interno del secondo paragrafo dell'articolo si legge, infatti, che: “*l'autorità competente farà del suo meglio [...] per dirimere la questione per mezzo di un mutuo accordo con l'autorità*

¹⁵⁸ Cfr., Capitolo II, sezione I, paragrafo I.

competente dell'altro Stato contraente, al fine di evitare una tassazione non conforme alla Convenzione"¹⁵⁹. L'utilizzo dell'espressione "farà del suo meglio" è di per sé foriera di non poche criticità, in quanto incapace di inquadrare in modo chiaro e preciso quello che è il livello di impegno demandato alla singola amministrazione statale.

Riprendendo le considerazioni del Commentario¹⁶⁰, pare inequivoco che le singole amministrazioni statali, una volta adite dal contribuente, incorrano in un obbligo a negoziare (meglio, di avviare le negoziazioni). Ancora una volta, tuttavia, va segnalato come la granitica certezza dell'obbligo di avvio della procedura prospettata dal Commentario sia stata messa in discussione sia all'interno della dottrina italiana¹⁶¹, sia all'interno della dottrina straniera¹⁶², le quali hanno adottato una chiave di lettura differente. Specie all'interno dell'ordinamento statunitense, è orientamento da molto tempo consolidato quello che riconosce all'amministrazione competente (l'*Internal Revenue Service*, o IRS) piena discrezionalità circa la possibilità di avviare la MAP¹⁶³. Il contribuente americano, quindi, una volta presentata istanza di MAP non ha alcun diritto né di vederla avviata, né, tantomeno, che tale procedura porti ad un risultato.

Prendendo comunque per valide le indicazioni del Commentario, resta elemento poco chiaro se, nell'avviare la fase della negoziazione, le amministrazioni si impegnino al raggiungimento di un risultato, ovvero al raggiungimento di un accordo, oppure assumano, come suggerirebbe il tenore letterale della norma, l'obbligo di rispettare quello che, seppur elevato, risulta un mero standard comportamentale (quello, appunto, di fare

¹⁵⁹ Così, OECD, *Model Tax Convention...*, art. 25, par. 2. A beneficio della completezza, giova sottolineare che nella versione inglese si adopera l'espressione sicuramente particolare e difficilmente traducibile "*shall endeavour*", al fine di indicare quello che è il livello di impegno richiesto all'amministrazione. Resta in ogni caso una certa confusione nell'interpretazione dell'espressione.

¹⁶⁰ OECD, *Commentary...*, C(25-16).

¹⁶¹ D'ALFONSO, G., *La procedura arbitrale internazionale in ambito tributario e in ambito civilistico*, ne *Il Fisco*, n. 44, 2000, p. 12956 s., in particolare laddove, in relazione alla procedura amichevole prevista all'interno del modello OCSE, si dice: "*l'autorità fiscale chiamata ad avviare tale procedura non ha l'obbligo di farlo in quanto ciò è solamente a sua discrezione*". Va sottolineato, tuttavia, quanto non sembri essere qui valorizzata la distinzione tra quello che è l'obbligo di avviare la procedura e l'obbligo di giungere ad un accordo, essendo affermato, immediatamente dopo, che: "*è stato sottolineato che gli Stati assumano un'obbligazione di mezzi e non di risultato significando che le amministrazioni coinvolte nella procedura [...] giungano alla fine all'eliminazione della doppia imposizione*".

¹⁶² FARAH, E., *Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: a Solution in Search of a Problem*, in *Florida Tax Review*, Volume 9, n. 8, 2009, p. 705 s.

¹⁶³ AVERY JONES, J.F., *The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention - II*, in *British Tax Review*, n.1, 1980, p. 13, in particolare p. 19. laddove l'autore afferma: "*At present the taxpayer's only right is to present his case to the competent authority of the State of which he is resident (or in some cases of which he is a national). After that, the matter is outside his control in a way which does not happen in litigation*".

del proprio meglio). Della questione è ben al corrente la stessa OCSE, la quale all'interno del Commentario prospetta efficacemente due interpretazioni alternative al fine della risoluzione della questione in esame. Infatti, o, alternativamente:

- il secondo paragrafo attribuisce, all'interno della procedura, libertà alle parti circa il raggiungimento della soluzione o, al limite, impone alle parti una obbligazione analoga ad un *pactum de negotiando*.
- il secondo paragrafo introduce un obbligo di risultato in capo alle amministrazioni, le quali sono chiamate a raggiungere un accordo.

La questione circa l'interpretazione del secondo paragrafo, già abbastanza risalente, è stata esacerbata dall'introduzione, all'interno del quinto paragrafo dell'art. 25, della disciplina relativa alla fase arbitrale, la cui attivazione sembra confortare in un certo senso la seconda tesi prospettata¹⁶⁴.

Pur tenendo in considerazione l'ipotesi di un obbligo di risultato, è impossibile ignorare che sia la dottrina maggioritaria, sia, soprattutto, le amministrazioni statali¹⁶⁵, laddove abbiano dato indicazioni in relazione al funzionamento delle MAP, hanno sostenuto la contraria tesi della presenza di un obbligo di diligenza, ben accettando, dunque, la possibilità che la procedura amichevole, sia essa avviata sulla base di una istanza di un contribuente o su impulso di un'amministrazione, si concluda in un nulla di fatto. Si tratta, insomma, di un dato consolidato, il quale, tuttavia, è stato spesso oggetto di feroci critiche da parte dei commentatori nazionali, i quali hanno spesso individuato proprio nell'assenza di un obbligo di risultato il vizio fatale delle procedure amichevoli ex art. 25 del Modello OCSE, il cui esito sarebbe rimesso sostanzialmente alla volontà delle singole amministrazioni statali¹⁶⁶.

Si tratta indubbiamente di critiche aspre nei confronti della MAP, ma assolutamente giustificate: assieme ad altri limiti in parte già prospettati, infatti, l'assenza di un obbligo di risultato mette in luce il lato più oscuro del sistema della *Model Tax Convention*. È ben

¹⁶⁴ Se, infatti, in caso di esito non positivo della procedura si deve obbligatoriamente attivare la fase arbitrale, ne dovrebbe conseguire, logicamente, che la conclusione della MAP senza l'eliminazione del fenomeno di doppia imposizione non è un esito contemplato.

¹⁶⁵ Tra le altre: AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare 21/e, p. 16; Linee guida dell'amministrazione francese in materia di procedure amichevoli, disponibili su www.impots.gouv.fr; Linee guida dell'amministrazione statunitense, disponibili su www.irs.gov.

¹⁶⁶ in questo senso: TARIGO, P., *Principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in *Rassegna Tributaria*, n.5, 2010, p. 1477 s.

chiaro da tempo, infatti, che il Modello OCSE sia nato come uno strumento fortemente limitato dagli interessi dei singoli Stati firmatari¹⁶⁷, che mai avrebbero accettato di vincolarsi ai dettami del Modello senza che l'intero sistema in esso predisposto fosse soggetto a limiti tali da garantire ad essi la possibilità di controllare le procedure amichevoli. Ecco, quindi, che si comprende il perché di aspetti indubbiamente discutibili del Modello, quali la sua limitazione ai soli fenomeni di doppia imposizione, il pressoché nullo coinvolgimento del contribuente all'interno della procedura, la presenza di una valutazione preliminare delle istanze. Alla luce di ciò, si può già in parte comprendere, inoltre, perché l'introduzione di una fase arbitrale all'esito delle procedure rivelatesi infruttuose sia stata salutata con un simile favore.

Non mancano, infine, alcune eccezioni virtuose: su tutte giova richiamare la Convenzione bilaterale stipulata tra Italia e Francia, all'interno della quale si legge che, una volta accertata la ricevibilità del contribuente, *“le autorità fiscali cui tale domanda è stata rivolta si metteranno d'accordo con le autorità fiscali dell'altro Stato al fine di evitare la doppia imposizione”*¹⁶⁸. Il portato letterale dell'articolo sembra inequivocabilmente rivolto ad affermare una obbligazione di risultato¹⁶⁹.

1.2 Procedura segreta o libertà di informazione?

Considerando il Modello OCSE sembra potersi ricavare quale dato incontestabile che le procedure amichevoli debbano sottostare, nel loro svolgimento, ad un regime di segretezza delle informazioni. Ciò è quanto si ricava dalla lettura del secondo paragrafo dell'art. 26 del Modello OCSE, il quale prevede che: *“ogni informazione ricevuta [...] deve essere trattata come segreta nello stesso modo delle informazioni ottenute nel regime della legge nazionale”*¹⁷⁰. Tali informazioni, inoltre, *“dovrebbero essere condivise solo con persone e autorità investite (“concerned”) dall'accertamento o dalla riscossione [...]”*¹⁷¹. Come osservato da già nota dottrina¹⁷², ancora una volta il Modello

¹⁶⁷ DE CAROLIS, D., *Jurisdiction of the Italian Tax Judge on Administrative Acts Denying Access to the Arbitration Convention on Transfer Pricing: Towards a Dispute Resolution Procedure Ever More Independent of State Control*, in *Intertax*, volume 44, n.2, 2016, p. 180 s.

¹⁶⁸ Così, Convenzione del 7/1/1992, n.20.

¹⁶⁹ PISTONE, P., *Arbitration procedures in Tax Treaty and Community Law: a study from Italian perspective*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.3, 2001, p. 613 s.

¹⁷⁰ Così, OECD, Model Tax Convention..., art. 26 par. 2.

¹⁷¹ Così, OECD, Model Tax Convention..., art. 26 par. 2.

¹⁷² TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, cit. 80.

adopera un termine (“*concerned*”) poco adatto a chiarire quella che è la platea delle informazioni raccolte nel corso della procedura, essendo riferibile sia alle persone “incaricate” della procedura (e, quindi, le autorità coinvolte), sia a quelle “interessate” dalla procedura. La seconda soluzione, avvallata blandamente dal Commentario all’art. 26¹⁷³, sembra quella preferibile, anche e soprattutto in un’ottica di garanzia del contribuente.

2. La riscossione in pendenza di procedura.

Seppur esterna alla procedura amichevole, la questione circa la riscossione nelle more della MAP risulta essere di primaria importanza, sia se si considera la prospettiva del singolo contribuente, sia se si considerano tutte eventuali ricadute sull’amministrazione statale. È infondo vero che i singoli Stati possono sostanzialmente scegliere tra due alternative: prevedere una specifica causa di sospensione della riscossione legata proprio alla presentazione di una istanza di MAP o non prevedere rimedio di alcun tipo, lasciando inalterato il processo di riscossione.

Considerando le indicazioni dell’Agenzia delle entrate, l’ordinamento italiano sembra conformarsi a quest’ultimo regime. Questo è quanto sembra emergere dalla più volte richiamata circolare 21/e, all’interno della quale si legge: “*In relazione a tale profilo (la sospensione delle riscossione), per le procedure amichevoli attivate sulla base di Convenzioni bilaterali non sono previsti rimedi ad hoc, ferma restando la possibilità riconosciuta al contribuente di beneficiare delle ordinarie misure - quali l’istituto della sospensione della riscossione in via amministrativa o giurisdizionale - rispettivamente previste dall’articolo 39, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 e dall’articolo 47 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*”¹⁷⁴. Si conferma, dunque, che il procedimento di riscossione resta parallelo e distaccato rispetto alla procedura amichevole, sicché l’amministrazione finanziaria non incontra nessun limite nel suo potere di iscrivere a ruolo i maggiori importi accertati¹⁷⁵.

¹⁷³ OECD, *Commentary on Article 26: concerning the exchange of information*, OECD publishing, 2019, p. 497-498. In particolare, il Commentario riconosce la possibilità (non il diritto) di condividere le informazioni del contribuente laddove si dice che: “*le informazioni potrebbero essere comunicate (may be disclosed) al contribuente, al suo difensore o ai testimoni*”.

¹⁷⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, p. 17.

¹⁷⁵ TOMMASINI, A., MARTINELLI, A., *L’accesso alla “Mutual Agreement Procedure” nelle convenzioni bilaterali*, in *Corriere Tributario*, n. 30/2012, p. 2345 s.

Il riferimento agli art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 e 47 del d.lgs. 546/1992 avvalta ulteriormente le tesi dell’Agenzia delle Entrate, già prospettate in precedenza¹⁷⁶, di una necessaria proposizione del giudizio all’interno dell’ordinamento nazionale con la pressoché unica finalità di ottenere la sospensione della riscossione¹⁷⁷. Ancora una volta, tuttavia, bisogna sottolineare quanto la soluzione prospettata dall’Agenzia delle Entrate non risulti pienamente convincente.

In prima battuta, occorre osservare come il riferimento all’art. 39 risulti e, più in generale, le considerazioni dell’Agenzia risultino essere troppo generiche: non è infatti dato comprendere, da un lato, quale possa essere l’influenza dell’avvio della MAP sulla istanza di sospensione (in ragione delle buona fede e della diligenza a cui è chiamata l’amministrazione, non sarebbe così irragionevole ritenere che la sospensione sia un atto obbligatorio), dall’altro, quale sia l’organo concretamente dotato del potere di sospensione¹⁷⁸.

In secondo luogo, l’idea di una riscossione anteriore alla conclusione della MAP si pone in aperto contrasto con quello che è lo spirito della Convenzione. Come chiarito, infatti, dall’ultima versione del Commentario, l’imposizione di un pagamento anticipato, prevista in numerosi Stati Contraenti, determina un irreparabile pregiudizio in capo al contribuente e un danno riflesso alla MAP, la quale riduce drasticamente il proprio livello di efficacia¹⁷⁹. Non casualmente, dunque, il Commentario prende una posizione abbastanza chiara sulla questione, anzitutto prevedendo che *“il pagamento dell’imposta non dovrebbe essere richiesto al fine dell’avvio della procedura, a meno che questo non sia già richiesto per avviare le procedure previste all’interno del diritto nazionale”*¹⁸⁰, ma, soprattutto, valorizza e incoraggia alla sospensione della riscossione indicandola quale *“desirable policy”*¹⁸¹ o quantomeno ad una maggiore sensibilità delle amministrazioni statali agli interessi del contribuente e all’alleviamento della sua posizione in pendenza di procedura.

¹⁷⁶ Cfr. Cap. II, Sezione II, paragrafo 4.1.

¹⁷⁷ In questo senso si pone anche recente dottrina: DAL CORSO, G., RENDA, A., *Il ruolo del processo tributario nell’ambito delle nuove procedure amichevoli*, ne *Il Fisco*, n.1, 2021, p. 52 s.

¹⁷⁸ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, cit. 99.

¹⁷⁹ OECD, *Commentary...*, C(25- 23, in particolare paragrafo 47.1, all’interno del quale si sottolinea quanto, a prescindere dall’esito fausto della procedura amichevole, con l’eliminazione della doppia imposizione, il contribuente finisca in ogni caso per perdere quello che viene definito *“time value of the money”*, ovvero perde inevitabilmente il diritto che avrebbe avuto a godere e a sfruttare la somma di denaro ingiustamente sottrattagli, seppur temporaneamente.

¹⁸⁰ OECD, *Commentary...*, C(25- 24.

¹⁸¹ OECD, *Commentary...*, C(25- 24.

In conseguenza di quanto osservato, si può dire si registri nuovamente una forte distanza tra quelle che sono le indicazioni dell'amministrazione finanziaria italiana, ancora una volta, si potrebbe dire, "amministrazione-centriche", e quelle del Commentario, ispirate ad un principio di maggior tutela del contribuente.

3. La conclusione della procedura e l'eventuale accordo tra le Amministrazioni.

Una volta correttamente instaurata la procedura entro le coordinate che si sono descritte, le amministrazioni statali procedono ad una analisi congiunta della questione: in considerazione dell'assenza dell'obbligo di risultato di cui si è parlato poc'anzi¹⁸², le amministrazioni statali ben possono addivenire, all'esito della procedura, ad un accordo che elimini il fenomeno di doppia imposizione, così come non pervenire ad accordo alcuno, lasciando inalterata la questione. Va sottolineato, tuttavia, che, quantomeno nelle intenzioni dell'OCSE, quest'ultimo scenario dovrebbe essere ora scongiurato dall'introduzione della nuova fase arbitrale di cui si parlerà nel prossimo capitolo, introdotta con la novella della *Model Tax Convention* datata 2008.

In un mondo ideale, in caso di esito positivo e a prescindere da quelle che potrebbero essere le eventuali preferenze delle singole amministrazioni coinvolte, la procedura amichevole rappresenterebbe a tutti gli effetti un gioco a somma-zero favorevole al contribuente: laddove sia raggiunto un accordo, un'amministrazione statale finirà per ritirare la propria pretesa impositiva, rinunciando, di conseguenza, alla somma in precedenza richiesta. Va tuttavia riconosciuto quanto nella realtà le procedure nella maggioranza dei casi non attengano a singole questioni semplici e lineari, ma, al contrario, a insiemi di problematiche, spesso interdipendenti, suscettibili di diverse soluzioni. Questo, nella prassi, influisce enormemente sull'accordo tra le amministrazioni, che spesso risulterà lontano da uno scenario "*Full win*", sicuramente sperato dal contribuente¹⁸³.

Quale che sia il contenuto dell'accordo, laddove questo sia stato raggiunto, l'Agenzia delle entrate rende poche, puntuali indicazioni su quello che deve essere il seguito: l'amministrazione sarà infatti chiamata a comunicare l'esito e il contenuto della

¹⁸² Cfr. Capitolo II, sezione III, paragrafo 1.1.

¹⁸³ HARRINGTON, J.L., *A MAP and Guide to Resolving International Tax Disputes*, in *Bloomberg Tax, Tax Management International Journal*, Vol. 48, n.10, 2019, p.1 s.

procedura, nonché a disporre l'esecuzione dell'accordo stesso. Nel caso in cui vi fosse un giudizio pendente attinente alla medesima questione, il contribuente potrà percorrere alternativamente due strade: "può accettare la definizione raggiunta in ambito negoziale oppure rifiutarla, proseguendo il giudizio"¹⁸⁴. Si tratta di poche, limitate considerazioni che, tuttavia, come si vedrà¹⁸⁵, sono foriere di non poche criticità interpretative.

Giova, infine, sottolineare che l'accordo raggiunto tra le amministrazioni statali è ben suscettibile di estensione "*anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto di MAP, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione*"¹⁸⁶. Tale estensione, pur riconosciuta, è comunque soggetta alla condizione che i presupposti di diritto e di fatto siano rimasti immutati.

3.1 Soluzione giusta o soluzione conveniente?

Cercando di addentrarsi maggiormente nel contenuto dell'accordo, è necessario affrontare la difficile problematica delle soluzioni ammissibili. Come riconosciuto dal Commentario¹⁸⁷, in tono non poco critico, la possibilità di addivenire ad un esito positivo della procedura (ovvero, il raggiungimento di un accordo) può essere irrimediabilmente pregiudicata dai principi e dalle disposizioni della normativa interna ad un singolo Stato.

La questione in esame nel nostro ordinamento si ricollega soprattutto alla problematica inammissibilità della transazione fiscale (elemento considerato indefettibile da parte della dottrina italiana¹⁸⁸), pur essendo chiaro che, stanti i principi del nostro ordinamento, il problema non risieda tanto nella possibilità di raggiungere un accordo, quanto nell'individuazione dei criteri e dei principi interessati. Detto altrimenti: è importante capire se l'amministrazione italiana (il Ministero dell'Economia e delle Finanze), nel negoziare accordi con le altre amministrazioni straniere, debba valorizzare logiche di giustizia o se possa anche spingersi a modulazioni della pretesa ispirate a logiche equitative, con l'unico obiettivo di garantire il risultato dell'eliminazione della doppia

¹⁸⁴ Così, AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 21.

¹⁸⁵ Cfr. Capitolo II, Sezione III, paragrafo 4.

¹⁸⁶ Così, AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21/e*, cit. 22.

¹⁸⁷ OECD, *Commentary...*, C(25-13).

¹⁸⁸ FALSITTA, G, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2007, p. 1047 s. In particolare, l'inammissibilità della transazione fiscale viene ricavata quale corollario della funzione pubblica della riscossione, la quale deve sottostare a principi costituzionali quali la riserva di legge in materia tributaria (art. 23 Cost.) e il principio dell'eguaglianza tributaria (artt. 2,3 e 53 Cost.).

imposizione¹⁸⁹. È chiaro che una simile valutazione non possa essere svolta servendosi delle indicazioni del Commentario, essendo i principi fondamentali dei singoli ordinamenti tributari a dover per forza occupare una posizione egemone all'interno della questione.

L'ordinamento italiano, conviene ripeterlo, ha visto nel tempo l'affermazione e il rafforzamento del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza. Le ragioni di questa scuola di pensiero sono tutto fuorché irricevibili: se gli enti potessero ridurre, modificare o addirittura eliminare le imposte dovute da un dato contribuente, l'intero sistema del finanziamento pubblico in Italia finirebbe per essere governato da logiche di privilegio e beneficio *ad personam*, piuttosto che dai nobili principi di eguaglianza tra consociati (art. 3 Cost.) e capacità contributiva (art. 53 Cost.)¹⁹⁰.

D'altro canto, è interessante sottolineare come la transazione fiscale trovi già spazio all'interno del nostro ordinamento: si fa riferimento alla disciplina dell'art. 182 ter della Legge fallimentare, in via di superamento per mano dell'art. 63 del nuovo Codice della crisi dell'impresa e dell'insolvenza (il quale conferma sempre la possibilità di procedere a transazione fiscale all'interno delle procedure concorsuali). Chiarendo sin da subito che tale disposizione ha carattere eccezionale e non è, quindi, suscettibile di applicazione analogica¹⁹¹, è comunque interessante notare che una "falla" all'interno del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria sia già presente. Se poi la presenza di un simile regime derogatorio sia indicativa di una tendenza futura o semplicemente previsione inevitabile nel contesto peculiare delle procedure concorsuali è molto difficile da stabilire.

Senza addentrarsi ulteriormente in queste affascinanti questioni teoriche, che impegnano da anni i migliori commentatori italiani, è giusto il caso di rimarcare quanto, allo stato dell'arte, la questione circa la transazione fiscale sia destinata a configgersi con le esigenze di effettività delle procedure amichevoli e flessibilità delle relative soluzioni, le quali, ai

¹⁸⁹ TRIVELLIN, M., Studi sugli strumenti..., cit. 91 s.

¹⁹⁰ BEGHIN, M. *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.2, 2010, p.679 s.

¹⁹¹ BERNONI, G., SALVADEO, S., *Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione*, ne *Il Fisco*, n. 23, 2009, p. 3717 s.

fatti, dovranno essere ispirate all'individuazione della soluzione più giusta, piuttosto che a quella più favorevole.

4. Il valore dell'accordo raggiunto dalle amministrazioni.

Considerati gli aspetti più delicati della procedura, risulta infine necessario chiedersi quale sia il valore raggiunto all'esito di essa. In particolare, è importante chiarire quale sia la sua efficacia rispetto alle corti nazionali, rispetto all'amministrazione statale e, soprattutto, rispetto al contribuente che ha attivato la procedura amichevole.

La questione si è posta in termini concreti in una già citata controversia presentata presso la Corte di Cassazione¹⁹², sorta in relazione alla Convenzione stipulata tra Italia e Francia il 29 ottobre 1959. In tale occasione la Suprema Corte si è pronunciata assimilando implicitamente il "mutuo accordo" agli accordi c.d. in forma semplificata, in quanto con tali accordi l'amministrazione assume un obbligo internazionalmente rilevante, ma non vi è nessun procedimento di ratifica ex artt. 80 e 87 Cost., non essendovi nessun coinvolgimento né del Parlamento, né del Capo dello Stato. Sorge dunque il problema di identificare quello che è l'atto di adattamento del mutuo accordo all'interno dell'ordinamento nazionale, poiché sarà esso ad attestare il valore dell'accordo stesso nel sistema delle fonti. Ancora una volta la Cassazione è arrivata a definire implicitamente la problematica: il mutuo accordo (meglio, l'atto di adattamento del mutuo accordo) ha il valore delle circolari o delle direttive di massima impartite tra gli organi superiori dell'Amministrazione le quali "*sono prive di valore vincolante esterno e non sono idonee ad interferire su disposizioni di legge, nel senso di imporre una determinata interpretazione*"¹⁹³. Risolvendo in questi termini la problematica, la Cassazione ha optato, indubbiamente, per la soluzione più fisiologica: bisogna chiedersi, infondo, nel caso in cui si fosse affermata una vincolatività dell'accordo, come si sarebbe potuto temperare dal punto di vista costituzionale un sistema nel quale un atto di carattere amministrativo risulta vincolante per l'autorità giurisdizionale. Non è chiaro se possano assumere una posizione particolare gli accordi c.d. "integrativi" (quelli assunti all'esito della procedura di cui all'art. 25 par. 3 del Modello), i quali, per propria natura e funzione, necessiterebbero di una maggiore vincolatività. In vero, le riserve circa l'attribuzione di

¹⁹² Sentenza n. 3610 del 24 Maggio 1988 (c.d. caso "Onduline").

¹⁹³ Così, Cass. 3610/1988.

una maggiore vincolatività a questi accordi sono analoghe a quelle appena considerate, specie se si considera che la procedura per la loro adozione non differisce dalle altre e comporta sempre l'estromissione del Parlamento e del Capo dello Stato dal dialogo. Non di meno, parte della dottrina sembrerebbe maggiormente propensa a vedere in questi accordi forme di emendamento delle Convenzioni bilaterali già esistenti, ammissibili fintantoché non introducano nuove tasse o imposte e, quindi, finché non sia leso il celeberrimo e ampiamente riconosciuto principio del “*no taxation without representation*”¹⁹⁴.

La tesi prospettata dalla Cassazione ha trovato ampio riconoscimento, seppur talvolta vi siano state aperture ad altre lettura atte a valorizzare maggiormente l'accordo: in particolare, si è proposto di assegnare una “funzione ausiliaria sul piano interpretativo” agli accordi, cosicché esso possa assumere una funzione ausiliaria nell'interpretazione delle norme interne¹⁹⁵.

Come osservato da autorevole dottrina¹⁹⁶, la tesi prospettata dalla Suprema Corte non convince pienamente laddove si vadano a considerare i principi del diritto internazionale. L'accordo adottato all'esito della procedura amichevole è una c.d. fonte di terzo grado, in quanto espressamente contemplata e prevista all'interno di una Convenzione bilaterale ratificata entro le coordinate degli artt. 80 e 87 Cost. Tali Convenzioni, come spesso accade agli atti di diritto internazionale soggetti a ratifica, potrebbero essere considerati necessitanti di specifici atti di esecuzione, considerati vincolanti nel diritto interno. Se si accedesse alla tesi in base alla quale i mutui accordi altro non sarebbero che atti di esecuzione delle Convenzioni, ne deriverebbe, quale inevitabile conseguenza logica, che le convenzioni contro le doppie imposizioni hanno natura vincolante.

Pur tenendo in considerazione questa convincente linea interpretativa, nell'ottica dell'ordinamento italiano non può che attribuirsi una maggiore coerenza alla linea interpretativa della Cassazione, ragion per cui, *rebus sic stantibus*, non può che affermarsi una sostanziale irrilevanza dell'accordo agli occhi dei giudici nazionali.

Nessun dubbio, invece, circa la vincolatività dell'accordo per le amministrazioni statali coinvolte: l'ultimo periodo del secondo paragrafo dell'art. 25 stabilisce chiaramente che

¹⁹⁴ GARBARINO, C., *Note a margine del “caso Onduline”*: interpretazione funzionale delle convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1, 1989, p. 970 s.

¹⁹⁵ CONFORTI, B., *Diritto internazionale*, VI ed., Scientifica, Napoli, 2002, p. 320 s.

¹⁹⁶ ATTARDI, C., *La composizione delle controversie fiscali internazionali: procedure amichevoli, procedure arbitrali ed ordinamento nazionale*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.4, 2005, p. 53 s.

“ogni accordo raggiunto deve essere attuato senza aver riguardo al diritto interno dello Stato contraente”. Come chiarito dal Commentario, ogni cambiamento rispetto all’accordo originario non potrà avvenire unilateralmente, ma solo per mezzo di un nuovo accordo¹⁹⁷.

Considerando, infine, la posizione del contribuente, sarebbe logico aspettarsi che questi sia vincolato all’esito della procedura amichevole, essendo stata questa avviata sulla base di una sua istanza e procedura prendendo in esame principalmente le sue indicazioni. Sorprendentemente, tuttavia, come già si è avuto modo di vedere in precedenza¹⁹⁸, è ben riconosciuta al contribuente la possibilità, in pendenza di giudizio, di rifiutare la definizione della controversia in sede internazionale in favore della soluzione che sarà raggiunta nel giudizio interno.

4.1 L’esecuzione del provvedimento.

L’adozione di un provvedimento, come purtroppo ben noto, non è di per sé garanzia della sua esecuzione all’interno dell’ordinamento nazionale. Parte della dottrina rileva all’interno delle indicazioni dell’Agenzia delle Entrate sufficienti indicazioni per ritenere immediatamente esecutivi gli accordi raggiunti a mezzo di MAP¹⁹⁹, senza quindi la necessità che vi sia alcuna autorità interposta che adotti un apposito provvedimento ai fini dell’esecuzione dell’accordo.

Questi blandi accenni non sembrano tuttavia idonei a fugare i numerosi dubbi che potrebbero sorgere nella concreta esecuzione dell’accordo, il quale, va ricordato, potrebbe sorgere in momenti diversi, in pendenza o meno di un giudizio interno, potrebbe non essere gradito al contribuente, e così via. Seppur lo strumento della MAP assuma all’interno dei rapporti giuridici, quantomeno in potenza, l’elevata importanza che finora gli è stata accordata, nell’ordinamento italiano manca una norma che imponga

¹⁹⁷ OECD, *Commentary*, p.14, in particolare paragrafo 29, laddove si legge: “*Siccome le convenzioni sono negoziate nel contesto di un mutevole diritto domestico che talvolta è difficile da prevedere, ed entrambe le parti erano consapevoli di questo nel negoziare l’originaria convenzione e l’accordo, qualsiasi seguente cambiamento che cambi la natura dell’accordo dovrebbe essere generalmente considerata necessitante di una revisione (bilaterale) dell’accordo nei limiti del necessario*”.

¹⁹⁸ Cfr. Capitolo II, sezione II, par. 4.1.

¹⁹⁹ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, cit. 86, in particolare laddove si dice: “*l’autorità competente che ha ricevuto l’istanza di MAP comunica i contenuti dell’accordo al contribuente, mentre l’Agenzia delle Entrate ne dispone l’esecuzione, provvedendo - ove del caso - al rimborso o allo sgravio dell’imposta non dovuta e relative sanzioni e interessi*”.

concretamente all'amministrazione di dare attuazione all'accordo. Per questo motivo, è appropriato il riferimento all'autotutela amministrativa quale fondamento di una eventuale esecuzione dell'accordo, essendo del tutto mancante altra base giuridica su cui fondarla²⁰⁰. Inutile rimarcare quanto una simile soluzione sia assolutamente inadeguata e insoddisfacente, lesiva degli interessi dei contribuenti, prima ancora che delle risorse dello Stato italiano e della sua immagine all'interno della comunità internazionale.

²⁰⁰ REALE, O., *Le procedure amichevoli...*, cit. 386.

Capitolo III – La “nuova” fase arbitrale

1. L’arbitrato come soluzione ai limiti della MAP: il nuovo paragrafo 5 e la Parte VI della *Multilateral Convention*.

Che la *Mutual Agreement Procedure* prevista dalla *Model Tax Convention on Income and Capital* non rappresenti uno strumento perfetto risulta dato acclarato alla luce di quanto considerato all’interno del precedente capitolo. Incertezza sulla presenza di un obbligo di negoziare, inefficienze procedurali, assenza di un obbligo di risultato per le amministrazioni coinvolte: sono tutti elementi i quali contribuiscono a generare un certo discredito nei confronti della procedura amichevole, vista come un’arma spuntata incapace di garantire risultati apprezzabili. A partire da queste problematiche, la dottrina ha aperto in passato un dibattito su quelli che potevano essere gli strumenti idonei a porvi rimedio, finendo spesso per esaminare la possibilità di introdurre all’interno della procedura amichevole un modello arbitrale, obbligatorio e vincolante, già oltretutto ampiamente ipotizzato nel contesto sia della *International Fiscal Association* (“IFA”) sia della *International Chamber of Commerce* (“ICC”)²⁰¹.

L’entità del problema della limitata efficacia della procedura amichevole prevista all’interno dell’art. 25 del Modello OCSE emerse in modo dirompente a sfondo di una MAP tra Stati Uniti e Regno Unito naufragata nel 2006. Si fa riferimento in questo caso alla vicenda legata al colosso farmaceutico *GlaxoSmithKline* (di qui in poi “GSK”) e alla doppia imposizione subita in relazione alla rettifica dei prezzi di operazioni di transfer pricing compiute tra il 1994 e il 2005 per mano dell’amministrazione statale americana. Avviata la MAP, vuoi per un atteggiamento poco collaborativo dell’IRS, inamovibile nella sua posizione di non concedere *corresponding adjustments*, vuoi per una scarsa partecipazione dell’HMRC (“*Her Majesty Revenue and Customs*”, l’autorità britannica), quella che poteva essere una definitiva affermazione della MAP nel contesto del diritto tributario internazionale finì per rappresentare, data la delicatezza di una questione riguardante il pagamento di imposte per un valore superiore ai 3 miliardi di dollari, una disfatta senza precedenti, con conseguente danno di immagine per l’intero istituto della

²⁰¹ ATTARDI, C., *La composizione...*, p.96.

procedura amichevole²⁰². La dottrina inglese, in particolare, non tardò a muovere dure critiche alla MAP, suggerendo al contempo, tuttavia, che proprio il ricorso ad una procedura arbitrale avrebbe potuto rappresentare un'apprezzabile soluzione al problema²⁰³.

Sulla scorta delle indicazioni della dottrina e dell'esperienza già maturata in ambito europeo (non va dimenticato che la prima iterazione della Convenzione arbitrale europea risale al 1990), nel 2008 l'OCSE ha provveduto a revisionare l'art. 25 della *Model Tax Convention*, introducendo al suo interno il paragrafo 5 relativo alla c.d. "fase arbitrale". Giova sottolineare sin da subito, tuttavia, che l'attenzione riservata dall'OCSE all'arbitrato non si è certo esaurita con l'introduzione del paragrafo 5, ma anzi si è accresciuta nel tempo, giungendo ad introdurre ulteriori, significative innovazioni all'interno della Parte VI della *Multilateral Convention*. Trattasi quest'ultimo di un intervento estremamente rilevante, il quale, come si vedrà, è purtroppo caduto vittima di un meccanismo di riserva che ne limita fortemente la diffusione.

1.1 Le ragioni della soluzione arbitrale.

Prima di considerare più approfonditamente la fase arbitrale prevista all'interno dell'art. 25, può essere utile considerare preliminarmente i vantaggi del ricorso all'arbitrato nell'ambito della fiscalità internazionale.

La scelta dell'arbitrato può trovare giustificazione soprattutto nella sua natura c.d. "quasi giudiziale"²⁰⁴, che permette di distinguerlo dagli strumenti di natura pienamente giudiziale e quelli di natura pienamente stragiudiziale. Rispetto ai primi, l'arbitrato gode di maggiore flessibilità e capacità di adattamento al caso concreto: a dirimere la questione, infatti, non sarà un giudice individuato sulla base di consueti canoni di competenza territoriale, vincolato alla legge di uno specifico ordinamento e al rispetto delle formalità del relativo diritto processuale, ma da un collegio formato *ad hoc*, i cui poteri deriveranno

²⁰² BURNET, C., *International Tax Arbitration*, Legal studies research, Paper n.08/31, University of Sydney, Sydney Law School, 2008, p. 173 s., in particolare p. 178.

²⁰³ GREEN, G., *The U.K. Reaction to the Glaxo Case*, in *BNA International's Tax Planning International Transfer Pricing*, n. 11, 2006, p. 1 s., in particolare p. 3, laddove si sottolinea la necessità dell'introduzione di un arbitrato obbligatorio, essendo la MAP un "we'll try to help you out if we can arrangement".

²⁰⁴ GARBARINO, C., LOMBARDO, M., *Arbitration of unresolved issues in mutual agreement cases: the new paragraph 5, article 25 OECD Model Convention, a multi-tiered dispute resolution clause*, 2010, Bocconi Legal Studies Research Paper No. 1628765

da un accordo tra le parti. Rispetto ai secondi, l'arbitrato gode di una serie di caratteristiche che suggeriscono l'attribuzione ad esso di una maggiore considerazione, a partire dalla terzietà e dall'imparzialità dei decisori. Da qui, tuttavia, emergono le principali incertezze applicative, relative non solo alla specifica figura di arbitrato presa ora in considerazione, ma in generale in relazione all'arbitrato in materia tributaria: la natura "ibrida" dell'istituto non permette di definire con precisione se esso debba ricadere nell'alveo giurisdizionale o in quello contrattuale, con evidenti ricadute su quello che è il valore della decisione finale. Impossibile approfondire in questa sede una problematica così complessa, che ha visto il susseguirsi negli anni differenti ordini di voci dottrinali e giurisprudenziali che nel tempo hanno raggiunto esiti diversi nello svolgimento delle proprie valutazioni²⁰⁵: è solo rilevante richiamare quanto, anche nell'ambito della fase arbitrale della MAP, le seguenti questioni siano destinate ad assumere una certa rilevanza²⁰⁶.

Meno vicino a quelle che possono essere le problematiche dell'arbitrato nell'ordinamento italiano, l'OCSE ha manifestato già da tempo risalente un evidente favore nei confronti dello strumento arbitrale: nel *Report* del 1984, infatti, l'Organizzazione ha sottolineato quanto l'arbitrato goda di una serie di importanti vantaggi rispetto alle MAP, a partire dalla maggiore certezza per il contribuente, passando per la speditezza, fino ad arrivare alla possibilità di partecipazione dei soggetti interessati. Si spiega in questo senso, dunque, la forte propensione manifestata in ambito OCSE nei confronti dello strumento arbitrale.

1.2 La fase arbitrale come nuova fase della procedura amichevole.

La possibilità di accedere ad un arbitrato potrebbe far ragionevolmente sorgere il quesito se ci si trovi di una nuova fase della procedura amichevole ex art. 25 del Modello OCSE o se si sia di fronte ad una nuova procedura di carattere arbitrale, completamente sconnessa dalle due fasi precedenti. Nella realtà dei fatti, è lo stesso Commentario all'art. 25 a sostenere la prima opzione, laddove stabilisce che: "*il paragrafo* (il quinto paragrafo

²⁰⁵ RUFFINI, G., *L'arbitrato come equivalente della giurisdizione statale: linee evolutive*, in *Rivista di Diritto Processuale*, n.1, 2018, p.1 s.

²⁰⁶ PETRILLO, G., *Nuovo impulso dall'OCSE alla risoluzione delle controversie con l'introduzione di una procedura arbitrale: un'occasione di riflessione sulla fondatezza di eventuali resistenze domestiche in ordine alla legittimità dell'arbitrato in materia tributaria*, in *Rivista di diritto Tributario internazionale*, n. 2, 2006, p.181 s.

dell'art. 25) è un'estensione della procedura amichevole utile a rafforzare l'effettività della procedura assicurando che laddove le autorità competenti non possano raggiungere un accordo su una o più questioni che precludono la risoluzione del caso sia comunque possibile sottoporle all'arbitrato²⁰⁷. Non si è di fronte, quindi, ad una procedura arbitrale del tutto distaccata, ma ad una nuova ed eventuale fase della procedura amichevole²⁰⁸. Questo aspetto ha un significativo impatto sull'oggetto della fase arbitrale, la quale non vedrà la riproposizione *in toto* dell'intera questione esaminata nelle due fasi precedenti, ma soltanto di quelle specifiche questioni su cui le parti non sono riuscite ad accordarsi nella fase bilaterale e che ostano al raggiungimento del mutuo accordo. Ciò significa, inoltre, che la decisione in sede arbitrale non rappresenterà essa stessa la risoluzione della procedura amichevole, ma, quantomeno ipoteticamente, un passaggio decisivo ai fini del raggiungimento dell'accordo tra le amministrazioni statali.

1.3 Il pericolo per la diffusione delle procedure amichevoli.

Considerate le finalità della fase arbitrale prevista all'interno dell'art. 25 del Modello e le evidenti aspettative che l'OCSE ha riposto in essa, è il caso di considerare alcune delle principali ombre che, specie negli anni immediatamente seguenti alla sua introduzione, si sono allungate su di essa.

Come più volte affermato, vi è una forte distanza tra quelle che sono le indicazioni del Modello e le sue concrete iterazioni all'interno delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate nel suo spirito. Ciò si deve, chiaramente, ai differenti ordini di interessi che sono portati avanti dall'OCSE rispetto ai singoli Stati: in termini assolutamente critici, si potrebbe dire che laddove l'OCSE intende garantire una procedura efficiente atta alla tutela contro le doppie imposizioni, gli Stati sono più preoccupati a non incorrere in vincoli eccessivamente stringenti.

L'introduzione di una procedura arbitrale potrebbe ipoteticamente rappresentare, a prescindere dalle premesse e dalle evidenti utilità che essa può assumere, quello che è stato definito un pericoloso "*Blocking method*"²⁰⁹. Ancor prima della sua introduzione,

²⁰⁷ Così, OECD, *Commentary...*, p. C25)- 32.

²⁰⁸ in questo senso anche: MALHERBE, J., *Double taxation and national fiscal interests*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 5, 2015, p. 22 s., in particolare p. 32 laddove si dice: "*The current arbitration clauses foreseen in the OECD Model Treaty and its commentaries are conceived as part of the mutual agreement procedure between States (MAP)*".

²⁰⁹ FARAH, E., *Mandatory Arbitration*, cit. 608 s.

infatti, la dottrina internazionale²¹⁰ non aveva tardato a manifestare alcune preoccupazioni rispetto all'introduzione di una fase arbitrale all'interno della procedura amichevole, in quanto, seppur astrattamente idonea a risolvere una buona parte dei problemi ad essa legati, mal si adattava alla struttura della MAP *ex art. 25* del Modello OCSE. Si è già detto che la citata assenza di un obbligo di avvio della procedura²¹¹ residua in capo alle amministrazioni statali il potere di decidere se sia o meno il caso di dare avvio alla fase bilaterale. L'assenza di specifiche disposizioni in relazione a questa valutazione lascia aperta la porta a considerazioni che potrebbero sfociare nel mero interesse, specie laddove il diniego di avvio della procedura non sia presidiato da un obbligo di motivazione, sicché le amministrazioni potrebbero essere invogliate ad avviare solo le MAP che potrebbero portare a risultati ad esse favorevoli. Il problema era inesistente fintantoché l'assenza di un obbligo di risultato garantiva alle amministrazioni statali il potere di alzarsi dal tavolo delle trattative senza aver raggiunto un accordo. Nell'esatto momento in cui, tuttavia, è stata introdotta una fase arbitrale obbligatoria, atta a garantire la risoluzione delle questioni che ostano al raggiungimento di un accordo e quindi al raggiungimento dello stesso, la MAP è diventata per le amministrazioni una strada senza vie d'uscita verso il mutuo accordo. Ecco, quindi, che le amministrazioni, piuttosto che essere invogliate ad un approccio quantomeno possibilista nei confronti delle MAP (invogliate, in altri termini, ad avviare la procedura e a vedere cosa succede, conscie dell'assenza di conseguenze), finiscono per essere spinte ad essere oltremodo caute, in quanto intimorite dall'idea di avventurarsi in una procedura che potrebbe avere un esito poco gradito.

L'esito di questo ragionamento è dunque sovversivo rispetto alle premesse della trattazione di questo capitolo: l'assenza di un obbligo di risultato non rappresenta la patologia delle procedure amichevoli, ma una premessa fisiologica ed ineludibile, in assenza della quale l'intero sistema non può funzionare. Guardando con maggiore attenzione ben si comprende quanto il discorso sia vero solo in parte: in realtà, infatti, l'assenza di un obbligo di risultato non è un elemento *ex se* imprescindibile, ma lo diventa nel momento in cui è presidiato da altre incertezze e difetti del Modello, quali, appunto, l'assenza di un esplicitato obbligo di dare avvio alla procedura. Detto altrimenti, quindi,

²¹⁰ GROEN, G., *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, in *Intertax*, Volume 30, n.1, 2002, p. 3 s.

²¹¹ Cfr. Capitolo II, Sezione III, paragrafo 1.1.

l'assenza di un obbligo di risultato è elemento imprescindibile solo per questa tipologia di MAP, caratterizzata da questi difetti.

Alla luce di quanto affermato, non dovrebbe sorprendere che all'interno delle convenzioni contro le doppie imposizioni si sia spesso cercato di adeguare la fase arbitrale alle esigenze e agli interessi degli Stati firmatari: in alcuni casi, semplicemente non introducendo il riferimento alla fase arbitrale, escludendo così la possibilità di accedere al rimedio; in altri, introducendo clausole arbitrali differenti in tutto o in parte dalle indicazioni e raccomandazioni del Modello OCSE e della Part VI del MLI; in altri casi ancora adottando le c.d. “*semi arbitration clauses*”²¹², ovvero dichiarazioni di impegno verso una futura introduzione delle clausole arbitrali. Questo approccio ha influito molto negativamente sulla diffusione dell'arbitrato in materia fiscale, ancora estremamente lontano da quello, ben più diffuso, in materia commerciale. Resta tuttavia da chiedersi fino a quando gli Stati potranno permettersi questo atteggiamento, visto il crescente numero delle controversie fiscali internazionali e data l'assenza di soluzioni alternative.

1.4 L'apporto della *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)*.

Come già accennato, l'attenzione in ambito OCSE nei confronti della fase arbitrale non si è certo esaurita con la novella dell'art. 25 della *Model Tax Convention* del 2008, ma si è anzi accresciuta, al punto da portare all'introduzione, all'interno della *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)* del 2016 di una Part VI completamente dedicata all'arbitrato.

Per quanto innovativa, la Part VI è nata con un difetto originario all'interno dell'art. 18, laddove si dice che: “*A Party may choose to apply this Part with respect to its Covered Tax Agreements and shall notify the Depositary accordingly*”²¹³. In conseguenza di questa previsione, l'adesione a questa Parte della Convenzione non è automatica con la firma del MLI, in quanto le previsioni della Part VI non rientrano tra i *minimum standards*

²¹² PITT, H.M. *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: an evaluation*, in *Intertax*, Volume 47, n. 6-7, 2014, p. 445 s.

²¹³ Così, la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)*.

della Convenzione, ma è frutto dell'esercizio una specifica opzione da parte dei singoli Stati, con evidente danno all'effettività della soluzione arbitrale²¹⁴

Non va inoltre dimenticato che la Convenzione stessa, nella sua interezza, ha avuto finora scarsa fortuna per quanto riguarda il suo riconoscimento: pur essendo stata firmata ad oggi da 99 Stati, tra cui quasi tutti gli Stati Membri dell'Unione Europea, e da alcuni dei principali attori nel panorama economico mondiale, come Russia e India, continua a pesare molto il mancato avvicinamento ad essa delle prime due potenze economiche mondiali, ovvero Stati Uniti e Cina. Il destino della Part VI è stato inoltre ancora meno clemente, avendovi aderito finora pressoché solo gli Stati Membri dell'Unione Europea (non casualmente, visto che questi già aderivano ad un regime molto simile, previsto all'interno della Convenzione arbitrale).

La scarsa considerazione nei confronti della Convenzione Multilaterale genera un certo rammarico, specie se si considerano le interessanti innovazioni in essa previste, su tutte la definitiva adozione del c.d. modello "baseball" (così soprannominato perché molto simile a quello usato per risolvere le controversie economiche nella MLB), in cui la soluzione arbitrale è scelta tra le due prospettate dalle amministrazioni statali, piuttosto che sulla base di una *independent opinion* della Corte arbitrale. Seppur questo restringa drammaticamente le possibilità di scelta del decisore, i vantaggi sono numerosi, poiché la decisione interverrà più velocemente e imporrà alle parti un atteggiamento nettamente più responsabile, essendo queste chiamate ad assumere posizioni ragionevoli nella consapevolezza che posizioni estreme avrebbero maggiore difficoltà ad essere accolte²¹⁵. Non devono essere dimenticate, inoltre, quelle disposizioni relative alla riservatezza e alla composizione del *panel* arbitrale, utili a facilitare lo svolgimento della procedura arbitrale.

2. I presupposti dell'accesso alla fase arbitrale.

L'accesso alla fase arbitrale non può che sottostare a condizioni ben determinate. Tali condizioni si rinvencono all'interno dell'art. 25, par. 5 del Modello OCSE e sono

²¹⁴ SCHIAVINI, S., *Le procedure di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali*, in *Novità Fiscali*, n. 12, 2019, p. 558 s.

²¹⁵ PETRUZZI, R., KOCH, P., TURCHAN, L., *Baseball Arbitration in comparison to Other Types of Arbitration*, a cura di Michael Lang/Jeffrey Owens, in *International Arbitration in Tax Matters*, IBFD, Amsterdam 2015, p. 139 s.

sostanzialmente due: l'accesso all'arbitrato è garantito laddove vi sia la presenza di "questioni irrisolte" (*"unresolved issues"*) e laddove "*le autorità competenti non siano state in grado di raggiungere un accordo entro due anni dalla data in cui tutte le informazioni richieste dall'autorità competente al fine di risolvere la questione sono state fornite a entrambe le autorità competenti*". Conviene considerare questi due requisiti più da vicino.

Il primo requisito da rispettare per accedere alla fase arbitrale è la presenza di "questioni irrisolte" (*"unresolved issues"*). Trattasi di un requisito quasi tautologico, nella misura in cui, infondo, laddove non vi fossero questioni lasciate irrisolte le autorità sarebbero già sicuramente in grado di raggiungere un accordo. Non di meno, l'utilizzo dell'espressione "*unresolved issues*" sembra presupporre la presenza di una procedura instaurata e infruttuosa: in questo senso, nei casi in cui la procedura amichevole non sia stata affatto avviata, la fase arbitrale non dovrebbe trovare spazio. Si tratta di una lettura coerente con la funzione dello strumento arbitrale e con il suo oggetto, essendo questo funzionale al completamento dell'accordo, non certo alla sua formazione a partire dalle fondamenta. Per coerente che sia, questa interpretazione non convince nella misura in cui si inserisce ancora una volta nel solco di quelle che escludono la presenza di un obbligo di dare avvio alla fase bilaterale. Se è vero che la fase arbitrale deve essere attivata in presenza di MAP rimaste irrisolte, non si vede perché non dovrebbe esserlo nel caso in cui le difficoltà siano risultate così grandi da impedire l'avvio di un dialogo tra le amministrazioni²¹⁶.

Il secondo requisito è indubbiamente foriero di minori problemi, essendo formulato in modo piuttosto inequivoco. La rigidità del termine imposto, pari a due anni, è oltretutto temperata all'interno del Commentario all'art. 25, il quale rende la possibilità di aumentare tale termine a 3 anni. In particolari circostanze, inoltre, gli Stati possono "*disporre che un periodo più lungo di tempo sia richiesto per proporre la richiesta (di accesso all'arbitrato)*"²¹⁷. Va inoltre sottolineato che le amministrazioni statali hanno la possibilità di sospendere il decorso del periodo nel caso in cui la MAP sia essa stessa sospesa. In sostanza, dunque, l'apparato normativo del Commentario sembra andare in lieve controtendenza rispetto alla sua ispirazione garantista, introducendo un sistema dei termini abbastanza lassista, che concede alle amministrazioni statali la possibilità di incidere considerevolmente sulla loro determinazione.

²¹⁶ in questo senso, TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti*, p. 148.

²¹⁷ Così, OECD, *Commentary...*, p. C (25) -36.

3. L'accesso alla fase arbitrale e il suo svolgimento.

Prima di iniziare con la trattazione sullo svolgimento della fase arbitrale, risulta doverosa una premessa: la fase in esame può essere avviata solo nei casi in cui le amministrazioni statali abbiano deciso di introdurre all'interno delle convenzioni contro la doppia imposizione rilevanti nel caso specifico l'apposita clausola arbitrale.

Tanto premesso, l'avvio della fase arbitrale è di regola rimesso alla presentazione di una apposita istanza da parte del contribuente. Questo è quanto si apprende dalla lettura del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, laddove si dice che: *“il ricorso all'arbitrato non è automatico”* e che *“la richiesta potrebbe essere compiuta in ogni momento dopo il periodo di due anni [...]”*. L'avvio della fase arbitrale, in sostanza, non è rimesso ad un'azione delle amministrazioni statali: deve essere il contribuente a fare specifica richiesta. Una volta presentata la richiesta, tuttavia, le amministrazioni non detengono alcun potere valutativo, incontrando queste l'obbligo di dare seguito all'istanza di arbitrato del contribuente²¹⁸.

Una volta che il contribuente ha correttamente presentato la richiesta, le amministrazioni statali incontrano un termine trimestrale per raggiungere un primo accordo riguardo ai termini di riferimento, che si sostanziano in un *“documento contenente le domande che saranno decise dal collegio arbitrale, nonché alcune questioni organizzative quali il luogo dell'arbitrato, la lingua dell'arbitrato e il programma degli incontri”*²¹⁹. Una volta comunicati i termini di riferimento entro il termine prefissato, le amministrazioni procederanno, entro due mesi, alla nomina di un arbitro ciascuna. I due arbitri così determinati nomineranno un terzo arbitro, il quale assumerà il ruolo di Presidente del collegio arbitrale.

Presupponendo che i termini di riferimento siano ritenuti ammissibili e che il collegio arbitrale si formi senza problemi, questo è in grado di raggiungere una decisione. La decisione, a questo punto, può sottostare a due diversi regimi:

- Il c.d. *“independent opinion” approach*, in cui viene preservata la libertà di scelta del collegio arbitrale, che mantiene il potere di decidere liberamente;

²¹⁸ OECD, *Commentary...*, p. C (25)-32, in particolare paragrafo 63 laddove si stabilisce che: *“Questo processo (l'arbitrato) non dipende da una precedente autorizzazione da parte delle autorità competenti: una volta che i requisiti procedurali sono stati raggiunti, le questioni irrisolte che impediscono la conclusione della mutuo accordo devono essere sottoposte ad arbitrato”*.

²¹⁹ GARBARINO, C., LOMBARDO, M., *Arbitration of unresolved issues...*, cit. 16.

- Il c.d. “*final offer*” approach (o “*last best offer*” approach o “*baseball*” approach), in cui la scelta avviene sulla base di una delle due soluzioni proposte dalle amministrazioni coinvolte.

Si è già accennato al fatto che quest’ultimo approccio si caratterizzi per enormi vantaggi in termini di speditezza²²⁰. Va tuttavia sottolineato quanto il suo adattamento all’interno dei vari ordinamenti nazionali non sia affatto scontato, avendo questo una natura spiccatamente transattiva, a tutto discapito della giustizia della decisione. Inutile ripetersi su quanto già osservato in precedenza in materia di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, essendo le considerazioni svolte in tal sede²²¹ pienamente mutuabili anche nel contesto dell’arbitrato. L’approccio in questione comporta inoltre l’assenza di una motivazione all’interno del lodo, il che lo pone in contrasto con le indicazioni dell’art. 823 c.p.c. (deliberazione e requisiti del lodo), nonché con le norme di altri ordinamenti nazionali²²². In ragione di quanto osservato, sembra impensabile, nel caso dell’amministrazione statale italiana, che all’interno delle convenzioni contro la doppia imposizione siano inserite clausole arbitrali che aprano al sistema del “*final offer*” approach, essendo questo in aperto contrasto con i principi dell’ordinamento. Per quanto riguarda, infine, i numerosi aspetti procedurali non disciplinati, è opinione diffusa²²³ che trovino applicazione i principi generali del diritto internazionale, oltre che le norme convenzionali.

4. Rapporto con i giudizi nazionali.

Come già si è osservato nello scorso capitolo²²⁴, il rapporto tra le MAP e i giudizi nazionali è problematico sotto numerosi punti di vista. Tale difficile coesistenza non è certo migliorata con l’introduzione di una nuova fase arbitrale, la quale, al contrario, ha portato all’emersione di nuove, ulteriori questioni.

²²⁰ Cfr. Capitolo III, paragrafo 1.4.

²²¹ Cfr. Capitolo II, Sezione III, paragrafo 3.1.

²²² DI BELLA, R.D., “*Final-Offer Arbitration*”: *A Procedure to Save Time and Money?* in *Kluwer Arbitration Blog*, 2019, disponibile all’indirizzo: [www.http://arbitrationblog.kluwerarbitration.com](http://arbitrationblog.kluwerarbitration.com), dove si sottolinea come l’assenza di un obbligo di motivazione del lodo arbitrale contrasti anche con la previsione dell’art. 37 della legge spagnola sull’arbitrato e con la sezione 31 della legge svedese sull’arbitrato.

²²³ VALENTE, P., *Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 5, 2017, p. 451 s.

²²⁴ Cfr., Capitolo II, Sezione II, paragrafo 4.

È lo stesso paragrafo 5 a rendere rilevanti indicazioni in relazione a tale rapporto, laddove si dice che: “*tali questioni irrisolte (quelle sottoponibili ad arbitrato) non possono essere sottoposte, in ogni caso, all’arbitrato, se la decisione relativa a tali problematiche è già stata resa da una corte o un da un tribunale amministrativo di uno dei due Stati*”. In sostanza, dunque, il tenore letterale della norma suggerisce l’incompatibilità tra il rimedio arbitrale e quello giudiziale, manifestando uno spiccato favore nei confronti del secondo, laddove sia già stato possibile pervenire ad una decisione.

A fronte di un limitato apporto del Commentario all’art. 25²²⁵, gran parte della dottrina ha sollevato dubbi sull’operatività di queste indicazioni, in particolare considerando le sentenze non ancora passate in giudicato²²⁶. Nell’ordinamento italiano, il riferimento alle sole decisioni divenute definitive sembrerebbe l’unico possibile: se, infatti, si ammettesse la soluzione opposta, l’amministrazione finanziaria ben potrebbe attendere la decisione della Commissione Tributaria, servendosi capziosamente del termine biennale (o anche superiore) previsto per la conclusione della procedura amichevole. Al contrario, laddove la proponibilità fosse esclusa in presenza del giudicato, sarebbe il contribuente ad avere un maggior potere di gestione, in particolare se si considera che, visti i tempi della giustizia italiana, già la sola proposizione dell’appello contro la decisione della Commissione Tributaria, quand’anche intervenuta a pochissimi giorni dall’avvio della procedura amichevole, sarebbe di per sé sufficiente a garantire il decorso dei termini. E ancora, alla luce del rapporto tra MAP e procedimenti interni di cui si è già parlato²²⁷, risulta poco convincente l’idea di un contribuente il quale, nella necessità di evitare che intervenga una decisione (pur non definitiva), si trovi costretto a rinunciare all’eventuale giudizio instaurato, senza alcuna certezza che la fase arbitrale sia instaurata e che questa porti eventualmente al raggiungimento di un risultato della MAP soddisfacente²²⁸.

5 La decisione arbitrale e la sua vincolatività.

Quanto alle modalità di decisione, tutto dipende dall’approccio che si è deciso di adottare all’interno della specifica Convenzione contro le doppie imposizioni: come accennato,

²²⁵ In particolare, OECD, *Commentary...*, p. C-(25)-40, paragrafo 76, dove si fa ampio rimando alla disciplina già vista in relazione al rapporto tra MAP e giudizi nazionali, senza aver riguardo delle particolarità che riguardano la fase arbitrale.

²²⁶ In particolare, SALVINI, L., *Le procedure arbitrali...*, p. 52.

²²⁷ Cfr. Capitolo II, Sezione II, paragrafo 4.1

²²⁸ In questi termini: TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, p. 151 s.

laddove si sia deciso per l'adozione di un approccio "*final offer*" la decisione sarà particolarmente veloce, in quanto il Collegio arbitrale sarà chiamato a scegliere tra due alternative; laddove, invece, si sia deciso per l'adozione di un approccio "*independent opinion*", la decisione sarà assunta liberamente dal Collegio arbitrale nel pieno rispetto delle convenzioni bilaterali e del diritto interno rilevanti nel caso di specie. In ogni caso, la decisione sarà presa a maggioranza semplice degli arbitri e non avrà nessun valore di precedente²²⁹.

Le indicazioni del Commentario non sembrano residuare la possibilità di dubbi in relazione alla vincolatività della decisione assunta in sede arbitrale, essendo inequivocamente stabilito che: "*la tassazione di qualsiasi persona direttamente interessata dal caso dovrà conformarsi alla decisione raggiunta sulle questioni sottoposte ad arbitrato e sulle decisioni raggiunte il processo arbitrale si rifletterà nel reciproco accordo che sarà presentato a queste persone*"²³⁰. In altri termini, salvo la particolare ipotesi di vizi all'interno della procedura arbitrale, la decisione risulterà essere vincolante nei confronti degli Stati coinvolti all'interno della procedura amichevole, che vi si dovranno conformare in sede di perfezionamento del mutuo accordo.

5.1 L'impugnabilità dell'accordo.

Avendo considerato approfonditamente la *Mutual Agreement Procedure* prevista all'interno dell'art. 25 della *Model Tax Convention on Income and Capital* conviene infine domandarsi se, specie nei casi di una procedura amichevole che ha visto al suo interno lo svolgimento di una fase arbitrale, sia possibile per il singolo contribuente che ha dato avvio alla procedura impugnare il mutuo accordo raggiunto tra le amministrazioni statali. Il problema non è certo di scarsa rilevanza, specie alla luce delle considerazioni già svolte in precedenza²³¹ in relazione all'approccio preferibile all'interno dell'ordinamento italiano, che nella conclusione degli accordi amichevoli dovrebbe privilegiare logiche di legalità. In ragione di ciò parrebbe ragionevole affermare che un contribuente, il quale non ritenga giusto un dato accordo raggiunto tra le amministrazioni, dovrebbe poter godere del diritto di impugnarlo presso le Corti nazionali. Questo però,

²²⁹ VALENTE, P., GASPARRI, T., MATTIA, S., CORREIA, F., VINCENTI, F., *Procedure amichevoli (MAP) – rapporto internazionale fisco-contribuente e tra amministrazioni*, Vicenza, IPSOA, 2018, p. 62 s.

²³⁰ Così, OECD, *Commentary...*, p. C- (25)- 42, in particolare paragrafo 81.

²³¹ Cfr. Capitolo III, Sezione III, paragrafo 3.1.

oltre ad allungare drasticamente i termini per la risoluzione della questione relativa alla doppia imposizione (già di per sé non brevi, vista la durata della MAP), finirebbe per generare un nuovo “cortocircuito” nel già delicato sistema delle procedure amichevoli, in quanto un mutuo accordo finirebbe per essere nuovamente sindacato, questa volta per mano del giudice di uno solo degli Stati coinvolti all’interno della vicenda della doppia imposizione.

Il problema, ancora una volta, non può che incontrare soluzioni differenziate a seconda dei diversi ordinamenti. All’interno dell’ordinamento italiano la questione è lungi dall’essere risolta, vuoi per una evidente incertezza generata dall’interpretazione giurisprudenziale²³², vuoi per un’annosa incertezza della dottrina, che talvolta ha manifestato un certo favore nei confronti dell’ammissibilità dell’impugnazione²³³ e altre volte ne ha sottolineato la scarsa sensatezza²³⁴. Si residua, in sostanza, una forte incertezza circa l’impugnabilità dell’accordo da parte del singolo contribuente, il quale potrebbe restare sguarnito di tutela rispetto ad accordi MAP che egli reputa essere illegittimi.

6. L’arbitrato nelle Convenzioni stipulate dell’Italia.

Tra le conclusioni che sembrano potersi trarre dalla trattazione di questo capitolo una pare indiscutibile: l’effettiva attuazione delle disposizioni in relazione all’arbitrato continua ad essere rimessa alla volontà dei singoli Stati, a maggior ragione alla luce della mancata cogenza delle disposizioni in materia della *Multilateral Convention*. Nonostante, dunque, la crescente attenzione all’argomento dell’arbitrato, continuano ancora ad oggi ad esservi, da un lato, Stati “pro-arbitrato”, che adottano all’interno delle Convenzioni bilaterali

²³² Non va dimenticato che la Corte di Cassazione (tra le tante: SS.UU. 17 dicembre 2019 n.33526; SS.UU.27 Marzo 2007, n.7388; Cass. 8 ottobre 2007, n. 21045) ha a più riprese sottolineato la natura non tassativa dell’art. 19 del codice del processo tributario (d.lgs. 546/1992), suscitando oltretutto alcuni dubbi da parte della dottrina (in particolare: PERRONE, L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 2020, p. 79 s.)

²³³ REALE, O., *Le procedure amichevoli...*, in particolare p. 382 laddove viene stabilito chiaramente che “Nel caso contrario, quando cioè l’accordo non sia giudicato soddisfacente dal contribuente, questi potrà impugnare l’atto applicativo dell’istruzione ministeriale che da esecuzione all’accordo amichevole, davanti al medesimo giudice interno, davanti al quale pende il giudizio sull’accertamento primitivo, il quale provvederà a riunire i procedimenti”;

²³⁴ CORDEIRO GUERRA, R., *Diritto Tributario internazionale*, in particolare p. 367 laddove si dice che “l’individuo potrebbe in astratto impugnare gli atti impositivi interni che danno attuazione all’accordo intervenuto, ma, di fatto, il giudice interno dovrà confermarli in quanto provvedimenti emanati in esecuzione di un accordo internazionale raggiunto tra le amministrazioni dei due stati coinvolti al termine della procedura amichevole”.

apposite clausole arbitrali, dall'altro, Stati contrari alla soluzione, talvolta apertamente ostili all'idea di una maggiore cogenza delle MAP.

Può avere un certo rilievo chiedersi quale sia la posizione dello Stato italiano. L'Italia, quale Stato Membro dell'Unione Europea, è già da tempo sottoposta al regime della Convenzione arbitrale, la quale come si vedrà nel prossimo capitolo²³⁵, contiene al suo interno una specifica disciplina relativa all'arbitrato. Disciplina la quale, conviene accennarlo, si dimostra ben più completa e cogente rispetto a quella prevista a partire dell'art. 25 par. 5 della *Model Tax Convention on Income and Capital*. L'adesione alla Convenzione arbitrale ha avuto, tuttavia, un effetto peculiare con riguardo allo Stato italiano. L'Italia, infatti, pur manifestando a lungo un certo favore nei confronti dello strumento arbitrale, ha atteso più di altri prima di manifestare la propria adesione alla Part VI dell'MLI²³⁶. Le ragioni di questo ritardo possono essere molteplici, specie se tenute in conto le particolarità del caso. Che la tardiva adesione sia avvenuta per via di uno scarso convincimento del legislatore o che essa sia avvenuta per via di una sua limitata utilità (va ricordato che le clausole dell'MLI hanno valore nel momento in cui vi aderiscono entrambi gli Stati che stipulano o hanno stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni), l'Italia non ha comunque mancato nel tempo di inserire apposite clausole arbitrali all'interno delle Convenzioni di cui fa parte.

La maggiore libertà dello Stato italiano nel prevedere le clausole arbitrali (data, appunto, dalla tardiva adesione alla MLI) non sembra aver portato a risultati encomiabili: in numerose Convenzioni²³⁷, infatti, l'amministrazione statale italiana ha spesso acuito le criticità delle MAP e dello strumento arbitrale. In particolare, all'interno di tali convenzioni non solo si è spesso evitato di introdurre un obbligo per le amministrazioni di ricorrere allo strumento arbitrale, in difformità con quanto previsto all'interno della Convenzione arbitrale, ma al contempo, in linea con essa, si è comunque prevista l'obbligatorietà della rinuncia del contribuente ai rimedi interni. Si tratta, insomma, di

²³⁵ Cfr. Capitolo V.

²³⁶ Avvenuta, stando alle indicazioni ufficiali dell'OCSE (reperibili su: www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm), solo il 23 marzo 2021 e in attesa di ratifica da parte del Presidente della Repubblica previa autorizzazione delle Camere.

²³⁷ Tra le altre, Convenzione Italia-Slovenia (art. 26), Convenzione Italia-Georgia (art. 26), Convenzione Italia-Moldova (art. 26), Convenzione Italia-Uganda (art. 26), Convenzione Italia- Repubblica Democratica del Congo (art. 26).

una infedele trasposizione dello spirito della Convenzione arbitrale, che sguarnisce il contribuente di tutte le sue garanzie²³⁸.

²³⁸ TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti...*, p. 233 s.

Capitolo IV – Convenzione arbitrale, Direttiva DRM e il confronto con il Modello OCSE.

Sezione I – La procedura amichevole europea.

1. La procedura prevista dalla Convenzione arbitrale (90/436/CE) e il confronto con la Direttiva 2017/1852/UE.

I fenomeni di doppia imposizione sono destinati a diffondersi tanto più frequentemente quanto più forti sono i rapporti economici tra Stati. Per questo motivo, all'interno dell'Unione Europea, nel contesto del mercato unico, tale fenomeno è destinato a palesarsi con maggiore insistenza. Non sarebbe impensabile che le istituzioni europee non si occupino affatto del problema. Infondo, la materia fiscale esula dalle competenze dell'Unione e tra gli Stati Membri sono state da tempo stipulate Convenzioni bilaterali nello spirito del Modello OCSE, già di per loro idonee a giungere alla risoluzione delle singole questioni relative a fenomeni di doppia imposizione che di volta in volta si possono formare i capo a cittadini degli tra Stati Membri.

Eppure, come già si è avuto modo di osservare²³⁹, all'interno del contesto europeo si è assistito a più di un intervento in materia, prima con la Convenzione 90/436/CE (meglio nota come “Convenzione arbitrale” o “Convenzione sull'arbitrato”) e successivamente con la Direttiva 2017/1852/UE (spesso riferita come “Direttiva *Dispute Resolution Mechanism*” o “Direttiva DRM”), attuata all'interno dell'ordinamento italiano dal d.lgs. 49/2020. Si è visto anche che il rapporto tra le due direttive risulta essere di difficile ricostruzione, in ragione di una formulazione talvolta fumosa della Direttiva, incapace di chiarire puntualmente il proprio ruolo rispetto alla Convenzione arbitrale. Tali difficoltà ricostruttive sono alimentate oltretutto dalle numerose, differenti finalità della Direttiva DRM stessa²⁴⁰. Questo si traduce in un generale senso di incertezza, specie laddove si

²³⁹ Cfr. Capitolo I, paragrafo 3.2.

²⁴⁰ Come osservano: FOGLIA, G., POZIELLO, M., *Luci e ombre del recepimento in Italia della direttiva “Dispute Resolution Mechanism”*, in *Corriere Tributario*, n. 10. 2020, p. 879, la Direttiva DRM non solo ha inteso introdurre “un ulteriore meccanismo di risoluzione delle controversie tra Stati Membri, ampliando il livello di tutela e certezza del diritto dei contribuenti in ambito europeo”, ma anche “colmare le lacune” emerse nell'applicazione della Convenzione 90/433/CEE.

considerino le ipotesi di doppia imposizione che ipoteticamente potrebbero ricadere nel campo di applicazione sia della Convenzione arbitrale che della Direttiva 2017/1852, e genera quesiti a cui non è semplice fornire una risposta. Su tutti, non risulta chiaro se la Direttiva 2017/1852 abbia inteso superare la disciplina già prevista all'interno della Convenzione arbitrale o se, invece, ne volesse integrare la disciplina, al fine di renderla più efficace, prevedendone al contempo una del tutto nuova nelle ipotesi di doppia imposizione non coperte dalla Convenzione arbitrale.

La ricostruzione della normativa europea in relazione ai mezzi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali non può che passare, dunque, per la ricerca di una risposta a questo difficile quesito.

1.1 L'ambito di applicazione e l'oggetto.

La Convenzione arbitrale si caratterizza per un oggetto ben più limitato rispetto al Modello OCSE e alle Convenzioni bilaterali stipulate nel suo spirito. Laddove, infatti, questi hanno ad oggetto tutte le fattispecie di doppia imposizione, a prescindere dal loro fatto generatore²⁴¹, la Convenzione arbitrale è rivolta ad un numero ben inferiore di fattispecie. Questo è quanto emerge dalla lettura del primo comma dell'art. 1 della Convenzione, laddove si stabilisce che: *“La presente convenzione si applica quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi negli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili dell'impresa di un altro Stato contraente, non essendo osservati i principi dell'art. 4 e applicati direttamente o in disposizioni corrispondenti della normativa dello Stato interessato”*. In altri termini, la Convenzione arbitrale è rivolta solo a quelle fattispecie di doppia imposizione che si generano in caso di rettifica degli utili delle imprese associate (in relazione, quindi, a fenomeni di *transfer pricing*). La Convenzione arbitrale è destinata, di conseguenza, a trovare un'applicazione più limitata, specifica, ma non per questo è da considerare meno rilevante.

La Direttiva DRM non si distanzia da questa formulazione precisa e asciutta dichiarando il proprio oggetto e ambito di applicazione anch'essa all'interno dell'art. 1, all'interno del quale si legge: *“La presente direttiva stabilisce le norme relative a un meccanismo per risolvere le controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e*

²⁴¹ Cfr. Capitolo II, sezione I, paragrafo 2.2.

applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale". Viene da sé che l'ambito di applicazione della Direttiva sia nettamente più ampio rispetto alla Convenzione arbitrale, essendo essa rivolta in generale ai fenomeni di doppia imposizione. Di questo si ha contezza anche solo dalla lettura del settimo considerando nella Direttiva DRM, il quale però non fa altro che esacerbare la problematica riscontrata poc'anzi, ricordando che "*Il meccanismo migliorato di risoluzione delle controversie dovrebbe basarsi sui sistemi esistenti nell'Unione, compresa la convenzione sull'arbitrato dell'Unione*", salvo poi riconoscere che la Direttiva stessa ha un oggetto più ampio. Bisogna quindi disperare della possibilità di individuare all'interno della Direttiva una risposta puntuale alla domanda sul rapporto tra le due fonti. È necessario al contrario prendere atto del fatto che proprio nella parziale sovrapposizione dell'oggetto delle due si individua l'elemento di ambiguità che mette in crisi il rapporto tra esse.

1.2 L'ambito di applicazione *ratione personarum*.

Considerato l'ambito di applicazione e l'oggetto della Convenzione arbitrale e della Direttiva *Dispute Resolution Mechanism* conviene ora focalizzare l'attenzione sull'ambito di applicazione soggettivo delle stesse.

Se da un lato la Convenzione arbitrale limita il proprio ambito di applicazione *ratione personarum* in tutte quelle imprese che presentano una "*stabile organizzazione*" all'interno del territorio dell'Unione Europea (è quanto emerge dal portato del secondo comma dell'art. 1), dall'altro, la Direttiva DRM si caratterizza nuovamente per una maggiore ampiezza applicativa. La Direttiva, infatti, si applica ai "*soggetti interessati*", definiti all'interno del suo secondo articolo come: "*qualsiasi persona, incluso un privato, residente in uno Stato membro a fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa*" (art. 2, c.1, lett. d). In altri termini, come osserva efficacemente la dottrina italiana²⁴², la nuova Direttiva (come attuata all'interno del nostro ordinamento dal D.lgs. 49/2020) legittima tutti i soggetti residenti all'interno di uno Stato Membro ad avviare la procedura amichevole in essa prevista, a prescindere che esse siano persone fisiche o giuridiche. Ciò che importa è che queste siano interessate da

²⁴² ESCALAR, G., *Le opportunità della nuova MAP UE*, in *Corriere Tributario*, n.12, 2021, p.1083 s.

questioni controverse derivanti dall'interpretazione o applicazione delle convenzioni fiscali e della convenzione arbitrale UE.

Quanto osservato si pone nuovamente in continuità con il settimo considerando della direttiva, il quale, stabilendo che *“la presente direttiva dovrebbe applicarsi a tutti i contribuenti che sono soggetti a imposte sul reddito e sul capitale contemplate dagli accordi o convenzioni fiscali bilaterali e dalla convenzione sull'arbitrato dell'Unione”*, manifesta chiaramente l'intento di trovare un'ampia applicazione anche dal punto di vista soggettivo.

1.3 Il rapporto tra la Convenzione arbitrale e la Direttiva DRM.

La questione sul rapporto tra la Convenzione 90/436/CE e la Direttiva 2017/1852 non è rilevante soltanto da un punto di vista formale. Le ricadute di tale rapporto sono infatti destinate a produrre significativi effetti nell'ambito dei diritti dei cittadini degli Stati Membri, date le significative differenze che sussistono tra le due.

Volendo riassumere le possibili soluzioni in relazione a tale rapporto, si potrebbe dire che esse sono sostanzialmente tre, tutte meritevoli di un'analisi più approfondita.

In primis, si potrebbe ipotizzare che la Direttiva DRM abbia abrogato implicitamente la disciplina della Convenzione arbitrale, avendo la prima introdotto una disciplina più ampia e comprensiva di tutte le questioni precedentemente rientranti nella Convenzione stessa. Adottando questa prospettiva, il contribuente non avrebbe nessuna facoltà di scelta in relazione agli strumenti interni all'Unione (pur mantenendo, ovviamente, la possibilità di attivare le procedure amichevoli “convenzionali” previste all'interno delle Convenzioni bilaterali stipulate secondo il Modello OCSE), giacché avrebbe la possibilità di attivare la sola disciplina prevista all'interno della Direttiva. Tale soluzione sarebbe quella preferibile in un'ottica di semplificazione, certezza del diritto e tutela del contribuente, ma non trova supporto né all'interno della dottrina, né all'interno della normativa di riferimento. Inoltre, non dovrebbe essere dimenticato il portato del settimo considerando della Direttiva DRM, che sembra suggerire la continuità tra le due fonti²⁴³.

²⁴³ Non va dimenticato che all'interno del settimo considerando si parla di un meccanismo migliorato di tutela il quale tuttavia dovrebbe basarsi “sui sistemi esistenti nell'Unione, compresa la convenzione sull'arbitrato dell'Unione”, suggerendo una natura “integrativa” della Direttiva DRM.

In secundis, potrebbe ipotizzarsi che la Direttiva DRM abbia una natura *self executing* e sia di conseguenza atta ad integrarsi e a completare la disciplina della Convenzione. Anche in questo caso la soluzione garantirebbe maggiore certezza e tutela del contribuente. Questi, infatti, finirebbe per avere accesso ad un unico strumento di tutela, basato su quanto stabilito all'interno della Convenzione arbitrale, con tutte le garanzie e i diritti ulteriori riconosciuti all'interno della Direttiva DRM. Parte della dottrina italiana sembra contemplare questa ipotesi²⁴⁴: non essendo abrogata la disciplina della Convenzione arbitrale, la sua disciplina continuerebbe ad avere vigenza in relazione alle ipotesi di doppia imposizione da essa contemplate. Si creerebbero così due diversi meccanismi di tutela del contribuente, eguali dal punto di vista dei diritti e delle garanzie, ma lievemente differenti quanto al loro funzionamento. Da un lato, infatti, vi sarebbero le ipotesi di doppia imposizione che si originano in caso di rettifica degli utili delle imprese associate (che ricadono per definizione dell'alveo della Convenzione arbitrale), in cui la disciplina andrebbe ricavata tramite una lettura coordinata della Convenzione arbitrale e della Direttiva DRM. Dall'altro, vi sarebbero tutte le altre ipotesi di doppia imposizione, le quali ricadrebbero nella disciplina della sola Direttiva DRM (meglio, delle leggi attuative nazionali), pur essendo questa un'evoluzione della disciplina precedentemente vista dalla Convenzione arbitrale.

In tertiis, potrebbe ipotizzarsi che un coordinamento sia del tutto mancante e che dunque la Convenzione arbitrale e la Direttiva DRM siano separate, entrambe vigenti e applicabili²⁴⁵. Tutto ciò, ovviamente, risulterebbe estremamente problematico in quelle pur limitate ipotesi che ricadrebbero nell'ambito di applicazione di entrambe le fonti. Va osservato, infatti, quanto la contemporanea e separata vigenza della Direttiva DRM e della Convenzione arbitrale sostanzi in capo al singolo contribuente la possibilità di adire l'autorità competente scegliendo tra una delle due discipline. Questo crea problemi tanto maggiori quanto più le discipline previste all'interno delle due fonti normative siano differenti, non tanto dal punto di vista della procedura, quanto dal punto di vista dei diritti

²⁴⁴ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, p. 189.

²⁴⁵ Questa sembra la posizione della dottrina maggioritaria. In questo senso si pongono, infatti, tra gli altri: ASCOLI, G., ROMAGNOLI, V. *Meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Ue: dubbi non risolti dal provvedimento attuativo*, ne *Il Fisco*, 7, 2021, p. 665 s.; CASTOLDI, A., ABBAMONDI, I., *Finalmente attuata in Italia la Direttiva per le procedure internazionali per l'eliminazione della doppia imposizione*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 10, 2020, p. 42 s. MATTARELLI, F., *Procedure di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Riflessioni de iure condendo in vista dell'attuazione (già tardiva) della Direttiva 2017/1852*, in *Rassegna Tributaria*, 4, 2019, p. 752 s.; MATTARELLI, F., *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del parlamento*, reperibile sul sito www.rivistadidirittributario.it, 2020.

e delle garanzie contemplate. In altri termini: difficilmente si potrebbe accettare che, in relazione questioni simili, i singoli contribuenti siano soggetti a regimi di tutela differenti. Questo è purtroppo il caso della Convenzione arbitrale, che prevede un regime di tutela deteriore rispetto alla Direttiva DRM.

Permettendosi una digressione, è stato ampiamente osservato²⁴⁶ quanto l'adozione della stessa Direttiva 2017/1852 si sia occasionata proprio dalla presa di coscienza del legislatore europeo circa i limiti e le inefficienze dei meccanismi di tutela del contribuente previsti all'interno della Convenzione arbitrale e delle Convenzioni bilaterali stipulate nello spirito del Modello OCSE. Le vicende che hanno portato all'adozione di questa Direttiva possono aiutare in parte a capire i problemi che la riguardano. Il progetto, da tempo richiesto, di una nuova Direttiva relativa alla risoluzione delle controversie in materia fiscale ha preso forma nel 2016, quando la Commissione Europea ha prodotto la prima proposta di Direttiva²⁴⁷. Tale proposta ha trovato ampio supporto all'interno del contesto europeo, tanto da essere approvata sia dal Comitato Economico e Sociale, che dal Parlamento Europeo. Il forte dissenso rispetto alla Direttiva all'interno di alcuni Parlamenti nazionali ha spinto alla revisione della proposta della Commissione: nell'ambito del Consiglio Europeo del 19 marzo 2017 la proposta è stata profondamente modificata, specie con riguardo al suo ambito di applicazione oggettivo. È lecito sospettare, quindi, che le ragioni di questa evidente confusione normativa siano, quantomeno in parte, legate a questa travagliata vicenda legislativa che ha portato all'adozione della Direttiva 2017/1852.

Sia essa dovuta ad una svista del legislatore europeo, sia essa dovuta ad una scelta mai esplicitata, la soluzione della contemporanea vigenza sembra, con tutti i difetti del caso, quella più ampiamente condivisa. Osserva parte della dottrina²⁴⁸ che una via di risoluzione del problema potrebbe essere già presente. Il secondo comma dell'art. 11 della Convenzione arbitrale prevede infatti che: *“le autorità competenti interessate possono convenire norme complementari di procedura”*. Sulla base di tale previsione si potrebbe immaginare che le autorità competenti scelgano di utilizzare le norme della Direttiva DRM per adeguare la disciplina della Convenzione arbitrale ai più elevati standard

²⁴⁶ ROLLE, G., *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*, n. 11, 2018, p. 20 s.

²⁴⁷ Commissione, *Proposta di direttiva del Consiglio sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'Unione Europea*, COM (2016) 682 final.

²⁴⁸ PISTONE, P., in *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea*, a cura di DEL FEDERICO, L., PISTONE, P., TRIVELLIN, M., Pisa, Pacini Editore, 2022, in particolare pp. 54-55.

previsti dalla prima. Tale tesi sembrerebbe inoltre rafforzata dalla previsione dell'art. 15 della Convenzione arbitrale, che fa salva l'applicazione di norme più favorevoli al contribuente in occasione dell'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione. Non si può che condividere, comunque, la conclusione a cui perviene la dottrina richiamata: il riferimento alle norme richiamate non introduce una reale soluzione al problema del duplice livello di tutela, almeno fino a quando l'adeguamento alla disciplina della Direttiva sarà obbligatorio (rendendo vere, di conseguenza, le tesi sulla natura "integrativa" della Direttiva DRM).

In conclusione, pare necessario ai fini di questa trattazione adeguarsi a quest'ultima soluzione, in ragione dell'evidente favore della dottrina nei suoi confronti. Pur restando ferme le considerazioni svolte, nel prosieguo della trattazione la Convenzione arbitrale e la Direttiva 2017/1852 saranno quindi considerate quali fonti non coordinate. Riassumendo il quadro normativo²⁴⁹, sussistono nel nostro ordinamento quattro diversi ordini di procedure amichevoli:

- La MAP "convenzionale" prevista all'interno delle Convenzioni bilaterali stipulate nello spirito del Modello OCSE;
- La MAP prevista all'interno della Convenzione arbitrale (90/436/CE);
- La MAP prevista all'interno della direttiva DRM (1852/2017);
- La MAP integrata delle indicazioni del MLI;

Giova rimarcare, a chiusura di quanto appena detto, che le differenze tra i diversi strumenti tendono ad essere più o meno marcate. Come si vedrà nel corso del capitolo, le differenze tra le due MAP europee (la MAP prevista all'interno della Convenzione arbitrale e la MAP prevista all'interno della direttiva DRM) sono piuttosto sfumate, essendo la Direttiva DRM intervenuta per migliorare, e non certo ricostruire, l'impianto costituito all'interno della Convenzione arbitrale. Al contrario, le differenze tra le procedure europee e quelle previste nelle Convenzioni bilaterali stipulate nello spirito del Modello OCSE presentano differenze apparentemente più profonde: si vedrà che le due tipologie di MAP in realtà condividono comunque alcune criticità, specie sotto il profilo della loro efficacia. Discorso analogo per quanto riguarda la MAP integrata dalle

²⁴⁹ LA CANDIA, I., REBOLI, F., *Meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale: un confronto*, in *Fiscaltà e Commercio internazionale*, 10, 2021, p.35.

indicazioni del MLI, la cui limitata rilevanza si ricollega ancora una volta all'altrettanto limitata adozione.

1.4 L'attuazione della Direttiva avvenuta da parte del d.lgs. 49/2020.

L'attuazione della direttiva 2017/1852 è avvenuta all'interno dell'ordinamento italiano per mezzo del decreto legislativo 10 giugno 2020, n.49. Attuazione, va purtroppo sottolineato, avvenuta ancora una volta tardivamente, dopo che l'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea (al termine del quale era stato previsto un ulteriore termine, quello del 27 gennaio 2020, anch'esso non rispettato)²⁵⁰.

La particolarità della disciplina del d.lgs. risiede in una particolare scelta nella definizione del suo oggetto. Il decreto, infatti, non ricomprende all'interno del suo ambito di applicazione soltanto le controversie aventi ad oggetto l'interpretazione e applicazione delle controversie aventi ad oggetto l'interpretazione e applicazione delle Convenzioni contro doppia imposizione, ma ricomprende anche quelle relative alla Convenzione arbitrale²⁵¹. È giusto chiedersi quali possano essere le conseguenze e gli eventuali vantaggi di una simile scelta. In particolare, desta curiosità questa reiterata attuazione della Convenzione arbitrale, già ratificata a suo tempo con la legge 22 marzo 1993, n. 99. La scelta del legislatore non è in realtà inedita all'interno del contesto europeo: realtà molto vicine alla nostra come Spagna e Grecia hanno esse stesse deciso di dare nuovamente attuazione alla Convenzione arbitrale. In vero, sembra giusto ritenere che la scelta del legislatore italiano abbia un evidente intento semplificatorio²⁵² e sia finalizzata a ridurre in parte l'effetto dannoso delle controverse scelte del legislatore europeo di cui si è parlato. In parte, va sottolineato, poiché *“il legislatore nazionale non può pienamente equiparare ciò che quello europeo ha inteso tenere distinto, lasciando al contribuente due distinti strumenti per la risoluzione delle controversie fiscali”*²⁵³. In sostanza, quindi,

²⁵⁰ Per maggiori approfondimenti sulla vicenda legislativa: MORRA, F., SEVERI, M., *Il recepimento della nuova direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del d.lgs. 49/2020*, 2020, reperibile sul sito www.rivistadirittotributario.it

²⁵¹ Inequivoco in questo senso il portato dell'art. 1 del d.lgs. 49/2020: *“Il presente decreto stabilisce le norme relative alle procedure amichevoli o ad altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana e le Autorità competenti degli altri Stati membri dell'Unione europea che derivano 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, del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate”*.

²⁵² PISTONE, P., in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 51.

²⁵³ PISTONE, P., in *La risoluzione delle controversie...*, cit. 52.

la distinzione tra le due fonti normative scompare soltanto in parte dal punto di vista formale. Dal punto di vista sostanziale, invece, la differenza tra le due discipline resta nitida ed inalterata.

2. La procedura amichevole europea.

Compiute le doverose premesse normative e avendo cercato di ricostruire il complesso sistema delle fonti in ambito di MAP europea, è giusto il caso di ricostruire la procedura amichevole in esse prevista. Prima di procedere con la trattazione dell'argomento è necessario compiere una premessa di stampo metodologico: va sottolineato come la MAP in questione, pur presentando significative differenze rispetto alla MAP del Modello OCSE, condivide con essa comunque significative analogie. Per questo motivo, piuttosto che procedere ad approfondire l'intera procedura, come avvenuto negli scorsi capitoli²⁵⁴, l'intento della trattazione sarà soprattutto quello di evidenziare le differenze sussistenti tra la MAP europea e quella OCSE, avendo comunque un occhio di riguardo nei confronti dell'evidenziazione delle differenze tra la procedura amichevole ex Convenzione arbitrale e la MAP ex Direttiva DRM.

2.1 L'accesso alla procedura europea.

L'impulso della procedura amichevole europea trova il suo fondamento normativo all'interno dell'art. 6 della Convenzione sull'arbitrato. L'articolo in questione riconosce a qualsiasi impresa la facoltà di sottoporre il caso che la riguarda “*all'autorità dello Stato contraente di cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione*”, a condizione che tale caso rientri nell'ambito di applicazione della Convenzione (ovvero, si tratti di una ipotesi di *transfer pricing*). L'articolo individua un termine preciso per la proposizione dell'istanza, pari a tre anni: è importante notare che tale termine è da calcolare facendo riferimento “*alla data del perfezionamento della prima notifica dell'atto o di altro documento equivalente, ovvero dalla data in cui è adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa*”²⁵⁵. Per il resto, la determinazione delle questioni più specifiche relative alla proposizione dell'istanza è rimessa alle singole amministrazioni statali. In questo senso,

²⁵⁴ Cfr. Capitolo II e III.

²⁵⁵ Così, PARISI, P., MAZZA, P., *Doppie imposizioni*, cit. 27.

è utile riprendere le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate all’interno della più volte citata circolare 21/e²⁵⁶. In Italia l’istanza deve essere presentata al Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali, personalmente o a mezzo di persona dotata di procura, nelle mani della Direzione o per mezzo di raccomandata. Quanto al contenuto dell’istanza, esso è determinato all’interno dell’art. 5, lett. a, del Codice di condotta.

Le indicazioni appena riportate sono da considerarsi tuttavia superate alla luce dell’adozione della Direttiva 2017/1852, che ha mutato in modo profondo il sistema dell’accesso alla procedura, non tanto dal punto di vista strettamente procedimentale, quanto più dal punto di vista dei diritti e delle garanzie riconosciute al contribuente. Inoltre, al fine di cogliere la portata innovativa della Direttiva DRM è necessario rimarcare ulteriormente l’impatto della direttiva rispetto all’ambito di applicazione della MAP europea, non più limitata a fenomeni di *transfer pricing* e alle sole imposte sui redditi²⁵⁷, ma ormai estesa al punto da essere “*tendenzialmente onnicomprensiva*”²⁵⁸.

L’art. 3 della Direttiva DRM (“Reclamo”) disciplina la proposizione dell’istanza, sotto forma di reclamo, all’autorità competente, in modo nettamente più dettagliato rispetto al passato. La rinnovata disciplina rappresenta un significativo passo in avanti non soltanto sotto il profilo dei diritti del contribuente, ma anche sotto quello dei doveri. Da questo punto di vista il comma 3 dell’art. 3 riprende e approfondisce le indicazioni circa il contenuto del reclamo già prodotte all’interno del Codice di condotta. Specie all’interno della lett. g si assiste ad un potenziamento delle informazioni circa la questione che devono essere rese da parte del contribuente in via documentale. Inoltre, laddove la questione dimostri di avere risvolti di particolare complessità le autorità competenti hanno la possibilità di richiedere entro tre mesi: “*eventuali informazioni supplementari specifiche richieste dalle autorità competenti che siano ritenute necessarie per procedere all’analisi sostanziale del caso specifico*”.

Inedito rispetto al passato risulta inoltre il riferimento alla lingua in cui presentare il reclamo, il quale dovrà essere presentato, ai sensi del primo comma dell’art. 3,

²⁵⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e...*, p. 28.

²⁵⁷ TOMMASI, A., MARTINELLI, A., *L’accesso alla “Mutual Agreement Procedure” nell’Arbitration Convention*, in *Corriere Tributario*, n.32, 2012, p. 2494 s.

²⁵⁸ SELICATO, P. in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 165.

alternativamente in una delle lingue ufficiali dello Stato membro presso cui si presenta il reclamo o “*qualsiasi altra lingua che lo Stato membro in questione accetti a tal fine*”.

È rilevante sottolineare che il soggetto ricevente l’istanza all’interno dell’ordinamento italiano è cambiato con l’adozione del d.lgs. 49/2020: a ricevere l’istanza, infatti, non sarà più il Ministero dell’Economia e delle Finanze, ma direttamente l’Agenzia delle Entrate.

Quanto al termine, esso corrisponde a quello triennale già previsto all’interno della Convenzione sull’arbitrato. Il decorso del termine si ha a partire dalla data del perfezionamento della prima notifica dell’atto o di altro documento equivalente, o a partire dalla data in cui è stato adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa. Il calcolo del decorso del termine avverrà sulla base “*del diritto interno dello Stato Membro che ha emesso l’atto o l’altro documento o misura equivalente*”²⁵⁹.

Va infine sottolineato quanto l’art. 3 comma 11 del d.lgs. 49/2020 riconosca al contribuente la possibilità di rinunciare alla procedura inviando apposita comunicazione scritta sia all’Agenzia delle Entrate sia alle autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

Sotto il profilo dei diritti del cittadino che presenta reclamo ai fini dell’accesso alla procedura amichevole, sono numerose le innovazioni rispetto all’impianto della Convenzione arbitrale e ancora maggiori rispetto a quelle del Modello OCSE, alcune delle quali meritevoli di maggior approfondimento. Conviene dunque esaminare più approfonditamente le diverse fasi della procedura.

3. La valutazione sulla ricevibilità dell’istanza.

Analogamente a quanto avviene in relazione alle istanze di apertura delle MAP “ordinarie”, anche in relazione alle MAP previste dalla Convenzione arbitrale e dalla Direttiva DRM l’autorità competente è chiamata a svolgere una valutazione preliminare sulla ricevibilità dell’istanza. Si ricorderà²⁶⁰ che nel contesto del Modello OCSE, le amministrazioni riceventi l’istanza sono chiamate a svolgere un controllo sulla

²⁵⁹ Così, PARISI, P., MAZZA, P., *Doppie imposizioni: nuova procedura di istanza amichevole in ambito UE*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n.30, 2020, cit. 27.

²⁶⁰ Cfr. Capitolo II, sezione II.

sussistenza dei requisiti formali e due valutazioni circa la fondatezza della pretesa e la possibilità di addivenire autonomamente ad una risoluzione della controversia.

Le previsioni normative della Convenzione arbitrale non differiscono molto da quelle dell'art. 25 della Modello OCSE. Anche all'interno dell'art. 5, secondo comma, infatti, si prevede la possibilità di aprire la procedura amichevole *“se il reclamo le (all'autorità competente) appare fondato e se essa stessa non in grado di giungere ad una soddisfacente soluzione”*. La ripresa della *Model Tax Convention* risulta tanto evidente quanto insoddisfacente, essendo che la ripresa di questa formulazione laconica apre alla riproposizione delle problematiche già considerate in relazione al Modello (oltretutto senza il supporto del Commentario).

La direttiva 2017/1852 ha rivisto profondamente l'impianto normativo legato a questa prima valutazione che deve essere svolta da parte delle amministrazioni competenti, raggiungendo un grado di specificazione ben superiore rispetto al passato. Nulla viene a stabilirsi, all'interno della direttiva, circa gli ordini di valutazioni che devono essere svolte. Il portato dell'art. 3 par. 6 conferma, tuttavia, la possibilità che viene resa alle singole amministrazioni statali di risolvere unilateralmente la questione loro sottoposta dal contribuente a mezzo reclamo. Il primo, importante chiarimento da parte della Direttiva DRM riguarda il termine per la risoluzione unilaterale, la quale deve avvenire *“entro sei mesi dal ricevimento di un reclamo o, se posteriore, entro sei mesi dal ricevimento delle informazioni di cui al paragrafo 3 lett. f)”*. Il termine semestrale è inoltre ripreso in relazione alla valutazione che deve essere compiuta circa l'accettazione o il rigetto dell'istanza.

Ai sensi dell'art. 5 par. 1, il rigetto del reclamo può essere disposto in tre specifiche ipotesi: insufficienza di informazioni (mancato rispetto delle disposizioni dell'art. 3 par. 3 della stessa direttiva); assenza della questione controversa; mancato rispetto del termine (triennale) per la proposizione del reclamo. Il reclamo è inoltre inammissibile in caso di: irrogazione di *“sanzioni nello Stato membro in questione in relazione al reddito al capitale rettificato per frode fiscale, dolo e grave negligenza”*; assenza di doppia imposizione (art. 16, parr. 6-7). Resterebbe da chiarire se tali ipotesi di rigetto e inammissibilità contemplate all'interno della Direttiva siano da considerare tassative o meno. Purtroppo, manca un chiarimento al riguardo all'interno della Direttiva.

Al di là degli utili chiarimenti appena esaminati, l'apporto più significativo da parte delle Direttiva si registra in relazione all'ampiamiento delle garanzie e dei poteri di impulso in

caso di inerzia da parte delle Autorità competenti²⁶¹. Questo maggiore livello di tutela del contribuente si può apprezzare soprattutto se raffrontato al sistema previsto all'interno del Modello OCSE.

In primis, occorre fare riferimento alle previsioni dell'art. 5 par. 2 della Direttiva DRM (riprodotta fedelmente all'interno dell'art. 6 c. 4 del d.lgs. 49/2020), all'interno del quale si legge: *“Qualora un'autorità competente di uno Stato membro interessato non abbia adottato una decisione in merito al reclamo entro il termine di cui all'articolo 3, paragrafo 5, il reclamo si considera accolto da tale autorità competente”*. La Direttiva, in sostanza, pone rimedio a quella che può essere considerata una delle maggiori criticità delle MAP tradizionali, ovvero l'assenza di tutela del contribuente in caso di mancata pronuncia da parte dell'amministrazione statale. La soluzione è quella del silenzio-assenso: decorso il termine semestrale per pronunciarsi sul reclamo, questo è da considerarsi accettato.

Nell'ambito della MAP “convenzionale” l'introduzione dell'istituto del silenzio-assenso finirebbe per avere un impatto piuttosto limitato, se non addirittura negativo, dal momento che le amministrazioni statali sarebbero probabilmente invogliate a adottare un atteggiamento estremamente rigoroso (per non dire ostile) nella valutazione delle istanze. Infondo, come si è avuto modo di osservare²⁶², il contribuente è privo di mezzi di tutela contro il diniego dell'accesso alla procedura. È la previsione dell'art. 5 par. 3 ad impedire che una simile prassi possa affermarsi anche nel contesto delle MAP europee. La norma in esame riconosce infatti al contribuente: *“il diritto di presentare ricorso avverso la decisione delle autorità competenti degli Stati membri interessati in conformità delle norme nazionali nel caso in cui tutte le autorità competenti degli Stati membri interessati abbiano rigettato il reclamo”*. Tale previsione, tradotta all'interno dell'ordinamento italiano, comporta la possibilità di proporre ricorso presso la Commissione Tributaria competente avverso i provvedimenti di rigetto del reclamo. Non sorprende che il riconoscimento di tale facoltà di ricorso sia stata definita come *“lo strumento a tutela del contribuente di maggior rilievo”*²⁶³: considerata l'assenza di tutela del contribuente nelle

²⁶¹ DEL FEDERICO, L., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali: soft law dell'OCSE, Direttiva UE 1852/2017 e d.lgs. n. 49 del 2020*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.3, 2020, p. 964 s.

²⁶² Cfr. Capitolo II, sezione II, par. 2.2.1.

²⁶³ MARINO, G., DELFINO LA FERLA, S., *Alcune riflessioni critiche sull'apertura dei Dispute Resolution Mechanisms nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.2, 2021, p. 526 s.

MAP fondate sulle Convenzioni bilaterali, il riconoscimento della possibilità di adire l’Autorità giudiziaria eleva a dismisura lo standard qualitativo dello strumento europeo.

Non si tratta certo di una novità assoluta. Già le Sezioni Unite, infatti, a sfondo del c.d. caso *Basf Poliuretani Italia S.p.a.*²⁶⁴, avevano statuito la giustiziabilità del diniego di accesso alle procedure amichevoli previste all’interno della Convenzione arbitrale. Poco importa che la proponibilità del ricorso possa determinare, come ampiamente lamentato dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, un *vulnus* alla sovranità dell’altro Stato coinvolto: l’argomentazione della Suprema Corte è solida, giacché le norme sull’immunità non trovano applicazione, essendo che nel caso in esame l’amministrazione italiana né subisce una lesione della propria personalità giuridica nell’essere resistente in giudizio, né tantomeno esercita potere politico²⁶⁵.

Occorre specificare che la possibilità di proporre ricorso presso l’Autorità giurisdizionale è riconosciuta solo laddove entrambe le Autorità procedenti abbiano rigettato l’istanza del contribuente. Questo residua la domanda di quali siano gli strumenti di tutela in presenza di un diniego unilaterale. Ebbene, la risposta al quesito è contenuta all’interno dell’art. 6 (“Risoluzione delle controversie da parte della commissione consultiva”): il contribuente potrà fare richiesta all’autorità competente di procedere alla nomina di una commissione consultiva, la quale avverrà secondo i canoni dell’art. 8 (“Commissione consultiva”) e che si pronuncerà sul diniego.

4. Lo svolgimento della procedura.

La procedura amichevole disciplinata all’interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva 2017/1852UE si articola, analogamente alla procedura ex art. 25 del Modello OCSE, in diverse fasi di svolgimento. La prima è stata appena esaminata: si fa riferimento alla fase dell’accesso alla procedura, che consta di un controllo sulla ricevibilità dell’istanza da parte delle amministrazioni competenti. Le analogie rispetto alla fase unilaterale della MAP “convenzionale” sono numerose, specie sotto il profilo del suo svolgimento. Le differenze sono al contrario poche, legate principalmente al fatto che la

²⁶⁴ SS.UU. 19 Giugno 2015, n. 12759 e 12760.

²⁶⁵ ROMANI, C., CONTI, D., *Giurisdizione tributaria sul diniego di accesso alla Convenzione arbitrale*, in *Corriere Tributario*, n. 34, 2015, p. 2603 s.

valutazione in questione deve essere svolta da parte di entrambe le amministrazioni interessate, non soltanto quella ricevente l'istanza da parte del contribuente.

La seconda fase, ovvero la c.d. "fase consultiva" prevista a partire dall'art.7 della Convenzione arbitrale, presenta essa stessa evidenti similitudini con la fase bilaterale del Modello OCSE. Questa, infatti, si attiva laddove le amministrazioni statali non siano in grado di risolvere unilateralmente la questione prospettata dal contribuente e dal punto di vista dello svolgimento non differisce gran ché dalla già citata seconda fase delle MAP "convenzionali". Sarebbe errato, tuttavia, affermare che siano del tutto mancanti delle differenze, che al contrario sono presenti e particolarmente significative. Ciò che è evidente, tuttavia, è quanto tali differenze in realtà non fossero così marcate prima dell'adozione della Direttiva DRM. Ciò si deve non tanto ad una mancata volontà del legislatore europeo di distanziarsi dalla disciplina consolidata del Modello OCSE, quanto più alla estrema stringatezza della disciplina della Convenzione arbitrale, definita con ragione "*carente nella regolamentazione di dettaglio di diverse fasi attinenti al concreto svolgimento della procedura*"²⁶⁶. Già la sola adozione del Codice di condotta del 2006 è stata di per sé indicativa di una certa inadeguatezza della Convenzione arbitrale nel definire in termini precisi la procedura amichevole europea in tutte le sue sfaccettature.

Ancora una volta dunque emergono le ragioni di opportunità che hanno spinto all'adozione della Direttiva DRM. Riprendendo le considerazioni svolte dalla dottrina appena citata, calata nel contesto della fase consultiva la Direttiva si caratterizza per una certa vicinanza alla *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)*. Come la Convenzione, infatti, la Direttiva DRM non fa certo segreto del suo obiettivo di "*assicurare che i meccanismi di risoluzione delle controversie siano completi, efficaci e sostenibili*" (Considerando 4). Il merito della Direttiva DRM rispetto alla MLI, se di merito si può parlare, è da individuarsi nella sua cogenza: la Direttiva, non senza qualche difficoltà, ha trovato in ogni caso totale applicazione nel proprio contesto di riferimento, la MLI, come si è visto²⁶⁷, no.

Quanto alla regolamentazione degli aspetti più strettamente procedimentali, è particolarmente rilevante il portato dell'art. 7 del d.lgs. 49/2020 ("Procedura amichevole") attuativo della Direttiva DRM. All'interno di esso si rinvencono infatti

²⁶⁶ CORDEIRO GUERRA, R., in *La risoluzione delle controversie...*, cit. 213.

²⁶⁷ Cfr. Capitolo I, par. 3.1.2. e Capitolo III, par. 1.4.

alcune disposizioni, le quali, pur toccando in minima parte quelle che sono le numerose questioni relative alla procedura, forniscono comunque importanti indicazioni sul funzionamento della procedura amichevole europea in Italia. A interessare in questa sede è quanto stabilito in relazione ai termini: la procedura amichevole deve essere conclusa “entro due anni dalla data in cui è stata effettuata l'ultima notifica della decisione di accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati membri” (art. 7 c.1). La garanzia rappresentata da questo termine è scalfita all'interno del comma seguente, il quale ammette la proroga di un anno alla scadenza del termine biennale appena richiamato. A lasciare perplessi in realtà non è tanto la previsione della prorogabilità del termine, che era già presente all'interno della Convenzione arbitrale. All'interno della Convenzione, tuttavia, la garanzia era presidiata dalla necessità che la decisione fosse assunta di concerto con le imprese associate (i contribuenti). Al contrario, all'interno del Decreto il riferimento è scomparso, lasciando all'Agenzia delle Entrate piena libertà sulla proroga²⁶⁸. Non è ben chiaro, inoltre, perché si sia deciso di non trasporre il meccanismo di proroga del termine previsto nella Direttiva DRM. La Direttiva stessa supera, infatti, il sistema di proroga basato sul consenso del contribuente previsto all'interno della Convenzione arbitrale, ma prevede comunque che la proroga sia richiesta da parte di una delle autorità competenti fornendo una “giustificazione scritta” (art. 4, par. 1, seconda parte). È chiaro quanto il livello di tutela sia deteriore. Tuttavia, l'obbligo di giustificazione impone comunque alle amministrazioni un comportamento più ponderato.

4.1 Rapporto con la riscossione.

La questione relativa alla riscossione si pone all'esterno della procedura amichevole, essendo che essa riguarda il diritto interno e non certo il rapporto tra Stati Membri. Eppure, come si è già avuto modo di vedere in relazione alla MAP prevista all'interno del Modello OCSE²⁶⁹, essa è in grado di influenzare profondamente quello che è lo svolgimento della procedura, arrivando talvolta a vanificarne l'utilità. Non va infondo dimenticato che, in assenza di un qualche meccanismo di sospensione del termine di impugnazione dell'avviso di accertamento, questo finirà quasi sicuramente per decorrere prima della conclusione della procedura amichevole, danneggiando significativamente la posizione del contribuente. Inutile rimarcare, dunque, l'importanza di una disciplina interna che prenda in considerazione e risolva il problema.

²⁶⁸ CORDEIRO GUERRA, R., in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 219.

²⁶⁹ Cfr. Capitolo II, Sezione III, paragrafo 2.

All'interno dell'ordinamento italiano tale disciplina è da ricercarsi all'interno del d.lgs. 49/2020, più precisamente all'interno del quinto comma dell'art. 3 ("istanze di apertura di procedure amichevoli")²⁷⁰. La formulazione del comma è piuttosto insoddisfacente in ragione della sua scarsa innovatività. Sia il riferimento all'art. 39, c.1 ter, lett. b), del d.lgs. 546/1992 (relativo alla sospensione del processo), che quello all'art. 15 d.p.r. 602/1973, non erano affatto necessari. Non era necessario, infatti, che intervenisse una norma (il comma 5) per sottolineare un rapporto di fatto già pienamente ricostruibile dalla lettura delle due disposizioni richiamate. Ciò che era necessario, al contrario, era predisporre una disciplina apposita circa la sospensione della riscossione in relazione alle specifiche ipotesi in esame²⁷¹. La scarsa sensibilità del legislatore alla problematica si traduce in un "assetto regolatorio che risulta per certi versi (gravemente) insufficiente e, per altri, eccessivamente ampio e permeabile di possibili abusi"²⁷². Questo, anzitutto, in ragione del fatto che all'interno delle procedure amichevoli europee la sospensione della riscossione è automatica, ma comunque subordinata alla proposizione di un apposito ricorso interno. Va oltretutto sottolineato che tale sospensione automatica è riferita alla sola riscossione prevista dall'art. 15 c.1. del d.p.r. 602/1973, ovvero la riscossione in pendenza di primo grado. Laddove ci si trovasse in grado di appello, per il contribuente non sarebbe possibile accedere a questo regime di tutela. In secondo luogo, va comunque rimarcato che la tutela in questione potrebbe talvolta essere eccessiva, determinando questa la sospensione *in toto* della riscossione in relazione ad un atto impositivo molto ampio, in cui la pretesa oggetto di procedura europea è una parte limitata²⁷³. Per completezza, può essere utile sottolineare che non tutti si pongono in termini così critici nei confronti del sistema di sospensione della riscossione. Altra dottrina²⁷⁴, infatti, sottolinea come l'ampiezza della formulazione dell'art. 3 c.5 sia di per sé particolarmente favorevole al contribuente, salvo che questi non decida poi di rinunciare al ricorso in favore della procedura amichevole.

²⁷⁰ Il portato dell'articolo risulta complesso e discorsivo, ma comunque meritevole di essere richiamato: "In caso di presentazione di ricorso sulla questione controversa alla commissione tributaria competente da parte del soggetto interessato, il processo può essere sospeso ai sensi dell'articolo 39, comma 1-ter, lettera b), del decreto legislativo n. 546 del 1992, e, in tal caso, la riscossione è sospesa ai sensi dell'articolo 15, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

²⁷¹ MATTARELLI, F., *Il Decreto legislativo attuativo della Direttiva "DRD": insidie processuali e procedurali del nuovo strumento di risoluzione delle controversie*, in *Rassegna Tributaria*, n.3, 2021, p. 669 s., in particolare par. 4.

²⁷² MATTARELLI, F., *Il Decreto legislativo...*, cit. 678.

²⁷³ sempre in questo senso: MATTARELLI, F., *Il Decreto legislativo...*, p. 679.

²⁷⁴ DAL CORSO, G., RENDA, A., *Il ruolo del processo...*, p. 54.

In sostanza, la disciplina si presta ad una pluralità di letture. Non di meno, l'evidente vicinanza rispetto alla disciplina della sospensione della riscossione prevista all'interno della Circolare 21/e dell'Agenzia delle Entrate in relazione alle MAP "ordinarie" non può che fomentare il medesimo senso di insoddisfazione. Una disciplina specifica sarebbe stata, insomma, preferibile.

4.2 L'obbligo di risultato.

Come si è avuto già modo di osservare²⁷⁵, il Modello OCSE si caratterizza per l'assenza di un vero e proprio obbligo di risultato. Si è infatti osservato che l'art. 25 del Modello impone alle amministrazioni interessate di "*fare del [loro] meglio*". Espressione, si è detto, piuttosto ambigua, in quanto incapace di inquadrare in termini precisi quelli che sono gli obblighi imposti. Che un obbligo di risultato sia del tutto assente è elemento acclarato (non si adotterebbe evidentemente un'espressione così ambigua, la quale oltretutto in nessun caso sembra interpretabile in modo da ricavare un obbligo di risultato), tuttavia, non è neppure chiaro se sussista un obbligo di mezzi. In assenza di un simile obbligo, l'amministrazione interessata ben potrebbe ritenere di aver fatto del suo meglio senza pervenire ad una apertura vera e propria della fase bilaterale, con evidente danno per il contribuente. L'assenza di un obbligo di risultato rappresenta il limite più grande delle procedure amichevoli "convenzionali", in quanto le rende strumenti inefficaci, la cui buona riuscita è in sostanza rimessa alla buona volontà delle amministrazioni statali coinvolte.

È il caso di chiedersi ora se e come le considerazioni appena svolte in relazione al Modello OCSE siano mutuabili all'interno del contesto europeo. Di chiedersi, in altri termini, se all'interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva 2017/1852UE sia stato previsto un regime diverso o se, al contrario, vi sia una sostanziale identità rispetto al Modello OCSE. Giova da subito sottolineare che, anche in relazione alle procedure europee, la questione tende ad assumere sfaccettature diverse sia a seconda della differente fonte (la Convenzione arbitrale, si vedrà, differisce in parte dalla Direttiva DRM), sia a seconda della differente voce dottrinale.

Come dato di partenza è necessario registrare la scarsa rilevanza del dato letterale: a differenza del Modello OCSE in cui, pur con tutti i difetti del caso, si dà comunque una indicazione su quello che è lo standard di impegno preteso dalla amministrazione ("*fare*

²⁷⁵ Cfr. Capitolo II, Sezione III, par. 1.1.

del suo meglio”), sia nella Convenzione arbitrale, che nella Direttiva DRM una simile indicazione non è presente. Eppure, già all’interno della Convenzione arbitrale è possibile rinvenire un’indicazione molto rilevante. All’interno dell’art. 7, primo comma, infatti, si stabilisce che: “*se le autorità competenti non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta ad una delle autorità competenti [...], le autorità competenti istituiscono una commissione consultiva che incaricano di dare un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione*”. Senza addentrarsi anzitempo nell’argomento della Commissione consultiva, occorre giusto osservare come una simile disposizione sembri originare, se non un obbligo di risultato per le amministrazioni, comunque un diritto al risultato del contribuente. In verità, anche questo riferimento non deve portare necessariamente all’affermazione di un obbligo di risultato: si potrebbe ipotizzare infatti che ad essere obbligatorio non sia tanto l’accordo, ma l’eliminazione della doppia imposizione laddove questo sia raggiunto²⁷⁶.

Occorre sottolineare comunque come coloro che hanno spesso affermato la presenza di un obbligo di risultato all’interno della Convenzione arbitrale²⁷⁷, non sempre lo abbiano fatto sulla base di solide argomentazioni normative, talché non risulta chiaro se simili affermazioni siano fondate sulla lettera della Convenzione, oppure siano frutto del “*wishful thinking*” di un’autorevole dottrina che vede nelle procedure amichevoli europee strumenti di una qualità in realtà inesistente.

L’idea di un obbligo di risultato è messa ulteriormente in crisi (se non addirittura superata) all’interno della Direttiva DRM e del decreto di attuazione, il d.lgs. 49/2020. L’art. 4 della Direttiva, trasposto fedelmente all’interno dell’art. 7 del Decreto, ben contempla la possibilità che la procedura si concluda in termini positivi con il raggiungimento di un accordo. Tuttavia, all’interno del terzo comma si stabilisce anche che: “*Qualora le autorità competenti degli Stati membri interessati non abbiano raggiunto un accordo su come risolvere la questione controversa entro il termine di cui al paragrafo 1, l’autorità*

²⁷⁶ In questo senso: TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, in particolare p.198; PISTONE, P., *Arbitration Procedures...*, in particolare p. 643-644.

²⁷⁷ In termini molto chiari: LA CANDIA, I., REBOLI, F., *Meccanismi di risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 37 laddove si dice: “*La Convenzione arbitrale prevede invece un obbligo di risultato, nel senso che le Autorità fiscali dovranno raggiungere un Accordo volto a risolvere la controversia fiscale internazionale*”; anche: MICHELUTTI, R., FICAI, G., *Ambito applicativo della nuova procedura di dispute resolution comunitaria*, ne *Il Fisco*, n. 18, 2020, p.172 s., in particolare laddove indica tra i profili più innovativi della disciplina che: “*la nuova procedura prevede molto opportunamente un obbligo di risultato in capo agli Stati membri coinvolti nella controversia*”.

competente di ciascuno degli Stati membri interessati informa il soggetto interessato indicando i motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo". Il portato di questo terzo comma lascia poco spazio all'immaginazione: anche la procedura amichevole europea può risultare in un nulla di fatto, proprio come quella "convenzionale". Il passo indietro è evidente anche laddove si ammetta che la stessa Convenzione arbitrale non prevedesse essa stessa un obbligo di risultato. Manca, infatti, qualsiasi riferimento ad un diritto all'eliminazione della doppia imposizione, non essendo più automatica la nomina della Commissione consultiva (che avviene, ai sensi dell'art. 6, avviene "*su richiesta presentata dal soggetto interessato*"). Aumenta così enormemente la discrezionalità delle amministrazioni, soggiacendo lo stesso negoziato non tanto a regole di diritto, quanto più che altro a "*logiche peculiari dell'attività amministrativa e delle relazioni internazionali*"²⁷⁸.

In definitiva, dall'analisi della disciplina europea non può che emergere un senso di profonda insoddisfazione, poiché non solo non è stata capace di elevare lo standard di tutela del contribuente, ma anche e soprattutto non è riuscita a replicare il pur limitatissimo livello di tutela già previsto all'interno del Modello OCSE (all'interno del quale almeno la presenza di una obbligazione di mezzi è inequivoca).

4.3 Il ruolo del contribuente.

Avendo riconosciuto nuovamente l'ambiguità della disciplina europea, tanto della Convenzione arbitrale, quanto della Direttiva DRM, in relazione alla presenza o meno di un obbligo di risultato, conviene ampliare il discorso osservando in generale quelli che sono i diritti di partecipazione riconosciuti al contribuente.

Riprendendo un confronto con il sistema delineato all'interno del Modello OCSE, è possibile individuare qualche piccola differenza.

Anzitutto sotto il profilo della partecipazione: a differenza delle MAP "convenzionali", in cui la partecipazione diretta del contribuente è possibile solo laddove demandata da parte delle amministrazioni competenti²⁷⁹, nel contesto della Convenzione arbitrale è previsto un maggior coinvolgimento, anche se solo in un momento specifico ed eventuale della procedura stessa. Giova premettere, infatti, che presso la Commissione consultiva

²⁷⁸ DEL FEDERICO, L., *La risoluzione delle controversie fiscali...*, cit. 986.

²⁷⁹ Cfr. Capitolo II, Sezione II, paragrafo III.

il contribuente gode di due ordini di diritti: il diritto di comparire presso al Commissione consultiva; il diritto di essere ascoltato da parte della Commissione; il diritto di fornire informazioni, prove e documenti che si considerano essere rilevanti per il caso specifico²⁸⁰. Pur rimandando più in avanti l'analisi di questa ulteriore fase, è comunque necessario sottolineare quanto la limitazione ad essa del diritto di partecipazione del contribuente possa essere considerata un'occasione persa. Infondo, visto il ruolo che viene accordato al contribuente, questi può rappresentare un valido supporto allo svolgimento della procedura: perché allora non estenderne la partecipazione anche alla fase consultiva della stessa? Non si può che condividere l'opinione di quella dottrina che ha nel tempo sottolineato quanto il ruolo del contribuente possa essere ben più rilevante, anche presso la stessa Commissione consultiva²⁸¹.

Per il resto, nel contesto nella Convenzione arbitrale viene riservata grande attenzione alla tutela della riservatezza del contribuente. Il riferimento in questo caso cade sul portato dell'art. 9, sesto paragrafo, all'interno del quale si dispone: *“i membri della commissione consultiva sono tenuti a mantenere il segreto su tutte le informazioni di cui vengono a conoscenza nel quadro della procedura”*. È apprezzabile, inoltre, che la tutela della riservatezza sia immediatamente tutelata all'interno del medesimo paragrafo, laddove si prevede che: *“gli Stati contraenti adottano le disposizioni appropriate per la repressione di qualsivoglia violazione dell'obbligo di mantenere segreto”*. Ancora una volta non pare particolarmente convincente la limitazione alla sola fase presso la Commissione consultiva. È giusto, inoltre, denunciare uno scarso coinvolgimento tra le varie disposizioni²⁸²: va sottolineato, infatti, che il contribuente non solo ha il diritto di proporre spontaneamente informazioni alla Commissione consultiva, ma può essere la Commissione stessa a presentare richieste di informazioni. In questo contesto, la segretezza che dovrebbe tutelare il contribuente finisce per rappresentare un limite, in quanto questi non può avere contezza della finalità delle richieste.

Bisogna insomma lamentare, così come nel paragrafo precedente, una certa insoddisfazione, non essendo il livello di tutela elevato in modo apprezzabile rispetto allo standard, già di per sé rivedibile, del Modello OCSE.

²⁸⁰ PISTONE, P., *Arbitration procedures...*, in particolare p. 642.

²⁸¹ PARK, W.W., *L'arbitrato nei trattati sulle imposte sui redditi*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Gen.-Dic., 2003, p. 5 s.

²⁸² TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, in particolare p. 197.

5. La conclusione della procedura amichevole europea.

All'esito della fase consultiva è auspicabile che le amministrazioni coinvolte pervengano ad un mutuo accordo. Alla luce di quanto osservato nel precedente paragrafo è ben possibile che tale fase non si concluda in modo fruttuoso: potrebbe seguire una fase ulteriore, presso una commissione consultiva, della quale si parlerà successivamente.

La disciplina in merito alla procedura amichevole, analogamente al Modello OCSE, è piuttosto scarna, così come scarna è la disciplina della conclusione. È evidente, di conseguenza, che il legislatore europeo abbia inteso concedere maggiore libertà agli Stati Membri, i quali presumibilmente adotteranno discipline lievemente differenti tra loro in ragione delle particolarità dei rispettivi ordinamenti.

All'interno dell'ordinamento italiano la disciplina sulla conclusione della procedura non è contenuta all'interno del d.lgs. 49/2020. Il Decreto, infatti, non si concentra tanto sull'ipotesi di un esito positivo della procedura stessa, quanto più che altro sull'ipotesi contraria. Come spesso accade, una disciplina in merito può essere rinvenuta all'interno di un atto dell'Agenzia delle Entrate, ovvero il provvedimento 16 dicembre 2020 (protocollo 381180/2020) relativo alle *“Modalità e procedure operative per l'attuazione delle disposizioni del decreto legislativo 10 giugno 2020, n. 49 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea”*.

Di particolare interesse ai fini di questa analisi è l'articolo 4 (*“Conclusione della procedura amichevole”*). Tralasciando il primo paragrafo, di interesse limitato in quanto relativo alle modalità e i tempi di comunicazione dell'accordo raggiunto (via p.e.c., al soggetto interessato, entro 30 giorni dall'avvenuto accordo), a partire dal secondo paragrafo sono rese interessanti indicazioni sulla concreta attuazione dello stesso.

Il secondo paragrafo individua, anzitutto, le autorità competenti all'esecuzione dell'accordo, che differiscono da quella competente per la sua conclusione (ovvero l'Ufficio Risoluzione e prevenzione controversie internazionali, Settore Controllo, Direzione Centrale Grandi Contribuenti, Divisione Contribuenti, con sede in via Giorgione in Roma). Tali soggetti corrispondono alla *“Direzione regionale ovvero la Direzione provinciale ovvero il Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate”*.

Ai sensi del terzo paragrafo, la comunicazione dell'Ufficio centrale all'autorità competente ha una serie di contenuti specifici:

1. I periodi di imposta oggetto di accordo;
2. gli imponibili su cui calcolare, a cura della Direzione regionale ovvero della Direzione provinciale ovvero del Centro Operativo di Pescara:
 - 2.1. le imposte da versare a carico del soggetto interessato, oltre interessi, nonché sanzioni e oneri di riscossione, ove applicabili;
 - 2.2. le imposte da rimborsare al soggetto interessato, oltre interessi;
3. gli eventuali ulteriori soggetti residenti o non residenti nel territorio dello Stato interessati dalla questione controversa;

Non basta ancora, perché la concreta esecuzione del provvedimento non è automatica. Il quarto paragrafo prevede, infatti, che: *“Il soggetto interessato entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al punto 4.1 comunica la volontà di accettare la decisione raggiunta dalle Autorità competenti [...] Entro lo stesso termine e con le stesse modalità il soggetto interessato comunica la rinuncia, anche parziale, al contenzioso, ove instaurato, e ad altri mezzi di impugnazione”*. L’esecuzione dell’accordo è quindi rimessa all’accettazione del contribuente. Anche in questo caso la ripresa del Modello OCSE appare evidente²⁸³ e analoghi sono i dubbi sollevati: resta poco chiaro perché, una volta che la procedura è stata instaurata su istanza dello stesso contribuente e che le amministrazioni coinvolte sono pervenute ad un accordo (con conseguente dispendio di tempo e risorse), questi dovrebbe conservare una discrezionalità sull’accettazione dell’accordo, con conseguenze possibilità di far cadere tutto nel nulla e vanificare gli sforzi delle amministrazioni coinvolte.

Rimandando a dopo la trattazione del complesso rapporto tra la MAP europea e i giudizi nazionali (e di conseguenza tutta la disciplina relativa alla necessaria rinuncia ai giudizi pendenti al fine dell’attuazione della decisione finale), conviene infine sottolineare che nulla viene a stabilirsi per quanto attiene ai contenuti dell’accordo, lasciandosi così pieno margine di manovra alle amministrazioni statali, le quali non saranno vincolate a specifici requisiti relativi alla forma.

5.1 L’attuazione della decisione.

Si è visto nello scorso paragrafo che la concreta attuazione del provvedimento è rimessa, secondo l’Agenzia delle Entrate, alla volontà del contribuente. Tale chiave interpretativa

²⁸³ Cfr. Capitolo II, sezione III, paragrafo 4.

non è frutto di un'autonoma lettura da parte dell'Agenzia, quanto frutto dell'adozione della disciplina del d.lgs. 49/2020, in particolare del disposto dell'art. 19 c.5, di cui il quarto paragrafo del provvedimento prima citato è fedele riproduzione. Si tratta di una previsione degna di essere rimarcata, poiché segna un significativo cambio di prospettiva interno alla stessa procedura amichevole europea: se è vero che, come prima si è avuto modo di osservare²⁸⁴, la fase consultiva della procedura vede un contribuente messo ai margini, all'interno della fase successiva la sua figura diventa quella più determinante, essendo il suo svolgimento subordinato alla sua volontà.

È evidente in ogni caso come il ruolo del contribuente anche in questa fase non possa essere concretamente troppo ampio: una volta che il contribuente ha manifestato in modo inequivoco la sua accettazione del provvedimento, l'amministrazione finanziaria di ciascuno degli stati coinvolti sarà vincolata dall'accordo raggiunto e obbligata alla sua attuazione. All'interno dello stato italiano è l'Agenzia delle entrate che "*dispone il rimborso o lo sgravio delle imposte non dovute ovvero la riscossione delle imposte dovute*" (d.lgs. 49/2020, art. 19, c.1.).

È chiaro che la norma in sé perde di significato nel momento in cui la previsione del dovere di attuazione dell'amministrazione non è presidiata da altre previsioni che concedano alle parti la possibilità provocare forzatamente l'attuazione del provvedimento in caso di inerzia dell'amministrazione. In questo senso la disciplina del decreto di attuazione (art. 19, c.8) manifesta una certa sensibilità alla questione, prevedendo in questi casi la possibilità di proporre, oltre alle poco utili azioni esecutive, il giudizio di ottemperanza contemplato all'interno dell'art. 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Non applicandosi alcun termine dilatorio, si ritiene che il contribuente debba mettere in mora l'Agenzia e quindi proporre ricorso decorsi 30 giorni da tale incombenza. In ripresa della disciplina della *Multilateral Convention* (art. 16, par. 2), anche all'interno della disciplina europea è prevista la possibilità sia per l'Agenzia delle Entrate di procedere alla riscossione forzata, sia per il contribuente di dare esecuzione al provvedimento anche se le relative imposte sono divenute definitive²⁸⁵.

Un'ulteriore innovazione apportata dalla Direttiva DRM e dal decreto attuativo riguarda il rapporto tra l'esecuzione dell'accordo e le definizioni stragiudiziali interne. Era visione consolidata, infatti, che una volta definita una pretesa interna per mezzo di uno strumento

²⁸⁴ Cfr. Capitolo IV, paragrafo 4.3.

²⁸⁵ DORIGO, S., in *La risoluzione delle controversie...*, p. 228 s.

deflattivo del contenzioso (“adesione”, mediazione o conciliazione giudiziale) si escludesse la possibilità di ridefinire la pretesa per mezzo di una MAP. Un simile approccio, criticato dalla dottrina appena citata in ragione del suo eccessivo formalismo²⁸⁶, è stato fortunatamente superato dall’art. 7, c.6 del d.lgs. 49/2020, il quale dispone in modo inequivoco: *“Nel caso in cui la questione controversa, originata da un’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria italiana, è stata oggetto di una definizione, anche agevolata, così come disciplinata dalle norme vigenti, l’Agenzia delle entrate, se del caso, ridetermina in aumento o in diminuzione le imposte dovute a seguito dell’instaurazione della procedura amichevole”*. Si tratta di una norma importante, in quanto elimina un significativo limite all’applicazione delle procedure amichevoli. In questa linea si pone anche la disciplina relativa alle sanzioni, giacché queste si applicheranno in via generale *“salvo il caso in cui queste siano state già definite in via agevolata secondo quanto definito dalle norme vigenti [...]”* (art. 19, c.3).

Quanto, infine, alla pubblicità delle decisioni, va constatato un certo disinteresse del legislatore europeo. Viene infatti preservato un approccio tradizionale, che tende a privilegiare, senza particolari motivi, la riservatezza. L’art. 18 del decreto attuativo consente la pubblicazione delle decisioni solo previo consenso degli interessati e solamente nella forma integrale. Non si tratta certo di una linea da accogliere con favore, dal momento che la mancata pubblicità delle decisioni impedisce la creazione di precedenti invocabili in casi simili²⁸⁷.

6. Il rapporto con i giudizi nazionali.

Analogamente a quanto osservato nel contesto del Modello OCSE²⁸⁸, non può essere ignorato il rapporto che può sussistere tra le procedure amichevoli europee e i giudizi nazionali. È ragionevole chiedersi, di conseguenza, quante delle considerazioni svolte in relazione alle MAP “ordinarie” possano essere mutuate in relazione alle procedure amichevoli europee. Si ricorderà che in ambito OCSE sussiste una certa confusione in relazione a tale rapporto, legata alla difformità di indicazioni tra la disciplina nazionale e il Commentario al Modello. Conviene dunque approfondire la disciplina dettata tanto all’interno delle fonti europee, quanto quella all’interno delle fonti nazionali, al fine di chiarire questo problematico rapporto tra i giudizi interni e le procedure amichevoli, pur

²⁸⁶ DORIGO, S., in *La risoluzione delle controversie...*, p. 231.

²⁸⁷ DORIGO, S., in *La risoluzione delle controversie...*, p. 235.

²⁸⁸ Cfr., Capitolo II, Sezione II, paragrafo 4.

tenendo in considerazione la presenza in questo contesto di particolari attori (su tutti la Corte di Giustizia dell'Unione), i quali ben possono incidere su questo rapporto.

6.1 Procedura amichevole europea e giudizi nazionali.

Interrogandosi sul rapporto tra i giudizi nazionali e le procedure amichevoli, è anzitutto necessario chiedersi se sia possibile rinvenire tanto all'interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva DRM, quanto all'interno delle fonti nazionali, indicazioni utili al fine di ricostruire tale rapporto. Ebbene, è di assoluto rilievo in questo senso il portato dell'articolo 7 della Convenzione arbitrale, richiamato non ultimo dalla stessa Circolare 21/e dell'Agenzia delle Entrate²⁸⁹. Seppur il primo comma dell'articolo ammetta la possibilità di attendere la conclusione del giudizio nazionale previamente instaurato, facendo decorrere il termine biennale per la proposizione dell'istanza di accesso alla procedura amichevole dalla data in cui la decisione è divenuta definitiva, esso non ha nessun valore all'interno dell'ordinamento italiano. Come osservato, infatti, dal direttore dell'Agenzia delle Entrate, l'Italia rientra tra le giurisdizioni che non ammettono ad un'autorità amministrativa di derogare ad una sentenza, ragion per cui troverà applicazione il terzo comma, il quale dispone che: *“Qualora la legislazione interna d'uno Stato contraente non consenta alle Autorità di derogare alle decisioni delle rispettive Autorità giudiziarie, il paragrafo 1 si applica soltanto se l'impresa associata di tale Stato ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una decisione”*. Le considerazioni svolte all'interno dell'articolo 7 sono riferite principalmente all'accesso alla fase arbitrale, essendo questo inibito laddove non sia intervenuta una rinuncia al giudizio da parte del contribuente o laddove non sia scaduto il termine per la proposizione del ricorso. Tuttavia, alcuni spunti possono essere utili al fine di ricostruire il rapporto in termini più ampi. In particolare, all'avviso dell'Agenzia delle Entrate, la disciplina della Convenzione arbitrale ammette la possibilità che coesistano contemporaneamente un giudizio presso le corti nazionali e una procedura amichevole aventi lo stesso oggetti, ma questo ha delle conseguenze in relazione ai risultati raggiungibili. Ove, infatti, intervenga una decisione dell'autorità giudiziaria prima della conclusione della procedura amichevole *“quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non sottoscriva un accordo amichevole conforme*

²⁸⁹AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e...*, p.30 e s.

*alla decisione espressa dall'ultimo giudice nazionale*²⁹⁰. In sostanza, quindi, il risultato del giudizio nazionale finisce per influenzare profondamente quella che è l'efficacia della procedura amichevole europea. Va chiarito sin da subito, infatti, che la fase arbitrale ha nel contesto della procedura amichevole europea un ruolo non meno rilevante rispetto a quello che svolge nel contesto della procedura "convenzionale". Pur con tutte le sue particolarità e differenze, la fase arbitrale svolge anche in questo caso un ruolo fondamentale, dal momento che garantisce un indiretto obbligo di risultato²⁹¹.

Assume una rilevanza non indifferente, ancora una volta, la disciplina della sospensione del processo tributario. Le considerazioni in questo caso sono in vasta parte assimilabili a quanto già osservato in relazione alla sospensione del processo in pendenza di MAP tradizionale²⁹², essendo la norma di riferimento la stessa (il comma 1-ter del d.lgs. 546/1992, come novellato dal d.lgs. 156/2015). Senza rimarcare ulteriormente quelli che sono gli evidenti pregi della disciplina già osservati in precedenza, conviene sottolineare quanto il comma 1-ter tenda a trovare maggiori difficoltà applicative proprio in relazione ai fenomeni di *transfer pricing* oggetto della convenzione. Il problema non riguarda tanto il *transfer pricing* in sé, ma la prassi di contenere gli accertamenti in materia all'interno di atti impositivi nei quali sono vi sono plurimi accertamenti in materia di imposte dirette e IVA²⁹³. Non va dimenticato, inoltre, che l'art. 35, c.3, del d.lgs. 546/1992 impedisce al giudice tributario di emettere sentenze parziali. Ne consegue che il contribuente è posto di fronte in ogni caso ad un sacrificio ingiusto: o rinuncia alla procedura amichevole, riponendo così tutte le sue speranze nel giudizio interno, che evidentemente incorrerà in maggiori limiti nell'eliminazione di un fenomeno di doppia imposizione internazionale; o ricorre alla sospensione del giudizio, rinunciando ad una più veloce risoluzione della controversia legata agli altri accertamenti²⁹⁴.

²⁹⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare 21e...*, cit. 31.

²⁹¹ MARINOZZI, C., *Controversie sul Transfer Pricing: sospensione del processo tributario in pendenza di procedure amichevoli*, ne *Il Fisco*, n. 24, 2016, p. 2353 s.

²⁹² Cfr. Capitolo II, Sezione II, paragrafo 4.1.

²⁹³ A onor del vero, tale prassi non è legata ad una scelta arbitraria dell'amministrazione finanziaria, ma è frutto del portato dell'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 che prevede, salvo alcuni casi particolari in cui è ammesso l'accertamento parziale, che gli Uffici procedano all'accertamento con un unico atto.

²⁹⁴ MATTARELLI, F., *La sospensione del processo...*, p. 132 s.

6.2 Il ruolo della Corte di Giustizia all'interno delle procedure amichevoli.

Considerando il contesto dell'Unione europea, è rimasto fino ad ora ai margini uno dei suoi attori principali, ovvero la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE). Che il ruolo della CGUE all'interno delle procedure amichevoli debba essere limitato non è certo elemento di grande sorpresa: si è infondo di fronte ad una procedura di stampo amministrativo, che ha anche una funzione deflattiva del contenzioso e che in generale tende ad escludere qualsiasi partecipazione del potere giudiziario.

Specie in prospettiva *de jure condendo*, tuttavia, non è da escludersi un potenziamento del ruolo della Corte di Giustizia dell'Unione. Questo è quanto è emerso in una recente questione affrontata dagli stessi giudici del Lussemburgo²⁹⁵. Giova da subito sottolineare che la sentenza trova il suo precedente normativo non all'interno della Convenzione arbitrale (né tantomeno all'intero della Direttiva DRM), ma all'interno di un Convenzione bilaterale, quella tra Germania e Austria, stipulata nello spirito del Modello OCSE. La Convenzione in esame è connotata da una particolarità: la fase arbitrale obbligatoria, una volta avviata, non si svolge presso un Collegio arbitrale istituito *ad hoc*, ma presso la Corte di Giustizia. All'interno della sentenza richiamata si fa questione proprio dell'ammissibilità dell'attribuzione di una simile competenza alla CGUE.

Sono particolarmente interessanti in questo senso le conclusioni dell'Avvocato Generale²⁹⁶, a cui la Corte di Giustizia fa ampio rimando all'interno della sentenza stessa. Come osserva l'Avvocato Generale, ai sensi dell'art. 273 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea una controversia può essere sottoposta alla Corte di giustizia in presenza di tre condizioni:

- i. *“la controversia sottoposta alla Corte deve contrapporre esclusivamente Stati membri”*²⁹⁷;
- ii. *“la controversia deve essere assoggettata alla Corte in virtù di un compromesso”*²⁹⁸;
- iii. *“la controversia sottoposta alla Corte [deve presentare] un legame di connessione con l'oggetto dei trattati”*²⁹⁹.

²⁹⁵ Sentenza C-648/15 del 12 settembre 2017, Corte di Giustizia dell'Unione europea, Grande sezione.

²⁹⁶ Conclusioni dell'A.G. Paolo Mengozzi, presentate il 27 aprile 2017.

²⁹⁷ Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 34.

²⁹⁸ Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 35.

²⁹⁹ Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 39.

È indiscutibile che il primo requisito risulti ingrato, ragion per cui l'Avvocato Generale si è concentrato soprattutto sul secondo e sul terzo.

Quanto al secondo requisito, il concetto di “compromesso” richiamato dall'art. 273 presuppone la presenza di un accordo che può formarsi tanto previamente all'instaurazione della controversia, quanto successivamente alla stessa. Come osservato dall'Avvocato generale, in questo caso la Corte di Giustizia è stata adita in applicazione della clausola arbitrale contenuta all'art. 25, paragrafo 5 della Convenzione Austria-Germania. Osserva l'Avvocato Generale che i requisiti della clausola richiamata sono pienamente incontrati, posto infatti “*che, da una parte, è pacifico che sussistono le condizioni formali previste dall'articolo 25 della convenzione austro-tedesca, che devono ricorrere prima del ricorso obbligatorio alla Corte, e che, dall'altra, le difficoltà o i dubbi relativi all'interpretazione o all'applicazione di detta convenzione non sono stati definiti in maniera consensuale*”³⁰⁰. Anche il secondo requisito è, quindi, rispettato.

Il terzo requisito è forse il più importante, poiché è quello che garantisce la possibilità di estendere la competenza della CGUE a controversie che non riguardano il diritto dell'Unione europea, ma il diritto internazionale³⁰¹. Tutto ciò: “*a condizione che il settore interessato del diritto internazionale presenti un vincolo di connessione con l'oggetto dei Trattati*”³⁰². L'Avvocato Generale in questo caso mette in guardia dall'adozione di una interpretazione troppo rigorosa del concetto di connessione, suggerendo al contrario un approccio flessibile. La conclusione è quella della sussistenza della connessione nel caso di specie. L'argomentazione è la seguente: “*pur non ricadendo nell'oggetto dei Trattati, una controversia vertente sull'interpretazione di disposizioni di una convenzione per la prevenzione della doppia imposizione conclusa tra Stati membri è comunque collegata all'obiettivo della creazione del mercato interno [...] posto che l'eliminazione o la prevenzione della doppia imposizione in via convenzionale è destinata a favorire la sua realizzazione e l'esercizio delle libertà di circolazione*”³⁰³.

È innegabile che la sentenza non abbia ancora avuto un impatto così significativo. L'oggetto della stessa è comunque limitato ad una specifica Convenzione, oltretutto esterna all'apparato normativo dell'Unione. Tuttavia, essa è in grado di aprire interessanti

³⁰⁰ Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 38.

³⁰¹ FORT, G., *Corte di Giustizia dell'Unione Europea e procedure amichevoli: una nuova procedura?*, in *Corriere Tributario*, n. 26, 2017, p. 2068 s., in particolare p. 2072.

³⁰² Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 42.

³⁰³ Conclusioni A.G., causa C-648/15, punto 51.

prospettive e quesiti non indifferenti: è auspicabile un'attribuzione più generalizzata della competenza sulla fase arbitrale alla CGUE all'interno delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra gli Stati Membri? Può essere riprodotto un simile sistema all'interno delle procedure amichevoli europee? Può la Corte di Giustizia diventare un arbitro delle controversie relative alla doppia imposizione all'interno dell'Unione europea, affiancando o addirittura pensionando le procedure amichevoli? Si tratta solo di alcune delle questioni che si originano nel momento in cui la CGUE contempla l'espansione delle proprie competenze alle controversie relative alla doppia imposizione.

SEZIONE II – La Commissione consultiva

1. La fase presso la Commissione consultiva.

La principale innovazione intervenuta nel contesto del Modello OCSE è costituita dalla fase arbitrale introdotta all'interno della *Model Tax Convention on Income and Capital* del 2008. Si è osservato³⁰⁴ che tale fase si attiva solo in presenza di determinate condizioni, ovvero nel caso in cui le autorità competenti non siano state in grado di raggiungere un accordo entro il termine di due anni dall'inizio della procedura e siano ancora presenti “*questioni irrisolte*”. La fase arbitrale ha un ruolo fondamentale all'interno delle procedure amichevoli “convenzionali” e per una ragione ben precisa: laddove prevista, essa garantisce la possibilità di pervenire ad un risultato fruttuoso della procedura amichevole.

Avendo considerato le evidenti analogie tra la procedura “convenzionale” e la procedura “europea”, è ora il momento di chiedersi se all'interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva DRM sia presente un meccanismo simile, di carattere arbitrale, che garantisca risultati analoghi. Ebbene, un meccanismo di questo genere è stato previsto già a partire dalla Convenzione arbitrale. Il riferimento in questo caso ricade sull'art. 7 della Convenzione stessa, il quale trova un suo omologo nell'art. 8 della Direttiva DRM (“Commissione consultiva”). Si vedrà che l'attenzione del legislatore europeo alla Commissione consultiva non si esaurisce all'interno degli articoli richiamati, già di per loro piuttosto approfonditi, ma che all'interno delle fonti richiamate è dedicata una pluralità di articoli che disciplina gli aspetti più disparati della fase presso la Commissione consultiva. Nel corso della trattazione sarà inevitabile cercare di paragonare la fase presso la Commissione consultiva della procedura amichevole “europea” con la fase arbitrale delle procedure “convenzionali”. Sarà necessario chiedersi, soprattutto, se e come la disciplina europea, così come suggerito da parte della dottrina³⁰⁵, sia qualitativamente superiore rispetto alla disciplina del Modello OCSE.

³⁰⁴ Cfr. Capitolo III.

³⁰⁵ TRIVELIN, M., *Studi sugli strumenti...*, in particolare p. 194.

2. La nomina della Commissione consultiva.

Uno degli aspetti di maggiore approfondimento della disciplina europea relativa alla fase arbitrale presso la Commissione consultiva riguarda la nomina della Commissione stessa. All'interno dello stesso apparato OCSE, specie all'interno del Commentario, è manifestata una certa attenzione verso l'argomento della composizione del Collegio arbitrale. Si ricorderà³⁰⁶ che la Commissione arbitrale è composta da un arbitro nominato da ciascuna amministrazione con l'aggiunta di un ulteriore arbitro, nominato dai due arbitri eletti, che assume il ruolo di Presidente. Tale composizione del Collegio garantisce l'equidistanza del decidente rispetto alle parti in causa, con evidente beneficio di imparzialità e impregiudicatezza.

La disciplina circa la composizione della Commissione consultiva è ricavabile all'interno dell'art. 9 della Convenzione arbitrale e dell'art. 8 della Direttiva 2017/1852/UE ("Commissione consultiva"). La disciplina in questione non ha subito forti variazioni con l'adozione della Direttiva, che ha ripreso quasi del tutto quella della Convenzione, aggiungendo graditi chiarimenti e specificazioni rispetto alla disciplina pregressa.

La Commissione consultiva è formata da:

- i. Un presidente;
- ii. Un rappresentante di ciascuna autorità competente interessata;
- iii. Una personalità indipendente nominata da ciascuna autorità competente degli Stati Membri;

La figura della personalità indipendente assume particolare valore, giacché le autorità, previo accordo tra loro, possono pattuire di nominare due autorità indipendenti ciascuna. Le regole circa la loro nomina non sono casuali, ma sono concordate tra le Autorità competenti degli Stati Membri interessati. Le Autorità in questione sono inoltre chiamate a nominare un sostituto per ciascuna autorità indipendente nell'evenienza in cui una di esse sia indisponibile. Laddove non sia stato possibile pattuire le regole per la nomina delle autorità indipendenti, queste ultime vengono sorteggiate.

La formazione della Commissione consultiva può dunque variare. È evidente, tuttavia, che la parte indipendente della Commissione sia destinata ad assumere il peso di gran lunga maggiore. Questo non solo perché è possibile che le autorità indipendenti siano, nei

³⁰⁶ Cfr. Capitolo III, paragrafo 3.

casi in cui vi sia la nomina di due autorità per Autorità competente, in numero maggiore rispetto agli altri soggetti coinvolti (ovvero presidente e rappresentanti): è più che possibile, infatti, che le autorità indipendenti nominate siano soltanto due in totale, escludendo così ogni maggioranza a priori. Ma perché, soprattutto, i rappresentati delle autorità competenti interessate aggiungono poco o nulla al dialogo. È pressoché impossibile, infatti, che i rappresentanti delle autorità assumano posizioni differenti rispetto a quelle già manifestate dalle Autorità che li hanno eletti. Seppur la presenza di tali soggetti abbia un valore nella misura in cui permettono alle autorità indipendenti di avere tutte le informazioni relative alla questione, la loro reticenza a cambiare posizione rispetto alle proprie iniziali opinioni li rende figure poco utili, se non addirittura dannose, in quanto impedisce di raggiungere una decisione unanime³⁰⁷.

Non si tratta purtroppo dell'unica criticità relativa alla figura dei rappresentanti. Riprendendo parte della dottrina italiana³⁰⁸, occorre osservare come la stessa mancanza di coinvolgimento del contribuente sia di per sé criticabile. Questa defezione si inserisce nel quadro di un più ampio disinteresse del legislatore europeo nei confronti della nomina dei rappresentanti. Non è possibile rinvenire, infatti, alcun riferimento al riguardo né all'interno della Convenzione arbitrale, né all'interno della Direttiva DRM, né all'interno della d.lgs. 49/2021. Il rischio è che una simile discrezionalità nella nomina si traduca in un *vulnus* per l'imparzialità del rappresentante, che ben potrebbe essere selezionato (nel caso dell'Italia, ad esempio) tra i funzionari dell'Agenzia delle Entrate. È chiaro che il primo presidio dell'imparzialità e della impregiudicatezza del rappresentante dovrebbe essere rappresentato dalla stessa Agenzia, che ben dovrebbe valutare il rischio di un eventuale conflitto di interessi, tuttavia, sarebbe stata preferibile l'introduzione di specifiche regole atte a garantire tali caratteristiche.

Il trascurare l'argomento della nomina del rappresentante fa ancora più specie se si considera l'opposto livello di specificazione raggiunto in relazione alle personalità indipendenti. Ai sensi dell'art. 10, c.5, del d.lgs. 49/2020, salvo la particolare ipotesi della nomina per mano del Tribunale, l'Agenzia delle Entrate può opporsi alla nomina di una personalità indipendente:

- i. per “*qualsiasi ragione preventivamente concordata con le Autorità competenti*”;

³⁰⁷ in questo senso: LODIN, S.V., *The Arbitration Convention in Practice: Experiences of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commission*, in *Intertax*, Vol. 42, n.3, 2014, p. 173 s., in particolare p. 173.

³⁰⁸ ZITTELLA, S., in *La risoluzione delle controversie...*, p. 263 s.

- ii. qualora questa appartenga o sia appartenuta nei tre anni precedenti a una delle amministrazioni fiscali interessate oppure eserciti delle funzioni per una di tali amministrazioni;
- iii. se questa ha detenuto diritto di voto negli ultimi cinque anni precedenti la data della sua nomina o detiene una partecipazione o il diritto di voto una partecipazione rilevante o il diritto di voto oppure è o è stato dipendente o consulente di un soggetto interessato;
- iv. se “*detta personalità non offre sufficienti garanzie di obbiettività per la risoluzione della controversia*”.
- v. se “*detta personalità è impiegata presso una impresa che fornisce consulenza fiscale, o presta altrimenti consulenza fiscale a titolo professionale o si è trovata in tale situazione in qualsiasi momento nel corso di un periodo di tre anni prima della sua nomina*”.

La tutela dell'imparzialità è sicuramente un aspetto che deve essere salutato con favore, ma sorge in questo caso il dubbio che il legislatore europeo abbia calcolato troppo la mano. Specie l'ultimo punto richiamato tutela l'indipendenza in modo greve, introducendo esclusioni piuttosto dannose. L'esclusione di soggetti che hanno prestato consulenza o che prestano consulenza a titolo professionale comporta l'impossibilità di adire accademici e professionisti operanti sia nell'ambito della consulenza, che all'interno di studi legali specializzati. Soggetti i quali avrebbero certamente potuto dare maggior valore alla Commissione consultiva, elevandone il livello di professionalità ed esperienza³⁰⁹. Coerentemente, l'art. 8, c.5 della Direttiva DRM dispone: “*Per un periodo di dodici mesi dalla pronuncia della decisione della commissione consultiva, una personalità indipendente che è parte della commissione consultiva non deve trovarsi in una situazione che avrebbe indotto un'autorità competente a opporsi alla sua nomina a norma del presente comma se si fosse trovata in tale situazione al momento della nomina presso la stessa commissione consultiva*”. Il realizzarsi delle condizioni di cui al comma appena riportato non comporta l'invalidità della decisione finale della Commissione, a condizione tuttavia che la loro verifica avvenga successivamente alla conclusione della stessa. Così, ad esempio, non sarebbe invalida la decisione assunta da una Commissione consultiva se un'autorità indipendente successivamente ad essa prestasse attività di consulenza. Non si potrebbe dire lo stesso nel caso in cui invece tali condizioni

³⁰⁹ MOOIJ, H., *Tax Treaty Arbitration*, in *Arbitration International*, Volume 35, n.2, 2019, p. 195 s.

sussistessero già al momento della decisione: in tal caso la decisione sarebbe da considerare invalida, così come gli atti compiuti *medio tempore* dall'autorità indipendente³¹⁰.

3. L'alternatività rispetto ai giudizi nazionali.

L'avvio della fase presso la Commissione consultiva è subordinato alla rinuncia da parte del contribuente del ricorso proposto presso l'autorità giudiziaria nazionale o alla decorrenza del termine per la presentazione dello stesso. Questo è quanto emerge dalla lettura dell'art. 7, paragrafo 3 della Convenzione arbitrale. Va sottolineato che la soluzione in esame è limitata a quegli Stati, tra cui l'Italia, i quali non consentono di derogare ad una decisione dell'autorità giudiziaria. Negli altri Stati, dunque, è ben possibile che vi sia un contemporaneo svolgimento della fase della procedura amichevole presso la Commissione Consultiva e del giudizio nazionale.

È giusto il caso di richiamare le controverse indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, la quale si è fatta portatrice di una lettura particolarmente restrittiva. Dopo aver correttamente individuato l'Italia tra le giurisdizioni che non consentono all'Autorità amministrativa di derogare ad una sentenza, l'Agenzia ha infatti stabilito che: “*ove l'istanza di apertura della procedura amichevole sia stata prodotta anteriormente alla rinuncia al giudizio [...] il termine di due anni decorre dalla data della rinuncia al ricorso in primo grado*”³¹¹. È lamentabile in questo caso una scarsa comprensione da parte dell'Agenzia delle Entrate della disciplina della Convenzione arbitrale, in quanto il paragrafo 7 della Convenzione determina la decorrenza del *dies a quo* dalla data in cui è divenuta definitiva la decisione del giudice di ultima istanza³¹². Anche la determinazione del momento in cui la rinuncia deve intervenire pare piuttosto importante dal punto di vista del contribuente. Osserva la dottrina³¹³, infatti, che il contribuente avrebbe la facoltà scegliere di rinunciare al ricorso prima che sia presentata l'istanza di apertura della procedura amichevole. Nulla esclude che l'Agenzia delle Entrate rigetti l'istanza di accesso: in questo caso il contribuente finisce per essere sguarnito di qualsiasi tutela, avendo preventivamente rinunciato al giudizio. È quindi preferibile che il contribuente si

³¹⁰ ZITELLA, S., in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 268.

³¹¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 21/e, cit. 31.

³¹² MARINOZZI, C., *Controversie sul Transfer Pricing...*, in particolare p. 2359.

³¹³ TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti...*, in particolare p.203.

avvalga della facoltà concessagli di rinunciare al ricorso solo dopo che l'istanza è stata accolta. Non va oltretutto dimenticato che la rinuncia in questione è propedeutica all'avvio di una fase resa necessitata dall'impossibilità delle amministrazioni di giungere ad un accordo. Impossibilità che, tra l'altro, non sempre è prevedibile con largo anticipo. Non va inoltre dimenticato che la disciplina prospettata impone la rinuncia ad uno strumento di tutela giurisdizionale, in favore di una procedura amministrativa il cui risultato (la decisione raggiunta dalla Commissione consultiva) è incoercibile nei confronti delle amministrazioni precedenti.

4. Lo svolgimento della fase presso la Commissione consultiva.

Quanto al concreto svolgimento della fase presso la Commissione consultiva il punto di riferimento è quello dell'art. 11 della Direttiva 2017/1852/UE, riportato senza particolari modifiche all'interno dell'art. 14 del d.lgs. 24/2020.

Chiunque spera di trovare all'interno della Direttiva un insieme organico di regole che disciplini passo per passo lo svolgimento della fase in esame è destinato ad essere deluso. L'art. 11, al suo secondo paragrafo, stabilisce infatti che: *“Le norme di funzionamento sono concordate tra le autorità competenti degli Stati membri coinvolti nella controversia”*. L'estrema laconicità della formulazione suggerisce l'assenza di formalità nel raggiungimento dell'accordo. L'unico limite in questo caso è rappresentato dal termine di 120 giorni, non casuale dal momento in cui corrisponde a quello per la nomina dei membri della commissione consultiva: è evidente che il legislatore europeo abbia deciso di concentrare entro tale termine la determinazione delle questioni più rilevanti al fine della formazione della Commissione. La scelta di non predisporre regole di funzionamento applicabili a tutte le controversie può essere considerata ragionevole, dal momento che la determinazione caso per caso garantisce sicuramente la possibilità di parametrare le regole stesse alle particolarità del caso concreto e agli obiettivi che si vogliono raggiungere³¹⁴.

La rinuncia del legislatore europeo alla determinazione a priori delle norme di funzionamento all'interno della Direttiva DRM non implica che, all'interno della legislazione europea, siano del tutto mancanti utili indicazioni al riguardo. All'interno del Codice di condotta (in particolare paragrafo 4.3), infatti, sono rinvenibili alcune

³¹⁴ MONTANARI, F., in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 298-299,

indicazioni sul “funzionamento della Commissione consultiva” relative a particolari aspetti della stessa, come, ad esempio, la lingua in cui devono essere svolti i lavori, il reperimento dei documenti utili, i costi, etc.

Infine, l’art. 17 del d.lgs. 49/2020 impone ai membri della Commissione consultiva: “*il rispetto del segreto d’ufficio in relazione alle informazioni che ricevono in qualità di Membri delle suddette Commissioni*”. La violazione di tale obbligo comporta l’applicazione dell’art. 622 del Codice penale (“Rivelazione di segreto professionale”).

5. La decisione della Commissione consultiva.

All’esito del procedimento presso la Commissione consultiva, questa perviene ad una decisione circa la questione sottopostagli. È dunque il caso di approfondire l’argomento, osservando se all’interno della legislazione europea sia prevista disciplina particolare in relazione al procedimento che porta alla decisione, alla sua forma e, soprattutto, al suo valore e alla sua vincolatività.

All’interno dell’art. 14, c.1 della Direttiva DRM (“parere della commissione consultiva o della commissione per la risoluzione alternativa delle controversie”) si rinviene anzitutto una rilevante indicazione relativa ai termini: la fase presso la Commissione consultiva, infatti, deve concludersi entro 6 mesi dalla data della sua istituzione. Nel caso in cui la questione sottoposta alla Commissione sia particolarmente complessa, il termine può essere prorogato, previa informazione delle autorità competenti, per un termine pari a 3 mesi.

La forma della decisione della Commissione consultiva è quella del parere. La sua adozione avverrà, ai sensi del secondo comma, facendo riferimento alle “*disposizioni del relativo accordo o convenzione di cui all’art. 1*” e alle “*eventuali norme nazionali applicabili*”. La decisione è assunta a maggioranza. Laddove non sia possibile raggiungere una maggioranza è decisivo il voto del presidente, il quale, una volta redatto il parere, è incaricato di comunicarlo alle autorità competenti (c.1). Nulla viene a stabilirsi circa le decisioni che possono essere assunte, ragion per cui non sembra opinabile che il legislatore europeo abbia qui deciso di adottare un approccio di “*independent opinion*”, che lascia piena libertà alla Commissione circa la decisione da assumere.

5.1 L'esecuzione del parere e la decisione finale.

Una volta osservate le modalità di adozione del parere da parte della Commissione consultiva, è giusto il caso di interrogarsi su quale sia il suo valore all'interno della procedura amichevole. In altri termini, è il caso di chiedersi se il parere della Commissione sia vincolato per le autorità competenti o se, al contrario, queste possano disattenderlo liberamente o in particolari condizioni.

Una risposta al quesito può essere rinvenuta all'interno del secondo comma dell'art. 15 della Direttiva DRM, il quale dispone chiaramente che: *“Le autorità competenti possono adottare una decisione che si discosta dal parere della commissione consultiva o della commissione per la risoluzione alternativa delle controversie. Tuttavia, se non raggiungono un accordo su come risolvere la questione controversa, esse sono vincolate da tale parere”*. Il passo indietro rispetto alla procedura arbitrale di cui al par. 5 dell'art. 25 del Modello OCSE è piuttosto evidente³¹⁵: laddove all'interno del Modello la decisione assunta all'interno della fase arbitrale è vincolante, qua, al contrario, le autorità competenti sono libere di derogarvi. È chiaro quanto il secondo periodo dell'art. 15 non vada sottovalutato: non va dimenticato, infatti, che la stessa fase presso la Commissione consultiva trova impulso in ragione di un mancato accordo tra le autorità competenti all'interno della procedura amichevole. Non è così scontato che le autorità competenti trovino quindi un accordo dopo non esserci riuscite in due anni di procedura. Eppure, la previsione dell'art. 15, secondo comma, apre indubbiamente a pratiche abusive, giacché le amministrazioni competenti potrebbero raggiungere un accordo proprio in ragione del parere della Commissione consultiva. Non è da escludere, infatti, che entrambe le amministrazioni reputino irricevibile la soluzione proposta all'interno del parere e che quindi preferiscano accordarsi su una soluzione reputata più accettabile. L'esito è sempre quello, ovvero il raggiungimento dell'accordo. Il problema risiede nel fatto che, in questo modo, l'intera opera della Commissione consultiva finisce per rappresentare uno spreco di tempo e risorse.

La disciplina italiana si discosta in modo significativo dall'impianto appena descritto. All'interno dell'art. 19 del d.lgs. 49/2020, infatti, viene a riconoscersi la possibilità di proporre il giudizio di ottemperanza ex art. 70 d.lgs. 546/1992 al fine di ottenere l'esecuzione tanto delle decisioni adottate a seguito della procedura amichevole, tanto

³¹⁵ Cfr. Capitolo III, paragrafo 5.1

quelle adottate a seguito di procedura arbitrale. Tale previsione del legislatore italiano ha avuto una ricezione alterna all'interno della dottrina italiana. Se, infatti, si accoglie la tesi in base alla quale la procedura amichevole e quella arbitrale sono separate e distinte, tanto in ragione delle funzioni, quanto in ragione della natura (amministrativa una, giurisdizionale l'altra), allora la previsione dell'art. 19 è da accogliere con grande favore³¹⁶. Coloro invece che ritengono che la fase arbitrale altro non sia che una parentesi all'interno della procedura amichevole (e che quindi la fase presso la Commissione consultiva abbia natura amministrativa) non possono essere soddisfatti³¹⁷. Sono decisivi due aspetti, all'avviso della dottrina richiamata, al fine di affermare la natura amministrativa e non giurisdizionale della fase presso la Commissione consultiva: da un lato, i membri della Commissioni sono pagati dalle stesse autorità competenti, con buona pace di imparzialità e terzietà; dall'altro, come si è appena visto, la decisione della Commissione consultiva non ha alcuna vincolatività per le autorità, che ben potrebbero decidere di distanziarsi dal suo parere. Vista in questi termini, la decisione del legislatore italiano risulta scorretta, poiché l'oggetto del giudizio di ottemperanza è solo l'esecuzione delle sentenze.

6. La commissione per la risoluzione alternativa delle controversie: cenni.

L'art. 10, comma 1 della Direttiva 2017/1852/UE (“Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie”) riconosce alle autorità competenti la possibilità di “*concordare di istituire una commissione per la risoluzione alternativa delle controversie al posto di una commissione consultiva per esprimere un parere su come risolvere la questione controversa a norma dell'art. 14*”. È giusto il caso di chiedersi quale sia il ruolo di questa commissione per la risoluzione alternativa delle controversie (o Commissione “ADR”) e in che modo differisce rispetto alla Commissione consultiva.

La Commissione ADR ha carattere sostitutivo rispetto alla Commissione consultiva, nel senso che le autorità non possono scegliere di adire entrambe. Per il resto, la disciplina presente all'interno della Direttiva DRM è piuttosto scarna. Non si tratta in questo caso

³¹⁶ tra gli altro: DEL FEDERICO, L., *La risoluzione delle controversie fiscali...*, p. 984 s.

³¹⁷ CONSOLO, G., *Strumenti di International Dispute Resolution: quadro generale di sintesi e confronto fra procedure, con focus sull'interazione tra disposizioni di attuazione e norme processuali interne*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.5, 2022, p. 37 s., in particolare paragrafo 6.3.; tesi già prospettata in: CONSOLO, G., in *La risoluzione delle controversie...*, in particolare p. 351-352.

di un vuoto normativo: è volontà del legislatore europeo quella di rendere la Commissione ADR pienamente modulabile rispetto alle esigenze delle autorità competente e del caso di specie. Non casualmente, quindi, in relazione alla composizione e alla forma della Commissione ci si limita a stabilire che esse “[*possono*] essere diverse dalla commissione consultiva” (art. 10, c.2).

La libertà di scelta si manifesta anche in relazione alla selezione del modello arbitrale. Le autorità competenti, infatti, hanno la possibilità di scegliere di adottare “*qualsiasi altro tipo di procedura di risoluzione delle controversie*” (art. 10, c.3), diverso dal “classico” approccio “*independent opinion*”. Il riferimento principale in questo caso ricade sul modello “*final offer*” (o “*baseball arbitration*”), in quanto modello arbitrale alternativo più diffuso, ma la formulazione dell’articolo apre anche a qualsiasi altro modello preferito dalle autorità competenti.

I vantaggi della istituzione della Commissione ADR dovrebbero essere numerosi dall’economicità, alla velocità, dalla trasparenza, alla tutela del contribuente. La dottrina internazionale non ha tardato inoltre di sottolineare quanto il ricorso alla Commissione ADR, ancor più che alla Commissione consultiva, contribuisca alla formazione di un diritto tributario internazionale³¹⁸.

7. In definitiva: differenze tra la MAP “ordinaria” e la MAP “Ue”.

All’esito di questa trattazione si possono trarre conclusioni relativamente alle pretese differenze tra la MAP “ordinaria”, ovvero la *Mutual Agreement Procedure* prevista all’interno della *Model Tax Convention on Income and Capital*, e la MAP “Ue”, ossia la procedura amichevole prevista all’interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva DRM. Ci si può domandare, in altri termini, se le pretese differenze tra le due procedure amichevoli siano effettivamente esistenti, se siano così marcate e se, soprattutto, abbiano un impatto tale da determinarne una differente efficacia.

Una prima differenza risiede già nell’ambito delle fonti di riferimento: la *Model Tax Convention on Income and Capital* da un lato, la Convenzione arbitrale e la Direttiva DRM dall’altro. A prescindere da quello che è l’evidente differenza data dalla diversa

³¹⁸ PIOTROWSKY, S., ISMER, R., BAKER, P., MOSENGO, J., PERROU, K., PETRUZZI, R., REIMER, E., SERRANO ANTÓN, F., STANKIEWICZ, L., TRAVERSA, E., VOJE, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, in *Intertax*, Volume 47, n. 8-9, 2019, p. 678 s.

cogenza e dal diverso ambito di applicazione territoriale, giova in questa sede rimarcare la grande differenza che riguarda la formulazione della disciplina. Solo all'apparenza, infatti, l'impianto normativo europeo è più completo delle disposizioni rese in ambito OCSE. La disciplina europea è più ampia nella misura in cui non si prendono in considerazione le fonti secondarie, come il Codice di Condotta e il Commentario. Come si è visto, quest'ultimo rappresenta un preziosissimo insieme di indicazioni, che ampia e chiarisce la laconica formulazione dell'art. 25 del Modello. Il Codice di Condotta rappresenta una fonte di respiro nettamente inferiore, che interviene puntualmente con il fine di colmare solo alcune delle lacune della Convenzione arbitrale.

È curioso osservare come nel tempo si assista ad una convergenza tra le due discipline. Ne è esempio la disciplina relativa all'accesso alle procedure amichevoli. Non che dal punto di vista pratico vi sia mai stata una differenza così marcata per il contribuente: questi ha sempre dovuto trasmettere un'istanza all'amministrazione competente, che nel nostro ordinamento corrisponde al Ministero dell'Economia e delle Finanze nel caso della MAP "convenzionale" e all'Agenzia delle Entrate nel caso della MAP "Ue". A prescindere dalla differenza legata al soggetto ricevente l'istanza, per il resto la disciplina converge per quanto riguarda aspetti cruciali, come la giustiziabilità del diniego di accesso alla procedura. È noto come la possibilità di ricorrere contro tale diniego sia frutto di una comune evoluzione giurisprudenziale e poi normativa³¹⁹, questo tuttavia rende una importante indicazione: all'interno delle discipline nazionali, le due procedure amichevoli tendono ad accomunarsi notevolmente quanto alla disciplina. Infondo, a fronte di discipline comunque non dettagliate come quelle in esame, la discrezionalità accordata ai legislatori nazionali è particolarmente ampia e non sembrano esservi ragioni per non accomunare procedure molto simili.

La disciplina piuttosto scarna è un elemento comune alle due procedure anche e soprattutto per quanto riguarda lo svolgimento della procedura: in entrambe le procedure le indicazioni relative allo svolgimento della procedura sono poche, riferite per lo più ai termini. Termini i quali, oltretutto, sono comuni ad entrambe le procedure, essendo queste da concludersi entro due anni. A differire, tuttavia, è in questo caso il *dies a quo*: nel caso della procedura amichevole "convenzionale" il termine decorre a partire dalla data in cui le amministrazioni hanno ricevuto tutte le informazioni necessarie per risolvere la questione; nel caso delle procedure europee il termine decorre, invece, a partire dalla data

³¹⁹ Cfr. Capitolo II, sezione II, paragrafo 2.2.1 e Capitolo IV, sezione I, paragrafo 3.

della rinuncia al ricorso proposto presso il giudice nazionale. Quanto al rapporto con i giudizi nazionali, giova sottolineare la comune confusione all'interno delle relative discipline, tanto da non essere mai pienamente chiaro quale debba essere il rapporto tra procedure e giudizi. Una differenza significativa riguarda l'accesso alla fase arbitrale, giacché all'interno della disciplina europea si pretende proprio la rinuncia al ricorso quale atto preposto alla decorrenza del termine biennale, mentre nel caso della fase arbitrale della procedura amichevole convenzionale si pretende solo che non siano intervenute sentenze passate in giudicato.

Le differenze più marcate si registrano in relazione alla fase arbitrale prevista all'interno delle relative procedure, molto diverse per quanto attiene all'organo giudicante incaricato, al suo funzionamento e alla forma dell'arbitrato³²⁰. Nel contesto di arbitrati così differenti, la sperequazione maggiore riguarda il valore della decisione arbitrale: in questo caso, la disciplina europea si dimostra meno convincente di quella prevista in ambito OCSE, poiché, laddove in quest'ultima la decisione arbitrale è vincolante per le amministrazioni coinvolte, nella disciplina europea al contrario è resa alle amministrazioni procedenti la possibilità di accordarsi in deroga alla decisione assunta dalla Commissione consultiva.

È molto simile, infine, la disciplina relativa alla conclusione e all'esecuzione degli accordi raggiunti all'esito della procedura. È elemento comune, purtroppo, quello della subordinazione dell'esecuzione dell'accordo all'accettazione del contribuente.

Si può in conclusione sottolineare come le differenze tra le due procedure amichevoli risulti essere ai fatti poco marcata. Se ne ricava una certa fungibilità tra le due diverse tipologie di procedure amichevoli, essendo che il contribuente difficilmente può trarre evidenti vantaggi ricorrendo all'una o dall'altra procedura. Resta da chiedersi, quindi, se abbia ancora senso, nel contesto dell'Unione europea, concedere tal facoltà di scelta al contribuente, senza privilegiare la procedura contemplata all'interno della Direttiva DRM.

³²⁰ Cfr. Capitolo III e Capitolo IV, sezione II.

Capitolo V – Conclusioni e prospettive

1. I dubbi sull'effettività delle procedure amichevoli di risoluzione delle controversie.

L'analisi delle diverse procedure amichevoli svolta nei precedenti capitoli ha portato a sottolineare, anche con sorpresa, comuni defezioni tra le diverse discipline (ovvero quella della *Model Tax Convention on Income and Capital* e del relativo Commentario e quella europea, prevista all'interno della Convenzione arbitrale e della Direttiva DRM), che si traducono tendenzialmente nelle stesse inefficienze procedurali.

La premessa di questa trattazione non è mutata: la crescente globalizzazione dell'economia, la circolazione transfrontaliera dei beni e in generale l'internazionalizzazione dei rapporti economici porta all'aumento dei fenomeni di doppia imposizione. Tale aumento spinge conseguentemente ad un maggiore ricorso alle procedure amichevoli di risoluzione delle controversie fiscali internazionali (fatto che, giova ricordarlo, è ampiamente riprovato dalle statistiche relative alle MAP prodotte annualmente dall'OCSE³²¹).

Quanto detto, tuttavia, riprova soltanto la necessità di strumenti che permettano una composizione bilaterale delle controversie relative ai fenomeni di doppia imposizione, non ne riprova certo l'efficacia, che continua ad essere messa in forte discussione. Attingendo dai precedenti capitoli, ben si può notare come siano numerosi i difetti che minano la capacità delle procedure amichevoli di incidere in modo decisivo sui fenomeni di doppia imposizione (e non solo). Dall'assenza di un obbligo di risultato, al rapporto con i giudizi nazionali, dall'assenza di un obbligo di avviare la procedura amichevole, alla rinunciabilità del risultato della MAP: sono tutti elementi che deteriorano irrimediabilmente la qualità della procedura amichevole. Le ragioni di questa inefficacia sono in vasta parte già note: gli Stati non vogliono vincolarsi irrimediabilmente ai risultati delle procedure amichevoli e possono quindi accettare di farvi ricorso solo laddove siano previste ampie "vie d'uscita"³²².

³²¹ Cfr. Capitolo I, paragrafo 4.

³²² in questo senso, DE CAROLIS, D., *Jurisdiction on the Italian judge...*, p.180 s.

Gli sviluppi normativi recenti sembrano fuoriuscire dalla logica richiamata: sia la *Multilateral Convention* (MLI), che la Direttiva 2017/1852/UE (DRM) si collocano dichiaratamente nell'ottica di potenziare le procedure amichevoli disciplinate rispettivamente nel Modello OCSE e nella Convenzione arbitrale. Può essere ragionevole chiedersi se questo sia il segno di una nuova politica da parte degli Stati, divenuti quasi improvvisamente più favorevoli ad un potenziamento delle MAP. Le vicende relative alla *Multilateral Convention* sembrano piuttosto indicative³²³. Sorge dunque il sospetto che la MLI, più che il risultato di una sintesi delle posizioni degli Stati, sia il frutto delle aspirazioni dell'OCSE. Questo si traduce in una tensione tra l'OCSE e gli Stati, che certamente non contribuisce al potenziamento della MAP.

Come si è visto, i problemi relativi alle procedure amichevoli rischiano poi di variare a seconda del contesto territoriale in cui si opera, essendovi comunque regole differenti in tema di attuazione delle decisioni, rapporto con i giudizi pendenti e così via. Non necessariamente, inoltre, come si vedrà³²⁴, la MAP è uno strumento attuabile, in quanto richiede spese ingenti e necessita di amministrazioni statali particolarmente capaci e strutturate, certamente presenti nei paesi occidentali, meno nei paesi in via di sviluppo.

1.1 I limiti della MAP nei paesi in via di sviluppo.

L'analisi della MAP finora svolta è riferita, naturalmente, ai paesi di maggior peso all'interno dello scacchiere economico globale, tra cui la stessa Italia e i Paesi dell'Unione Europea. Eppure, non si può certo dare per scontato che le procedure amichevoli siano facilmente attuabili, specie all'interno di quegli Stati, extraeuropei e meno industrializzati, all'interno dei quali possono mancare risorse e strutture per portare a termine la procedura. In numerosi aspetti, infatti, la *Mutual Agreement Procedure* continua ad essere uno strumento difficilmente accessibile, quasi elitario.

La procedura amichevole richiede, anzitutto, un elevato livello di *expertise* da parte delle amministrazioni procedenti. Il riferimento in questo caso non ricade solo sulla competenza e la preparazione in materia giuridica ed economica delle amministrazioni e

³²³ Va ricordato che la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)* al 31 marzo 2022 è stata sottoscritta e ratificata da 99 Stati, tra cui tutti gli Stati facenti parte dell'Unione Europea, ma con l'esclusione dei principali attori economici mondiali, ovvero gli USA e la Repubblica popolare cinese.

³²⁴ Cfr. paragrafo 1.1.

dei suoi membri, che pur rappresentano prerequisiti essenziali, ma anche sul *know how* relativo alle MAP stesse. *Know how* che, giova sottolinearlo, si genera specificamente laddove un'amministrazione goda delle risorse, umane ed economiche, per istituire gruppi di lavoro specificamente dedicati alle procedure amichevoli. L'inesperienza e l'assenza di risorse delle amministrazioni statali si traducono in una dilatazione delle tempistiche della MAP, già di per loro non brevissime. Occorre oltretutto sottolineare, in questo senso, che la presenza di una fase arbitrale (che si ricorda interviene decorso infruttuosamente un termine predeterminato per la conclusione della procedura amichevole) rappresenta nei contesti a cui si fa riferimento un rimedio sicuramente meno efficace. Le ragioni sono del tutto analoghe a quelle appena osservate: la fase arbitrale è essa stessa una fase che consta di una serie di costi e insidie procedimentali, ragion per cui sarà tanto meno problematica quanto più l'amministrazione procedente ha le risorse e l'esperienza per intraprenderla. Oltre a ciò, la carenza di risorse destinate alle MAP porta, all'interno dei paesi in via di sviluppo, ad ulteriori problematiche, come la minore indipendenza dei procedenti e ad un generale abbassamento della qualità della procedura, che si rivelerà tendenzialmente più lenta e inefficace³²⁵.

In conseguenza di quanto osservato sembra inevitabile trarre la conclusione che la MAP sia uno strumento riferito ad un limitato numero di Stati, ovvero quelli più industrializzati. Ciò acuisce in modo non indifferente il problema del difetto di effettività delle MAP: l'impossibilità di sfruttare efficacemente la procedura amichevole non rappresenta soltanto un *vulnus* per i paesi in via di sviluppo, ma anche per gli Stati industrializzati che con essi intraprendono rapporti e che, di conseguenza, vedono chiudersi la strada per una risoluzione concordata delle controversie fiscali che sorgono in relazione a tali Stati.

2. Il rapporto con altri strumenti di *dispute resolution*.

In parte già affrontato negli scorsi capitoli, quella del rapporto tra MAP e altri strumenti di *dispute resolution* è una questione più che mai attuale, in grado di portare all'analisi di interrogativi più ampi. Su tutti, uno pare di particolare interesse arrivati all'esito di questa trattazione: la *Mutual Agreement Procedure* rappresenta ancora lo strumento di maggior

³²⁵ PROTTO, C., *Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition*, in *Intertax*, Volume 42, n.3, p. 176 s.

prospettiva in relazione alle controversie fiscali internazionali o si è di fronte ad un suo progressivo superamento in favore di altre tipologie procedimentali?

Ebbene, per poter rispondere a questo complesso quesito occorre anzitutto esaminare quelle che, ad oggi, rappresentano le alternative più solide. Non si parla certamente, dunque, dei giudizi nazionali: si è più volte sottolineato³²⁶, infatti, quanto essi scontino una serie di limiti che li rendono assolutamente inadeguati rispetto all'obbiettivo di risolvere definitivamente la questione relativa ad un fenomeno di doppia imposizione. In quest'ultimo caso, infatti, difficilmente un giudice può giungere ad una risoluzione della questione che accontenti le pretese di entrambi gli Stati coinvolti, salvo il caso infrequente in cui questi non accerti definitivamente l'insussistenza della pretesa tributaria da parte dell'amministrazione dello Stato in cui opera.

Si è osservato³²⁷ come, in una prospettiva *de jure condendo*, sia auspicato da parte della dottrina italiana e internazionale un potenziamento del ruolo di alcune Corti sovranazionali (la Corte Internazionale di giustizia e la Corte di Giustizia dell'Unione Europea), ma si tratta, se non di vere e proprie speculazioni dottrinali, comunque di prospettive da collocare in futuro non certo prossimo. Di conseguenza, non può che darsi massimo rilievo a quelli che sono i fenomeni evolutivi a cui si è assistito nel recente passato, su tutti il ricorso allo strumento arbitrale. È, infatti, interessante chiedersi se la scelta di ricorrere al paradigma arbitrale, pur sempre rimanendo all'interno della procedura amichevole, non sia di per sé un'indicazione di un progressivo allontanamento dallo schema negoziale della MAP in favore di uno completamente arbitrale. In altri termini, può essere interessante chiedersi se in futuro non sarà sempre più rilevante la fase arbitrale a scapito di quella bilaterale della MAP o se, addirittura, non scomparirà completamente la MAP in favore dell'arbitrato fiscale. Questa è l'opinione di parte della dottrina internazionale³²⁸, che suggerisce di garantire la possibilità di ricorrere autonomamente (ovvero, senza ricorrere prima alla MAP) ad un arbitrato modellato sullo schema di quelli previsti nei trattati bilaterali per l'investimento (*Bilateral Investment Treaties* o *BIT*). In quest'ottica, la procedura amichevole non è altro che un ostacolo, uno spreco di tempo e di risorse che precede l'arbitrato, considerato lo strumento più efficace

³²⁶ Cfr. Capitolo II, sezione II, paragrafo 4 e Capitolo IV, sezione I, paragrafo 6.

³²⁷ Cfr. Capitolo II, sezione II, paragrafo 5 e Capitolo IV, sezione I, paragrafo 6.2.

³²⁸ POONAM KHAIRA, S., *Is the Mutual Agreement Past Its "Best-Before Date" and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?*, in *Bulletin for International Taxation*, Volume 68, n. 11, 2014, in particolare laddove si dice "Access to arbitration should, therefore, be made available on a standalone basis to make arbitration more timely and effective".

e affidabile. La dottrina appena richiamata apre alternativamente al ricorso alla mediazione, osservando come lo stesso OCSE, all'interno del MEMAP, si riferisca ad un potenziale ruolo di un mediatore all'interno della procedura amichevole come: “un’opportunità per le autorità competenti a vedere un caso specifico, o lo stesso procedimento nella sua interezza, da un punto di vista completamente differente”³²⁹. Resta questa un’indicazione priva di seguito, in quanto, come noto, all'interno della MAP prevista all'interno del Modello OCSE (ma anche quella prevista all'interno della disciplina europea), non è prevista la possibilità di fare ricorso alcuno alla mediazione³³⁰.

3. Prospettive *de jure condendo*: cenni.

Considerate nello scorso capitolo le alternative alla MAP, occorre sottolineare come l'unico strumento che continua ad essere attuale nel contrasto ai fenomeni di doppia imposizione sia la stessa procedura amichevole. Arbitrato (inteso come arbitrato “autonomo”), mediazione, giudizi presso corti sovranazionali rappresentano tutti strumenti degni di una considerazione dal punto di vista strettamente teorico, ma privi ad oggi di una qualsiasi rilevanza pratica. Infondo, se è vero, come si è detto più volte, che uno dei problemi della MAP è quello della scarsa attitudine degli Stati a garantirle maggiore coerenza e vincolatività, non si vede come questi possano supportare strumenti connotati proprio da tali caratteristiche.

In conclusione, quindi, pare evidente come la *Mutual Agreement Procedure* rappresenti nella sua imperfezione il miglior strumento possibile. Ciò è riprovalo dal fatto che gli ultimi interventi tanto dell'OCSE (MLI), quanto dell'Unione europea (Direttiva 2011/1852/UE) non si sono concentrati sul suo superamento, bensì sul suo perfezionamento. Se, da un lato, la Direttiva DRM si è caratterizzata per un'adozione inevitabilmente diffusa all'interno dell'Unione Europea, come è noto in relazione alla *Multilateral Convention* (MLI) si continua a vedere una partecipazione fin troppo limitata.

³²⁹ OECD, *MEMAP*.

³³⁰ Sul possibile ruolo della mediazione all'interno delle procedure amichevoli anche: TARAMOUNTAS, K., *The Mutual Agreement Procedure: Coordinating the Global Tax Orchestra*, in *Lse Law Review*, volume 4, 2019, p. 39 s.

Quanto detto non sembra aver scoraggiato l'OCSE, tanto che anche nel periodo recente si è discusso di un ulteriore potenziamento delle procedure amichevoli. Si fa riferimento in questo caso ai lavori svolti in relazione al progetto *Pillar one* dell'OCSE, il cui scopo è quello di rivisitare le regole fiscali in ragione della nuova economia digitalizzata. Giova sottolineare che il progetto *Pillar one* è uno di ampio respiro, nel senso che non riguarda esclusivamente gli strumenti per l'eliminazione della doppia imposizione (dagli strumenti di “*dispute prevention*”, passando per gli *advanced pricing agreements* (APA), arrivando alle stesse MAP), ma affronta le numerose sfide e problematiche legate alla digitalizzazione e alla globalizzazione delle economie³³¹. Il progetto, inoltre, si pone in dichiarata continuità con la *Action 14 BEPS*. Anche nel contesto del progetto in esame, l'obiettivo dichiarato resta quello di garantire maggior vincolatività alle procedure amichevoli, rendendole inoltre procedure più semplici da svolgere, specie per i paesi meno attrezzati. Pur non essendosi tradotto ancora in termini più concreti, il progetto *Pillar one* riprova ancora una volta l'attualità delle procedure amichevoli, nonché la presenza di potenzialità inesplorate delle stesse.

³³¹ SPYRIDON, E., M., QUING, C., *International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*, in *Bullettin for International Taxation*, Febbraio 2021, p. 94 s.

Bibliografia

- AVERY JONES, J.F., *The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model - II Convention*, in *British Tax Review*, n.1, 1980
- AVERY JONES, J. F., *The relationship between the mutual agreement procedure and international law*, in *EC Tax Review*, n.1, 1999
- ADAMI, F., LEITA, F., *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 1992
- ADONNINO, P., *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, in *Rivista di diritto Tributario*, vol. 12, 2002
- ARGINELLI, P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in *Rivista di diritto tributario*, n.1, 2016
- ASCOLI, G., ROMAGNOLI, V. *Meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali nell'Ue: dubbi non risolti dal provvedimento attuativo*, ne *Il Fisco*, 7, 2021
- ATTARDI, C., *La composizione delle controversie fiscali internazionali: procedure amichevoli, procedure arbitrali ed ordinamento nazionale*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.4, 2005
- AVELLA, F., *La qualificazione dei redditi nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.5, 2010
- BAKER, P., *The Commerzbank Litigation (1990): UK law, Tax Treaty law and EU law*, in *Ladmark Cases in Revenue Law*, Londra, Regno Unito, Bloomsbury Publishing, 2019

- BAMMENS, N., *The Interaction between the Interpretation of Article 24 OECD MC and the Non-discrimination Standard Developed by the CJEU*, in *EC Tax Review*, n. 4, 2013
- BEGHIN, M. *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.2, 2010
- BERNONI, G., SALVADEO, S., *Transazione fiscale: applicabilità, giuda operativa e spunti di riflessione*, ne *Il Fisco*, n. 23, 2009
- BONARELLI, P., *La Convenzione Multilaterale per l'attuazione delle misure BEPS*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n.12, 2017
- BURNET, C., *International Tax Arbitration*, Legal studies research, Paper n.08/31, University of Sydney, Sydney Law School, 2008
- CALDERÓN, J.M, *The Taxpayer's Right to Set the "Mutual Agreement Procedure" in Motion: the Spanish Tax Courts' Approach*, in *Intertax*, Vol. 29, fascicolo 11, 2011
- CASTOLDI, A., ABBAMONDI, I., *Finalmente attuata in Italia la Direttiva per le procedure internazionali per l'eliminazione della doppia imposizione*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 10, 2020
- CATTANI, C., *La tassazione dei redditi prodotto all'estero*, Milano, Giuffrè Editore, 1998

- CERRATO, M., *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 5, 2009
- COCIANI, S.F., *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2011
- CONFORTI, B., *Diritto internazionale*, VI ed., Scientifica, Napoli, 2002
- CONSOLO, G., *Strumenti di International Dispute Resolution: quadro generale di sintesi e confronto fra procedure, con focus sull'interazione tra disposizioni di attuazione e norme processuali interne*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.5, 2022
- CORDEIRO GUERRA, R., *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, II ed., Assago, Wolters Kluwer; Padova, CEDAM, 2016
- CRAZZOLARA, A., *Il trattato Multilaterale BEPS è self-executing?*, www.rivistadirittotributario.it, 2017
- D'ALFONSO, G., *La procedura arbitrale internazionale in ambito tributaristico e in ambito civilistico*, ne *Il Fisco*, n. 44, 2000
- DAL CORSO, G., RENDA, A., *Il ruolo del processo tributario nell'ambito delle nuove procedure amichevoli*, ne *Il Fisco*, n.1, 2021
- DE CAROLIS, D., *Jurisdiction of the Italian Tax Judge on Administrative Acts Denying Access to the Arbitration Convention on Transfer Pricing: Towards a Dispute Resolution Procedure Ever More Independent of State Control*, in *Intertax*, volume 44, n.2, 2016

- DEL FEDERICO, L., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali: soft law dell'OCSE, Direttiva UE 1852/2017 e d.lgs. n. 49 del 2020*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.3, 2020
- DEL FEDERICO, L., GIORGI, S., *Associazione italiana per il diritto tributario Latinoamericano, relazione nazionale. Il multilateralismo nelle convenzioni internazionali in materia fiscale: la prospettiva europea e l'esperienza italiana*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2015, n.3
- DEL FEDERICO, L., PISTONE, P., TRIVELLIN, M., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea*, Pisa, Pacini Editore, 2022
- DELLA CARITÀ, A., BONFANTI, L., *Riserve, opzioni e algebra booleana nella Convenzione multilaterale BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 34, 2017
- DELLA ROVERE, A., VIOLA, I., *L'efficace attuazione dell'Action 14 del progetto BEPS: le procedure di "peer review and monitoring process"*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.1, 2019
- DELLA VALLE, E., *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Rivista di diritto tributario*, n.1, 2009
- DELOITTE TRANSFER PRICING GLOBAL, MORRIS, E., SADRI, J., BREEZE, J., *The rise and rise of mutual agreement procedures in the EU*, in www.internationaltaxreview.com, 2020
- DI BELLA, R.D., *"Final-Offer Arbitration": A Procedure to Save Time and Money?* in *Kluwer Arbitration Blog*, 2019, disponibile all'indirizzo: [www.http://arbitrationblog.kluwerarbitration.com](http://arbitrationblog.kluwerarbitration.com)
- DORIGO, S., *Il Multilateral Instrument e le sue contraddizioni: il mito del multilateralismo tra conferme e ridimensionamenti*, in *Novità Fiscali*, 2019

- DORIGO, S., *Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione europea*, in <http://www.rivistatrimestraleDirittoTributario.it/>, 2008
- ESCALAR, G., *Le opportunità della nuova MAP UE*, in *Corriere Tributario*, n.12, 2021
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario*, X edizione, Assago, Wolters Kluwer; Padova, CEDAM, 2017
- FALSITTA, G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2007
- FARAH, E., *Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: a Solution in Search of a Problem*, in *Florida Tax Review*, Volume 9, n. 8, 2009
- FOGLIA, G., POZIELLO, M., *Luci e ombre del recepimento in Italia della direttiva "Dispute Resolution Mechanism"*, in *Corriere Tributario*, n. 10. 2020
- FORMICA, G., LILLO, D., *Transfer pricing e doppia imposizione: nuovi strumenti di risoluzione*, ne *Il Fisco*, n.26, 2018
- FORT, G., *Corte di Giustizia dell'Unione Europea e procedure amichevoli: una nuova procedura?*, in *Corriere Tributario*, n. 26, 2017
- GALIZIA, G., *Questioni scelte in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.5, 200
- GARBARINO, C., *Manuale di tassazione internazionale*, Vicenza, I edizione, IPSOA, 2005, p. 148
- GARBARINO, C., *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1, 1989.

- GARBARINO, C., LOMBARDO, M., *Arbitration of unresolved issues in mutual agreement cases: the new paragraph 5, article 25 OECD Model Convention, a multi-tiered dispute resolution clause*, 2010, Bocconi Legal Studies Research Paper No. 1628765
- GLENDI, G. *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Diritto e pratica tributaria*, n.6, 2017
- GREEN, G., *The U.K. Reaction to the Glaxo Case*, in *BNA International's Tax Planning International Transfer Pricing*, n. 11, 2006
- GROEN, G., *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, in *Intertax*, Volume 30, n.1, 2002
- HARRINGTON, J.L., *A MAP and Guide to Resolving International Tax Disputes*, in *Bloomberg Tax, Tax Management International Journal*, Vol. 48, n.10, 2019
- LA CANDIA, I., REBOLI, F., *Meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale: un confronto*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 10, 2021
- LODIN, S.V., *The Arbitration Convention in Practice: Experiences of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commission*, in *Intertax*, Vol. 42, n.3, 2014
- MALHERBE, J., *Double taxation and national fiscal interests*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 5, 2015
- MARCHESELLI, A., COSTANZO, L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corriere Tributario*, n.44, 2017
- MARINO, G., DELFINO LA FERLA, S., *Alcune riflessioni critiche sull'apertura dei Dispute Resolution Mechanisms nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.2, 2021

- MARINOZZI, C., *Controversie sul Transfer Pricing: sospensione del processo tributario in pendenza di procedure amichevoli*, ne *Il Fisco*, n. 24, 2016
- MATTARELLI, F., *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 *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2017
- MATTARELLI, F., *Procedure di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Riflessioni de iure condendo in vista dell'attuazione (già tardiva) della Direttiva 2017/1852*, in *Rassegna Tributaria*, 4, 2019
- MATTARELLI, F., *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del parlamento*, reperibile su www.rivistadirittotributario.it, 2020
- MATTARELLI, F., *Il Decreto legislativo attuativo della Direttiva "DRD": insidie processuali e procedurali del nuovo strumento di risoluzione delle controversie*, in *Rassegna Tributaria*, n.3, 2021
- MICHELUTTI, R., FICAI, G., *Ambito applicativo della nuova procedura di dispute resolution comunitaria*, ne *Il Fisco*, n. 18, 2020
- MIRAULO, A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, Giuffrè editore, 1990
- MOOIJ, H., *Tax Treaty Arbitration*, in *Arbitration International*, Volume 35, n.2, 2019
- MORRA, F., SEVERI, M., *Il recepimento della nuova direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del d.lgs. n.49/2020*, reperibile su www.rivistadirittotributario.it, 2020
- NOBREGA, L., LOUREIRO, S., *Mutual Agreement procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction on the International Court of Justice?*, in *Intertax*, n.10/2009, Vol.37

- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, OECD Publishing, Parigi, 2013
- OECD, *Commentary on Article 25: Concerning the Mutual Agreement Procedure*, OECD publishing, Parigi, 2019
- OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, Parigi, OECD Publishing, 1963
- OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2015
- OECD, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parigi, OECD Publishing, 2017
- OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, Parigi, OECD Publishing, 2017
- OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD Publishing, Parigi, 1977
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017: condensed version*, Parigi, OECD Publishing, 2017

- OOSTERHOFF, D., *New Rules to Resolve Tax Disputes*, in *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 25, n.1, 2018

- PARISI, P., MAZZA, P., *Doppie imposizioni: nuova procedura di istanza amichevole in ambito UE*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n.30, 2020

- PARK, W.W., *L'arbitrato nei trattati sulle imposte sui redditi*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Gen.-Dic., 2003

- PERRONE, L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n.1, 2020

- PETRILLO, G., *Nuovo impulso dall'OCSE alla risoluzione delle controversie con l'introduzione di una procedura arbitrale: un'occasione di riflessione sulla*

fondatezza di eventuali resistenze domestiche in ordine alla legittimità dell'arbitrato in materia tributaria, in *Rivista di diritto Tributario internazionale*, n. 2, 2006

- PETRUZZI, R., KOCH, P., TURKAN, L., *Baseball Arbitration in comparison to Other Types of Arbitration*, a cura di Michael Lang/Jeffrey Owens, in *International Arbitration in Tax Matters*, IBFD, Amsterdam, 2015
- PITT, H.M. *Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: an evaluation*, in *Intertax*, Volume 47, n. 6-7, 2014
- PIOTROWSKY, S., ISMER, R., BAKER, P., MOSENGO, J., PERROU, K., PETRUZZI, R., REIMER, E., SERRANO ANTÓN, F., STANKIEWICZ, L., TRAVERSA, E., VOJE, J., *Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation*, in *Intertax*, Volume 47, n. 8-9, 2019, p. 678 s.
- PISTONE, P., *Arbitration procedures in Tax Treaty and Community Law: a study from Italian perspective*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, n.3, 2001
- PISTONE, P., *Time for Arbitration in International Taxation*, in *Intertax*, 2005, Vol. 33, n. 3
- PISTONE, P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, in B. Terra, P. Wattel. *European tax law*, Alphen aan den Rijn, 2019
- POONAM KHAIRA, S., *Is the Mutual Agreement Past Its “Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?*, in *Bulletin for International Taxation*, Volume 68, n. 11, 2014
- POZZO, A., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, Padova, CEDAM, 2005

- PROTTO, C., *Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition*, in *Intertax*, Volume 42, n.3
- REALE, O., *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Rivista di diritto Tributario*, n.1, 2003, p. 335 ss.
- ROLLE, G., *Recenti sviluppi della Convenzione “arbitrale” in materia di prezzi di trasferimento*, in *Fiscalità internazionale*, n.3, 2005
- ROLLE, G., *“Transfer pricing”: i criteri di confronto fra transazioni e gli strumenti di composizione delle controversie*, in *Corriere Tributario*, n. 2, 2015
- ROLLE, G., *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*, n. 11, 2018
- ROMANO, C., CONTI, D., *Giurisdizione tributaria sul diniego di accesso alla Convenzione arbitrale*, in *Corriere Tributario*, n. 34, 2015
- RUFFINI, G., *L’arbitrato come equivalente della giurisdizione statale: linee evolutive*, in *Rivista di Diritto Processuale*, n.1, 2018
- ROONEY, P.C., SUIT, N., *Competent authority*, in *The Tax Lawyer*, Vol. 49, n.3, 1996
- RUNGE, B.R., *The German view of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law*, in *Intertax*, Volume 25
- SALVINI, L., *Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento per la risoluzione di controversie fiscali*, in *ΝΕΩΤΕΡΑ*, n. 2, 2009

- SCHIAVINI, S., *Le procedure di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali*, in *Novità Fiscali*, n. 12, 2019
- SEVERI, M., *Novità in materia di procedure amichevoli tra autorità competenti finalizzate ad evitare la doppia imposizione dei redditi di impresa*, in www.rivistadirittotributario.it, 2016
- SPYRIDON, E., M., QUING, C., *International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*, in *Bulletin for International Taxation*, Febbraio 2021
- TARAMOUNTAS, K., *The Mutual Agreement Procedure: Coordinating the Global Tax Orchestra*, in *Lse Law Review*, volume 4, 2019
- TARELLO, G., *Trattato di diritto civile e commerciale: l'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980
- TARIGO, P., *Principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in *Rassegna Tributaria*, n.5, 2010
- THIMMESCH, A., *Comptroller v. Wayne and the Futile Search for Non-Discriminatory State Taxation*, in *Vanderbilt Law Review*, Vol. 67, 2014
- TOMMASINI, A., MARTINELLI, A., *Doppia imposizione internazionale e “mutual agreement procedure”*, in *Corriere Tributario*, n. 16, 2012
- TOMMASINI, A., MARTINELLI, A., *L'accesso alla “Mutual Agreement Procedure” nell'Arbitration Convention*, in *Corriere Tributario*, n. 32, 2012
- TOMMASINI, A., MARTINELLI, A., *L'accesso alla “Mutual Agreement Procedure” nelle convenzioni bilaterali*, in *Corriere Tributario*, n. 30/2012
- TOSI, L., BAGGIO, R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, IV edizione, Padova, CEDAM, 2013

- TRIVELLIN, M., *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, Giappichelli editore, 2018
- TRIVELLIN, M., *La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE N.2017/1852*, in www.rivistadirittotributario.it, 2021
- VALENTE, A., *The importance of mutual agreement procedures in international tax disputes*, in www.internationaltaxreview.com, 2021
- VALENTE, P., *L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione di controversie fiscali internazionali*, ne *Il Fisco*, n.9, 2014
- VALENTE, P., *Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 – Le procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, ne *Il Fisco*, n.2, 2012
- VALENTE, P., *Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuente*, ne *Il Fisco*, n. 5, 2017
- VALENTE, P., *Il nuovo modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, ne *il Fisco*, n. 6, 2018, p. 557 ss.
- VALENTE, P., GASPARRI, T., MATTIA, S., CORREIA, F., VINCENTI, F., *Procedure amichevoli (MAP) – rapporto internazionale fisco-contribuente e tra amministrazioni*, Vicenza, IPSOA, 2018
- VAN DER BRUGGEN, E., *Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice Tax Cases: Do we Already Have an “International Tax Court”*, in *Intertax*, n.8/9, volume 29.