



LA MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES (MAP)

DOPPIE IMPOSIZIONI CONVENZIONE ARBITRALE

LE NOVITA'

SETTEMBRE
2012

LA MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE (MAP) – LA CONVENZIONE ARBITRALE SULLE DOPPIE IMPOSIZIONI DERIVANTI DA RETTIFICHE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Con la Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedure amichevoli (*Mutual Agreement Procedure*), di seguito **MAP**, al fine di assicurare un'adeguata coerenza dell'azione amministrativa.

Lo sforzo dell'Agenzia è quello di dirimere i casi di doppia imposizione che scaturiscono dalla rettifica degli utili di imprese associate in applicazione della normativa in materia di *transfer pricing*.

Le **fonti internazionali** di riferimento sono le **Convenzioni bilaterali** e la **Convenzione arbitrale** che costituiscono gli strumenti che vengono utilizzati per evitare le **doppie imposizioni**.

In particolare, la procedura della **MAP** costituisce lo strumento più idoneo a risolvere le controversie internazionali attraverso l'instaurazione di un **dialogo** tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti.

La Map rappresenta, anche, il mezzo più efficace per un soggetto non residente che ritiene che nei suoi confronti sia stata applicata **una imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione**.

Nella pratica bisogna riscontrare che la MAP da Trattato non sempre raggiunge gli effetti desiderati: una soluzione bonaria della controversia; al contrario, la MAP da Convenzione arbitrale riesce meglio ad avvicinare le parti e a dirimere ciò che le divide.

E' stata la stessa **OCSE**, l'organismo che presiede sulla cooperazione per lo sviluppo economico, che ha sede a Parigi, a fornire un Manuale molto efficace in tema di gestione delle procedure amichevoli "*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*", di seguito MEMAP, che fornisce alcune *best practices*, cui le Amministrazioni fiscali dovrebbero confermarsì.

Da parte della UE è stato adottato dal Consiglio dell'Unione Europea del 22 dicembre 2009 il "**Codice di condotta**" per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

La **base giuridica interna** per l'instaurazione delle procedure amichevole è data dalle singole Convenzioni bilaterali, stipulate in Italia e, regolarmente, ratificate, nonché nella Convenzione arbitrale, ratificata con L. 22/3/1993, n. 99.

Gli **attori istituzionali** nelle procedure amichevoli sono il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, e l'Agenzia delle Entrate: il primo, quale Autorità competente; la seconda, come supporto tecnico e collaborazione, specialmente, per la redazione del documento di posizione, cd. **position paper**.

Una procedura amichevole, in generale, viene aperta anche su iniziativa del contribuente, quando lo stesso reputa che si sia realizzata o si possa realizzare nei

suoi confronti una imposizione non conforme alla Convenzione, vale a dire che sia **discriminante**: lo prevede l'art. 25, paragrafo 3 del Modello OCSE.

I casi, che possono ricadere nella procedura, di cui allo stesso articolo 25, menzionato, dal paragrafo 1 e 2, che contempla tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica ed economica, riguardano **sia le persone fisiche che le persone giuridiche**, come un'applicazione scorretta di ritenute su dividendi, interessi e royalties e così via.

Il **termine** per la presentazione dell'istanza per l'apertura di una procedura amichevole, come previsto dal Modello OCSE, è il terzo anno della prima notifica della misura che comporta un'imposizione discriminante.

La **istanza** da presentare deve contenere gli elementi informativi senza i quali non è possibile iniziare la procedura, quale:

-l'identificazione dei contribuenti;

-l'illustrazione dei fatti;

-la descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, quali la presentazione di istanze di accertamento con adesione, il ricorso giurisdizionale;

-la copia degli atti fiscali che hanno comportato un'azione discriminante.

L'istanza può essere presentata **a prescindere** dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale e, quindi, non si pone **nella situazione di alternatività**, potendo instaurare la procedura amichevole anche preventivamente.

Praticamente, al contribuente conviene sempre chiedere al giudice, da solo o unitamente all'Agenzia delle Entrate, un **rinvio dell'udienza**, che deve decidere a riguardo, che consenta di portare avanti la procedura MAP nella speranza che le Autorità nazionali riescono a raggiungere un'intesa amichevole.

Non necessariamente deve raggiungersi un risultato nell'ipotesi di apertura della procedura amichevole, non sussiste un obbligo da parte delle Autorità competenti ma, comunque, va usata la diligenza (*Shall endeavour*), il *savoir faire* per advenire ad un accordo al fine di eliminare l'imposizione discriminante non conforme alla Convenzione.

Lo stesso Commentario OCSE all'art. 25 (par. 37) chiarisce che le Autorità competenti hanno il dovere di trattare, l'obbligo di fare del loro meglio ma **non quello di raggiungere un risultato**.

Il contribuente che, contemporaneamente o prima dell'instaurazione della procedura, abbia iniziato un **contenzioso** con l'Amministrazione Finanziaria **non ha diritto alla sospensione** dell'imposizione ma, comunque, nell'ambito della procedura domestica può attivare la richiesta di sospensione all'Ufficio o alla Commissione tributaria.

Pertanto, il contribuente che voglia regolarizzare la sua posizione con il Fisco dopo la risoluzione della procedura amichevole, deve necessariamente presentare contestualmente al ricorso, anche nell'ambito dello stesso, istanza per la sospensione dell'atto impositivo, contenente la rettifica del reddito, a seguito della violazione sul *transfer pricing*, **sia amministrativa che giudiziale**.

Praticamente, può accadere che l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, accolga la richiesta del contribuente, magari previa presentazione di una garanzia bancaria, altrimenti dovrà attendere l'accoglimento dell'istanza da parte del Collegio giudicante.

Nell'ambito della istruttoria della procedura e in tutto il suo svolgimento il contribuente viene informato dalle Autorità competente sullo stato della procedura. Nel caso che si tratti di una procedura amichevole, conseguente ad una rettifica del prezzo di trasferimento, il documento di prassi, in commento, precisa che il Commentario all'art. 25 contiene la raccomandazione che sia riconosciuta al contribuente *ogni ragionevole possibilità di rappresentare alle Autorità competente, oralmente o per iscritto, fatti e argomenti relativi al caso.*

CLAUSOLA ARBITRALE

In presenza di una Convenzione bilaterale, comprensiva di **clausola arbitrale**, ai sensi del paragrafo 5 dell'art. 25, l'efficacia della procedura amichevole è rafforzata.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, detta clausola **viene inserita nei Trattati**, previo il consenso di entrambi gli Stati e del contraente e scambio di note fra gli Stati stessi.

L'applicazione della fase arbitrale

L'articolo 4 della Convenzione arbitrale enuncia il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*). L'articolo 1, infatti, delimita il campo di applicazione della Convenzione, la quale *“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 di un'impresa di un altro Stato contraente, non essendo osservati i principi enunciati all'articolo 4 e applicati direttamente o in disposizioni corrispondenti della normativa dello Stato interessato”*.

Ruolo attivo del contribuente

Nell'ambito della procedura non è escluso che il contribuente svolga un ruolo attivo, soprattutto per meglio advenire ad una soluzione della procedura, che prospetta il caso fornendo ogni elemento informativo in grado di poter dirimere ogni dubbio a riguardo.

Per questo motivo il MEMAP (il manuale) raccomanda che il contribuente venga informato dall'Autorità competente sullo stato della procedura e possa altresì *chiedere di essere ascoltato in merito alla controversia.*

Il Commentario della OCSE, di cui all'art. 25, sollecita la raccomandazione che sia riconosciuta al contribuente *ogni ragionevole possibilità di rappresentare all'Autorità competente, oralmente o per iscritto, i fatti ed argomenti relativi al caso.*

Conclusione

La conclusione della MAP ha due effetti fondamentali:

-per l'Agenzia, che dovrà disporre immediatamente il rimborso o lo sgravio dell'imposta non dovuta, delle sanzioni e degli interessi;

-**per il contribuente**, che avrà la facoltà di decidere di proseguire lo stesso il contenzioso ma dovrà darne comunicazione all'Agenzia, alla Direzione Generale Accertamento.

Inoltre, le conclusioni della MAP possono essere utilizzate dal contribuente anche per gli anni successivi d'imposta a condizione che non cambino i connotati delle stesse.

La Convenzione arbitrale è stata sottoscritta dagli Stati membri il 23 luglio 1990 al fine di garantire **la eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione economica**, riconducibile a rettifiche di *transfer pricing* le Autorità .

Si può profilare anche il caso che le Autorità competenti non raggiungano un accordo nell'ambito della procedura amichevole, che elimini la doppia imposizione entro i due anni dalla data in cui il caso è sottoposto per la prima volta; in tal caso bisognerà rimettere la problematica alla **Commissione Consultiva**, il cui parere è obbligatorio per le parti, a meno che non arrivino ad un comune accordo per l'eliminazione della doppia imposizione.

I soggetti legittimati a presentare l'istanza di procedura amichevole sono:

- a) le imprese residenti;
- b) le stabili organizzazioni.

Conclusioni riassuntive

In caso di rettifica degli utili delle imprese residenti nella UE la Direttiva 90/436/CEE del 23 luglio 1990 sulla **Convenzione arbitrale**, finalizzata alla eliminazione delle doppie imposizioni, prevede:

- l'accordo bonario tra le Autorità competenti nazionali interessate;
- impegna le Autorità a raggiungere un accordo ma, comunque, non necessariamente deve essere raggiunto;
- richiede la cessazione del contendere, anche se non incompatibile con il ricorso presentato;
- la discrezionalità da parte dell'Agenzia delle Entrate della sospensione dell'atto impositivo.

Lo studio Campanile