



# **Transfer Pricing: Nuove prospettive nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria**

Unindustria Reggio Emilia

2 Ottobre 2018

Francesco Nobili – Lisa Vascellari Dal Fiol

# Sommario

## TRANSFER PRICING: NUOVE PROSPETTIVE NEI RAPPORTI CON L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. TP come norma di distribuzione dei profitti
2. Quadro normativo nazionale e internazionale
3. Ambito di applicazione
4. Metodologie e applicazioni pratiche - casi
5. Documentazione (Masterfile, Local File, CbCR)
6. Nuove istruzioni operative in tema di verifiche sul TP
7. Strumenti e alternative per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica

## 1. TP come norma di ripartizione dei profitti (1)

- *“The role of multinational enterprises (MNEs) in world trade has continued to increase dramatically since the adoption of these Guidelines in 1995. This in part reflects the increased pace of integration of national economies and technological progress, particularly in the area of communications. The growth of MNEs presents increasingly complex taxation issues for both tax administrations and the MNEs themselves since separate country rules for the taxation of MNEs cannot be viewed in isolation but must be addressed in a broad international context.” – OECD Guidelines – Preface*
- crescente dimensione internazionale dei gruppi di imprese → operatività estesa a giurisdizioni diverse da quella di origine
- visione globale del Gruppo, non limitata a singole “legal entity”

## 1. TP come norma di ripartizione dei profitti (2)

- Differenti normative / criteri di determinazione della materia imponibile tra Stati → *taxing rights* → *double / multiple taxation*
- “*Separate entity approach*” → “*arm’s length principle*”: determinazione dei profitti delle imprese appartenenti a gruppi multinazionali sulla base delle condizioni che sarebbero state pattuite tra soggetti terzi indipendenti (“*determined by market forces*”) → principio scelto dagli Stati membri OCSE per la determinazione dei prezzi infragruppo ai fini fiscali
- Principio indipendente dal “*tax rate*” applicato negli Stati coinvolti nell’operazione → obiettivo: **corretta ripartizione della potestà impositiva tra Stati, no ratio antielusiva** → “*The consideration of transfer pricing should not be confused with the consideration of problems of tax fraud or tax avoidance, even though transfer pricing policies may be used for such purposes.*”

## 1. TP come norma di ripartizione dei profitti (3)

- In Italia, il principio di libera concorrenza è stato recepito a livello normativo nell'art. 110, co. 7, TUIR, come da ultimo modificato dal D.L. 50/2017.
- Tale articolo prevede che: *«I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma».*

## 2. Quadro normativo nazionale e internazionale (1)

- Fonti normative domestiche

Art. 110, comma 7, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 → modificato dall'art. 59 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50

Art. 26, D.L. n. 78/2010 e Provvedimento attuativo (*"penalty protection"*)

**DM 14 maggio 2018 + Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 maggio 2018 (*"TP package"*)**

- Fonti internazionali (*"soft regulation"*)

Art. 9, Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni

Linee Guida OCSE, approvate dal Consiglio dell'OCSE il 10 luglio 2017

## 2. Quadro normativo nazionale e internazionale (2)

- Documenti di recente approvazione:
  - ✓ **D.M. 14 maggio 2018**, attuativo dell'art. 110, comma 7 del TUIR, recante *"Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento"* → recepimento di principi generali OCSE e rinvio ad ulteriori provvedimenti attuativi
  - ✓ Traduzione di parti rilevanti Linee Guida OCSE 2017 → si tratta di traduzione di cortesia, volta ad agevolare il confronto in caso di verifica / contenzioso; in caso di contrasti dovrebbe comunque prevalere la versione originale inglese
  - ✓ **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 maggio 2018**, recante *"Disposizioni per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31 quater, comma 1, lett. c) del decreto del Presidente della Repubblica 20 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 59 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96* → si tratta delle modalità di presentazione dell'istanza volta al riconoscimento in Italia di un *"corresponding adjustment"* conseguente ad una rettifica definitiva e conforme al principio di libera concorrenza operata nello Stato estero (con cui è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni)
  - ✓ L. di Bilancio 2018, art. 1, comma 982: si demandano all'Agenzia delle Entrate le iniziative necessarie per garantire lo *"smaltimento"* delle MAP in corso

## 2. Quadro normativo nazionale e internazionale (3)

- «*Penalty protection*» - art. 26 D.L. n. 78/2010 e art. 1, co. 2-ter del D.Lgs. n. 471/97: in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, la sanzione ordinariamente prevista per tali violazioni ("infedele dichiarazione" → dal 90% al 180% della maggiore imposta/differenza di credito – art. 1, co. 2 del D.Lgs. n. 471/97 e art. 32 del D.Lgs. n. 446/97) non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione di cui al Provv. Dir. AdE in tema di prezzi di trasferimento praticati del 29 settembre 2010.
- Valorizzazione buona fede e comportamento collaborativo



## 3. Ambito di applicazione (1)

### ▪ Soggettivo

#### **“imprese associate”**

- controllo di diritto (partecipazione > 50% nel capitale, nei diritti di voto o negli utili di un'impresa)
- influenza dominante sulla base di vincoli azionari o contrattuali

### ▪ Oggettivo

**“operazione controllata”**: qualsiasi operazione di natura commerciale o finanziaria

- cessioni di beni
- prestazioni di servizi
- finanziamenti / garanzie
- operazioni relative ad *intangibles* (trasferimenti / licenze)
- *business restructurings*

## 3. Ambito di applicazione (2)

- Sono destinatari della disciplina sui prezzi di trasferimento tutti i soggetti residenti in Italia che esercitano – in forma individuale o collettiva – un'attività dalla quale derivano redditi d'impresa:
  - ✓ società di persone e di capitali;
  - ✓ imprese condotte in forma individuale;
  - ✓ altre categorie di soggetti che, secondo le disposizioni del TUIR, producono reddito di impresa;
  - ✓ stabili organizzazioni in Italia di società estere;
  - ✓ soggetti costituiti all'estero ma considerati fiscalmente residenti in Italia.
  
- Il principio di libera concorrenza ha recentemente sostituito quello del valore normale determinato a norma dell'art. 9 (cfr. art. 59, co. 1, D.L. 50/2017):
  - ✓ applicazione automatica in caso di rettifiche in aumento del reddito (i.e. rettifiche pro-fisco);
  - ✓ applicazione anche in caso di rettifiche in diminuzione del reddito, seguendo tuttavia modalità e procedure di cui al nuovo art. 31-quater del D.P.R. 600/1973 → ipotesi tassative.

## 4. Metodologie e applicazioni pratiche (1)

- Metodi tradizionali

Metodo del confronto del prezzo (comparable uncontrolled price method – CUP)

Metodo del prezzo di rivendita (resale price method – RPM)

Metodo del costo maggiorato (cost plus method – CPM)

- Metodi alternativi

Transactional net margin method (TNMM)

Transactional profit split method (contribution / residual)

→ selezione del metodo più appropriato in base ai punti di forza e debolezza, alle caratteristiche dell'operazione analizzata, alle informazioni disponibili (analisi "case by case")

→ gerarchia "alleggerita"

## 4. Metodologie e applicazioni pratiche (2)

- Caso 1

*Cessione di beni da produttore o distributore*

Applicazione del "RPM" → valutazione della congruità del margine del distributore tramite analisi del "gross-margin" % di un benchmark di soggetti comparabili; se analisi "EBIT margin" % (margine netto) → TNMM

- Caso 2

*Prestazione di servizi di business*

Applicazione del "CPM" → valutazione della congruità del "ricarico" applicato dal produttore tramite analisi del margine rapportato ai costi di un benchmark di soggetti comparabili; per "low value-adding services" possibilità di utilizzare approccio semplificato e *mark-up* 5% su full cost

- Caso 3

*Intangibles*

Se concessione in licenza → metodo "CUP" per determinazione tasso di *royalty*; se sviluppo congiunto → metodo "profit split"

## 5. Documentazione (1)

- Il contenuto e la struttura della documentazione idonea previsti dal Prov. Dir. AdE del 29 settembre 2010 è conforme alle raccomandazioni OCSE ed UE e consiste nei seguenti documenti:
  - ✓ **Masterfile** - il documento contiene informazioni riguardanti il Gruppo, l'indicazione di tutte le transazioni internazionali che avvengono al suo interno, l'attività e le strategie di business della capogruppo, le transazioni con le consociate e la relativa politica di *transfer pricing* adottata;
  - ✓ **Documentazione nazionale (cd. Local file)** - il documento fornisce informazioni relative alla singola società del gruppo multinazionale e alle transazioni infragruppo che la coinvolgono, i termini contrattuali, la scelta del metodo di determinazione del prezzo di trasferimento adottati e l'analisi economica.
  
- Struttura e contenuto saranno aggiornati in linea con migliori pratiche internazionali
- **Valutazione idoneità NON formale**

## 5. Documentazione (2)

- Il contribuente deve predisporre la documentazione idonea a seconda della categoria di appartenenza (si veda la tabella seguente).

Soggetto	Masterfile	Documentazione Nazionale	Analisi Economica
Holding	✓	✓	Aggiornata ogni anno
Sub-Holding	✓ Possibilità di consegnare il Masterfile di gruppo (anche in lingua inglese)	✓	Aggiornata ogni anno
Impresa Controllata	Non Richiesto	✓	Aggiornata ogni anno
Stabile Organizzazione di soggetto non residente	Dipende dalla categoria (holding / sub-holding / impresa controllata) del soggetto non residente di cui la s.o. è parte		Aggiornata ogni anno
Piccole e Medie Imprese	Dipende dalla categoria (holding / sub-holding / impresa controllata)	✓	Possibilità di aggiornamento ogni 3 anni

## 5. Documentazione (3)

- **“Country-by-country Reporting” (CbCR)**
  - ✓ art. 1, commi 145-147 L. Stabilità 2016 + D.M. 23 febbraio 2017 → attuazione Direttiva UE 2016/881 e indicazioni OCSE (BEPS Project, Action 13)
  - ✓ Rendicontazione dettagliata per Paese dell'ammontare di: ricavi, utili, imposte, altri elementi indicatori dell'attività economica del gruppo multinazionale
  - ✓ Obbligo per gruppi multinazionali che hanno registrato – nel periodo precedente a quello di rendicontazione – un **fatturato consolidato pari ad almeno 750 milioni di Euro**
  - ✓ Obbligo in capo al soggetto controllante (con deroghe)

## 6. Verifiche TP – nuove istruzioni operative (1)

- **Guardia di Finanza, Circolare 1/2018 – “Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali”**
  - ✓ premessa: L. 11 marzo 2014, n. 23 recante la delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, ha avviato un percorso volto a modernizzare il rapporto Fisco - contribuente, incentrato su un nuovo modello di cooperazione tra gli stessi, in modo da perseguire il massimo adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti
  - ✓ aggiornamento delle direttive operative concernenti l’esecuzione delle verifiche, dei controlli fiscali e delle indagini di polizia economico-finanziaria finalizzate al contrasto dell’evasione, dell’elusione e delle frodi fiscali
  - ✓ **in vigore dal 1° gennaio 2018**



## 6. Verifiche TP – nuove istruzioni operative (2)

- **Circolare 1/2018 GdF – “Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”**
  - ✓ TP come strumento per ottenere risparmi fiscali e localizzazione di redditi in Paesi a fiscalità ridotta (“*profit shifting*”) → norma volta a contrastare indebiti trasferimenti di utili
  - ✓ TP vs operazioni inesistenti / inerenza
  - ✓ criticità connesse ad “*intangibles*” e “*cost sharing agreements*” → contratto scritto (data certa), documentazione di supporto
  - ✓ operazioni di “*business restructurings*”

## 6. Verifiche TP – nuove istruzioni operative (3)

- **Circolare 1/2018 GdF – “Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”**
  - ✓ individuazione contribuenti tramite segnalazione in dichiarazione
  - ✓ richiesta – nel giorno stesso dell’accesso – di esibire la documentazione contenente la “*TP policy*” (Masterfile / Local File) entro 10 giorni
  - ✓ acquisizione del carteggio, specie quello informale e su formato elettronico (con particolare riferimento alla corrispondenza intercorsa)
  - ✓ mirate ricerche in sede di accesso, allo scopo di acquisire traccia di eventuali bozze precedenti alla stesura della versione definitiva o carteggio interno ove possano rinvenirsi utili commenti o considerazioni in ordine a possibili censure da parte delle Autorità fiscali o, comunque, evincere l’iter logico che ha condotto alla redazione del documento conclusivo
  - ✓ raccolta mirata, attraverso idonee “parole chiave” di documenti conservati in formato elettronico dai responsabili dell’area fiscale e contabile
  - ✓ acquisizione di dichiarazioni dei responsabili dell’area tecnico-commerciale interessata dalle transazioni

## 6. Verifiche TP – nuove istruzioni operative (4)

- **Circolare 1/2018 GdF – “Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”**
  - ✓ utilizzo dell’applicativo “TP Catalyst” da parte della GdF → database internazionale fornito da Bureau Van Dijck
  - ✓ percorso guidato, articolato in 8 step:
    - ✓ identificazione della “release” temporale ed impostazione dei parametri generali di ricerca
    - ✓ individuazione della “tested party”
    - ✓ informazioni sull’obiettivo dell’analisi e sulle caratteristiche dell’operazione
    - ✓ selezione metodo di analisi (suggerito da software o manuale)
    - ✓ definizione criteri di selezione dettagliati per l’individuazione del set di comparables
    - ✓ visualizzazione campione completo ed eliminazione soggetti in base a screening quantitativo / qualitativo
    - ✓ selezione del “PLI” (indicatore economico di riferimento per l’analisi)
    - ✓ visualizzazione risultati dell’analisi di benchmark, distribuzione statistica e collocazione della “tested party” all’interno dell’intervallo

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (1)

- **Ruling preventivo (“Advanced Price Agreement” “APA”) – Art. 31-ter D.p.R. 600/1973 + Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295**
  - ✓ accordo tra il contribuente e l’amministrazione finanziaria italiana che permette di fissare, in contraddittorio, in via preventiva e per un periodo di 5 anni, tra l’altro, i metodi di calcolo del valore normale oggetto delle operazioni di TP
  - ✓ Caratteristiche: l’accordo vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stato stipulato e per i 4 successivi, salvo che non intervengano cambiamenti nelle circostanze di fatto e di diritto (assunzioni critiche) poste alla base della procedura stessa. L’accordo è rinnovabile.
  - ✓ “Roll-back”: La procedura può avere validità (se non vi sono cambiamenti in fatti e circostanze) anche per i periodi di imposta precedenti a quelli della sottoscrizione dell’accordo stesso, a partire dalla data di presentazione della istanza

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (2)

### ▪ Ruling preventivo - procedimento

#### Fase documentale – istruttoria:

- ✓ “prefiling” – facoltativo (anche in forma anonima)
- ✓ presentazione istanza
- ✓ ammissione in 30 giorni (salvo inammissibilità / improcedibilità)

#### Fase operativa:

- ✓ contraddittorio necessario → diversi incontri, aventi ad oggetto: analisi funzionale, accordi infragruppo, benchmark, analisi economiche; richieste ulteriore documentazione, memorie
- ✓ eventuali accessi / attivazione strumenti di cooperazione internazionale
- ✓ firma dell’accordo / verbale mancato accordo → dovrebbe avvenire entro 180 giorni dalla presentazione dell’istanza

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (3)

### ▪ Ruling preventivo - caratteristiche

- ✓ il ruling è una procedura concordata, improntata alla collaborazione
- ✓ essenziale trasparenza e atteggiamento collaborativo (i.e. tempestività e completezza nei riscontri alle richieste)
- ✓ rappresenta causa di estinzione dell'accordo la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria
- ✓ la procedura può essere altresì estinta in caso l'Ufficio identifichi elementi che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione con il contribuente (ipotesi di violazione dell'accordo)

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (4)

- Ruling - AMBITO SOGGETTIVO
- ✓ **art. 31-ter, d.p.r. 600/73** *“imprese con attività internazionale”*, i.e., imprese a vocazione internazionale che operano o opereranno nel territorio nazionale o dall'Italia verso l'estero
- ✓ il **Provvedimento** *“per impresa con attività internazionale deve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni in materia di imposte sui redditi, che in alternativa o congiuntamente:*
  - si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate al comma 7 dell'art. 110 TUIR;
  - il cui patrimonio, fono o capitale sia partecipato da soggetti non residenti (o viceversa);
  - abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
  - eserciti la sua attività attraverso un SO in un altro stato;
- Ruling - AMBITO OGGETTIVO
- ✓ *“preventiva definizione in contraddittorio dei **metodi di calcolo**” del valore normale delle operazioni infragruppo nell'ambito della disciplina del **transfer pricing** di cui all'art. 110, comma 7, t.u.i.r. (art. 31-ter, comma 1, lett. a), d.p.r. 600/73 e § 1.2, lett. a), del Provvedimento)*

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (5)

### ▪ **Ruling – fasi successive dell'accordo**

- ✓ **L'impresa** ha l'onere di:
  - Predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, o dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi
  - Consentire ai funzionari di accedere, dopo accordo con l'impresa, presso i luoghi di svolgimento dell'attività, per prendere visione di documenti o apprendere elementi informativi utili ai fini della verifica
- ✓ **L'Ufficio** può invitare l'impresa a *"fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica"*
- ✓ Di ogni attività svolta in contraddittorio è redatto processo verbale



## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (6)

### Composizione internazionale delle controversie - Soluzioni Percorribili

- 1) Art. 25 della Convenzione Modello OCSE, che disciplina la cosiddetta «procedura amichevole» («Mutual Agreement Procedure» nel seguito “**MAP OCSE**”) → procedura attivabile in base alle singole convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia con gli Stati esteri
- 2) Convenzione relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate, di cui alla Direttiva n. 90/436/CEE del 23.7.1990, ratificata in Italia con L. 22 marzo 1993, n. 99 (nel seguito anche «**Convenzione arbitrare**»), la quale si compone di due fasi: prevede prioritariamente l’instaurazione di una fase amichevole e – in caso di mancato accordo – l’avvio di una successiva fase arbitrare → procedura attivabile (unicamente) nei confronti degli Stati aderenti all’Unione Europea
- 3) Istanza per il riconoscimento in Italia di una variazione in diminuzione di reddito a fronte di una rettifica in aumento, definitiva e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni (cd. “**unilateral corresponding adjustment**”) – **art. 31-quater D.p.R. 600/1973 + Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 30 maggio 2018, n. 108954**

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (7)

### Unilateral corresponding adjustment – NOVITA'

- ✓ Nuovo strumento introdotto dall'art. 31-quater D.p.R. 600/1973, comma 1, lett. c) tra le ipotesi di rettifica in diminuzione del reddito imponibile in Italia
- ✓ Disposizioni attuative approvate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 maggio 2018, n. 108954, a seguito di consultazione pubblica
- ✓ Si pone come fase iniziale (ed eventualmente conclusiva) delle procedure MAP OCSE o Convenzione Arbitrale → l'istanza deve contenere gli elementi per l'accesso alle suddette procedure
- ✓ Istruttoria per ammissibilità: 30 giorni; conclusione del procedimento: 180 giorni, con atto motivato di riconoscimento o mancato riconoscimento della variazione in diminuzione
- ✓ In caso di mancato accoglimento dell'aggiustamento unilaterale, l'istanza determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista (MAP OCSE o Convenzione Arbitrale)
- ✓ Possibilità di attivare lo strumento anche prima della conclusione del giudicato estero → MA: l'istanza deve indicare la fase in cui si trova la rettifica in aumento e le possibili circostanze in dipendenza delle quali la rettifica in aumento diventerà definitiva; in ogni caso, alla data di accoglimento la rettifica estera deve essere definitiva

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (8)

### MAP OCSE – Cenni Generali

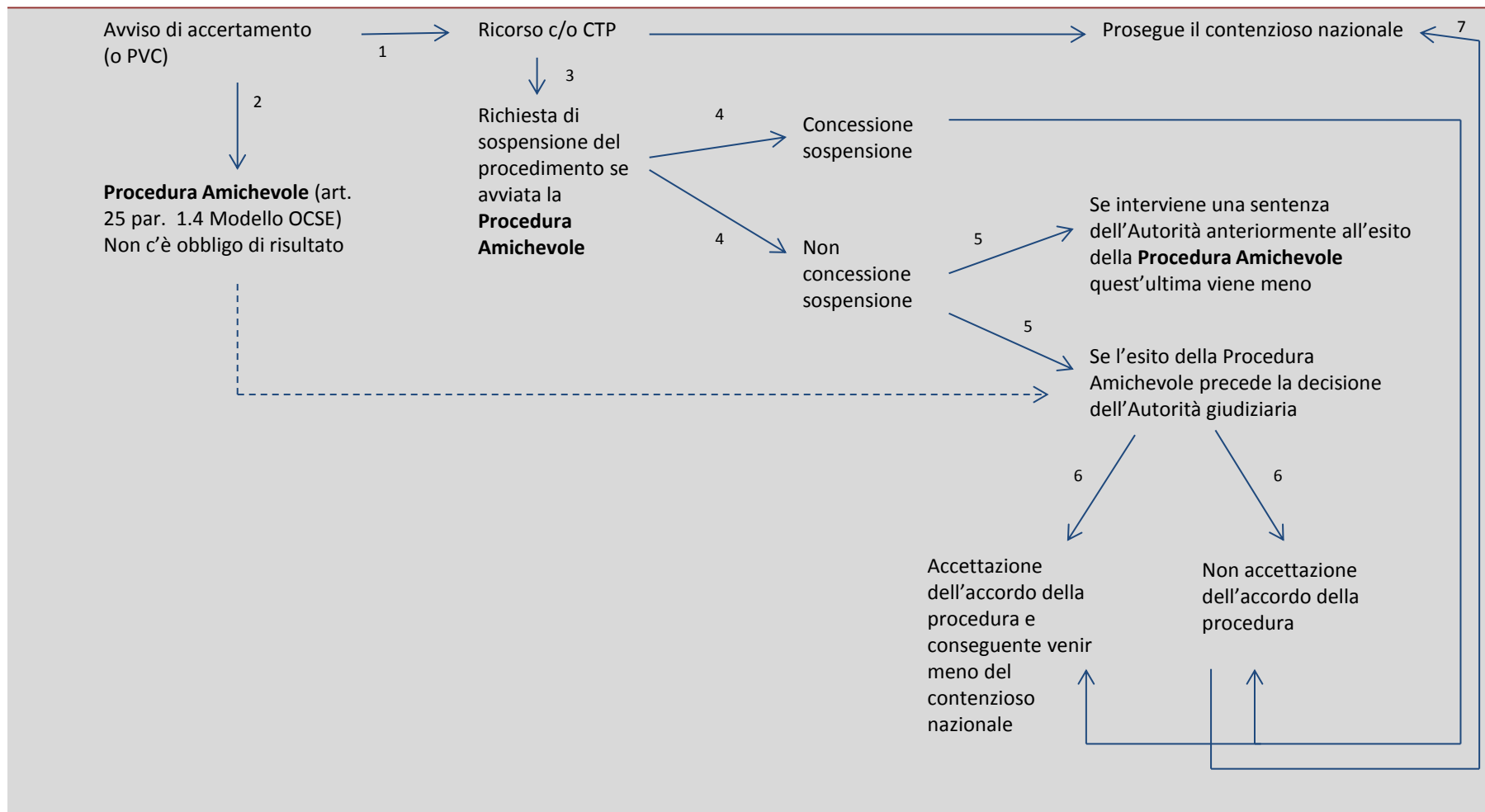
- Procedura attivabile **su iniziativa del contribuente** in relazione a misure impositive a proprio carico, compiute o potenziali, che il contribuente medesimo ritiene essere non conformi alle disposizioni della Convenzione, e che hanno causato o causeranno una doppia imposizione giuridica o economica;
- procedura attivabile **nei termini previsti dalla convenzione in concreto applicabile** dalla data della prima notifica della misura fiscale che comporta o può comportare una doppia imposizione (il termine decorre dalla notifica dell'avviso di accertamento, ma la procedura può essere attivata anche precedentemente – i.e. in seguito alla notifica di un PVC);
- procedura attivabile **indipendentemente dall'attivazione di un procedimento giurisdizionale nazionale** avverso la misura fiscale suscettibile di generare doppia imposizione (vedasi *infra*);
- **non comporta un "obbligo di risultato" (cioè, non è garantita l'eliminazione della doppia imposizione)**. Solo dal 2008 il Modello OCSE prevede una clausola arbitrare in caso di mancato accordo tra le autorità competenti, con l'effetto di rafforzare l'efficacia della procedura; devono essere esaminate in concreto le singole convenzioni bilaterali di interesse (ad esempio, una simile clausola è contenuta nella convenzione stipulata tra Italia e Stati Uniti, non prevedendo, tuttavia, un arbitrato obbligatorio ma solo facoltativo – cfr. art. 25, par. 5) – impatti nuova "multilateral convention"

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (9)

### **MAP OCSE - Rapporto con contenzioso interno e riscossione:**

- Se il contribuente instaura un contenzioso interno contestualmente alla procedura amichevole, **sarà opportuno proporre al giudice tributario la sospensione del procedimento giurisdizionale fino all'esito della citata procedura.**
- Ad esito della procedura amichevole, si potrebbe verificare che le Autorità coinvolte:
  - a) non addivengano ad alcun accordo: il contenzioso interno nel frattempo avviato (ed eventualmente sospeso, vedasi *infra*) riprenderà il normale *iter*;
  - b) addivengano ad un accordo. In tal caso:
    - se il contribuente ritiene accettabile l'accordo raggiunto delle Autorità competenti, dovrà rinunciare al contenzioso eventualmente instaurato;
    - in caso contrario, il contribuente potrà rifiutare l'accordo e proseguire il contenzioso nazionale precedentemente instaurato (ed eventualmente sospeso).
- **La sospensione del giudizio è espressamente disciplinata dall'art. 39, comma 1-ter del D.Lgs. 546/1992 → ipotesi tipiche**
- **Possibilità di ottenere la sospensione della riscossione** in via amministrativa, da parte dell'Agenzia delle Entrate, 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

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (10)



## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (11)

### La procedura di cui alla Convenzione arbitrale – Cenni Generali

- Procedura attivabile dalle imprese residenti (o stabili organizzazioni in Italia di imprese UE), con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato UE, che abbiano subito (o potranno subire) una rettifica degli utili delle imprese associate nei confronti dell’Autorità competente dello Stato UE di residenza (o in cui ha la stabile organizzazione);
- procedura attivabile secondo le medesime modalità indicate per le MAP convenzionali (vedasi *supra*), **entro 3 anni** dalla prima notifica “della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione” (il termine decorre dalla notifica dell’avviso di accertamento, ma la procedura può essere attivata anche precedentemente – i.e. in seguito alla notifica di un PVC).
- La procedura si compone di due fasi:
  - 1) Fase “amichevole”: gli Stati trattano e cercano un accordo
  - 2) Fase “arbitrale”: in caso di mancato accordo la controversia viene decisa da una commissione arbitrale.
- **Obbligo di risultato: è garantita l’eliminazione della doppia imposizione** (pur con tempistiche incerte, vedasi *infra*).

## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (12)

### La procedura di cui alla Convenzione arbitrale – Cenni Generali

- Se entro 2 anni dall'avvio della procedura amichevole (a condizione che il contribuente abbia lasciato scadere i termini per il ricorso o rinunciato al contenzioso interno prima dell'avvio della procedura) le Autorità competenti dei Paesi coinvolti non giungono ad un accordo che elimini la doppia imposizione, le stesse istituiscono (senza specifica attivazione da parte del contribuente) una commissione consultiva incaricata di dare un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione;
- qualora il contribuente abbia avviato *l'iter* contenzioso nazionale, i due anni di cui al punto precedente decorrono dalla data di rinuncia al contenzioso;
- **il passaggio alla fase arbitrale si pone necessariamente quale ALTERNATIVA all'eventuale iter contenzioso instaurato ai sensi della disciplina nazionale** (il quale deve, dunque, essere abbandonato);
- le Autorità competenti coinvolte sono tenute a pervenire ad un accordo entro 6 mesi dall'emissione del parere da parte della commissione consultiva.

L'esperienza pratica dimostra che i predetti termini non sono perentori e vengono generalmente disattesi.

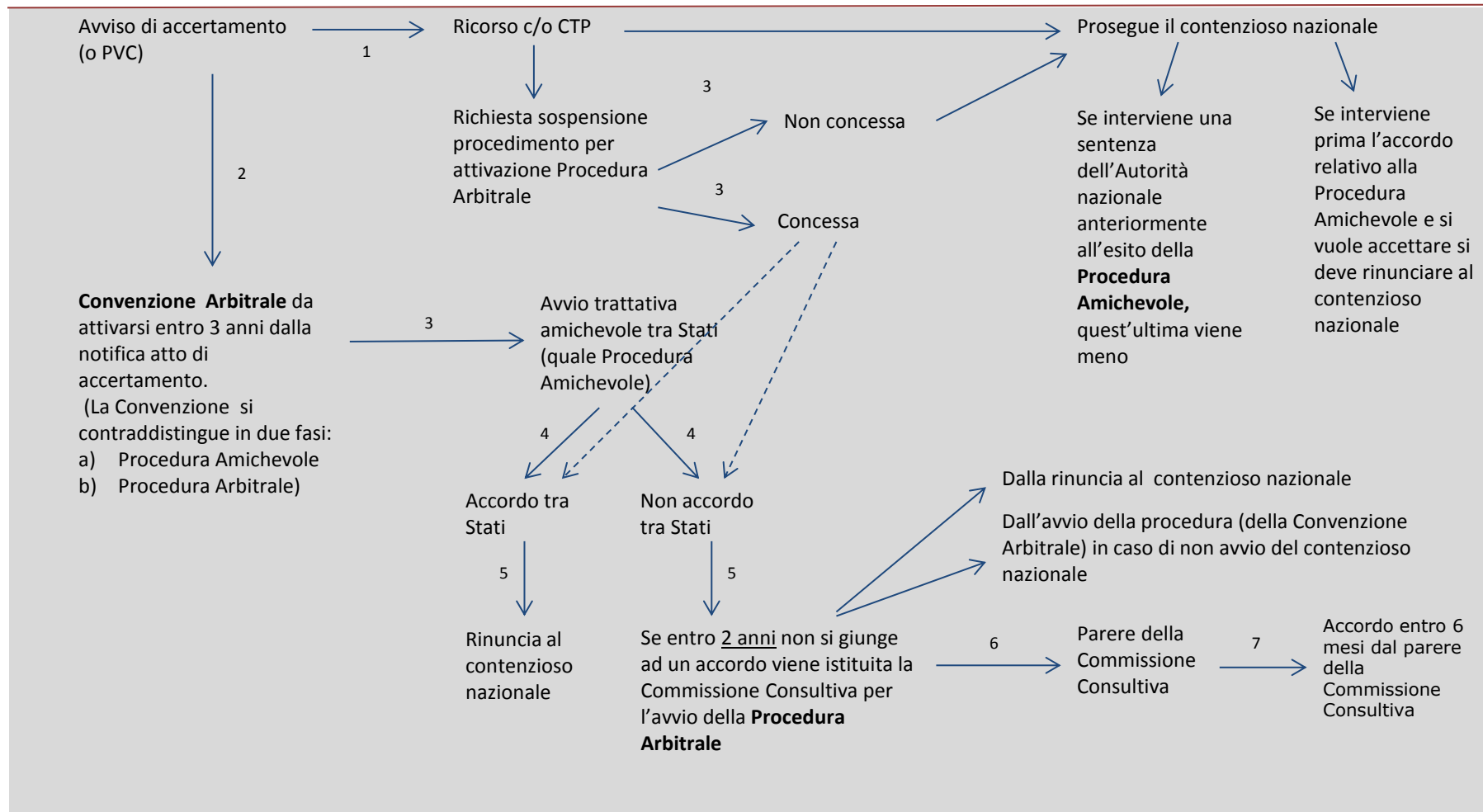
## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (13)

### Convenzione arbitrale - Rapporto con contenzioso interno e riscossione

- Se è stato avviato l'*iter* contenzioso nazionale (prima o dopo rispetto all'avvio della procedura), è consigliabile che il contribuente presenti al relativo giudice tributario istanza di sospensione del giudizio avviato, allegando la documentazione probante l'avvio della procedura di cui alla Convenzione arbitrale.
- **La sospensione del giudizio è espressamente disciplinata dall'art. 39, comma 1-ter del D.Lgs. 546/1992 → ipotesi tipiche**
- Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della legge n. 99 del 1993 di ratifica della Convenzione arbitrale, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole e dell'eventuale successiva fase arbitrale l'Agenzia delle Entrate **può autorizzare la sospensione della riscossione** o degli atti esecutivi afferenti alle maggiori imposte accertate ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del TUIR e relativi interessi e sanzioni (*cfr.* in tal senso anche *revised code of conduct for the effective implementation of the Convention* – Art. 8 «*Member States are recommended to take all necessary measures to ensure the suspension of tax collection during cross border dispute resolution (...) can be obtained (...) under the same conditions as those engaged in a domestic appeals or litigation (...)*»);
- **Obbligo di rinuncia al contenzioso interno per avvio della fase arbitrale**



## 7. Strumenti per la soluzione / prevenzione della doppia imposizione – gestione strategica (14)



# Quesiti





Associazione Professionale  
MILANO

Corso Europa 2  
20122 (MI)

Tel. 02 76 36 931  
Fax 02 76 01 51 78

[francesco.nobili@slta.it](mailto:francesco.nobili@slta.it)  
[lisa.vascellari@slta.it](mailto:lisa.vascellari@slta.it)

[www.biscozzinobili.it](http://www.biscozzinobili.it)