



Newsletter

## Gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole - MAP

Principali indicazioni

25 Giugno 2012

---

1. Premessa
2. La procedura amichevole
3. La convenzione arbitrale
4. MAP e strumenti deflattivi del contenzioso

# INDICE

|  |   |
|--|---|
| 1) Premessa  | 2 |
| <hr/>  |   |
| 2) La procedura amichevole                           | 2 |
| 2.1) Ambito soggettivo                               | 3 |
| 2.2) Ambito oggettivo                                | 3 |
| 2.3) Termini di presentazione dell'istanza           | 3 |
| 2.4) Modalità di presentazione dell'istanza          | 4 |
| 2.5) Rapporto con il contenzioso interno             | 4 |
| 2.6) Clausola arbitrale                              | 5 |
| 2.7) Sospensione della riscossione                   | 5 |
| 2.8) Svolgimento della procedura                     | 5 |
| 2.9) Ruolo del contribuente                          | 5 |
| 2.10) Conclusione della <i>MAP</i>                   | 5 |
| 2.11) Estensione degli effetti della <i>MAP</i>      | 6 |
| 3) La convenzione arbitrale                          | 6 |
| <hr/>  |   |
| 3.1) Ambito soggettivo                               | 6 |
| 3.2) Ambito oggettivo                                | 6 |
| 3.3) Sanzioni gravi                                  | 6 |
| 3.4) Termini di presentazione dell'istanza           | 7 |
| 3.5) Modalità di presentazione dell'istanza          | 7 |
| 3.6) Rapporto con il contenzioso interno             | 7 |
| 3.7) Sospensione della riscossione                   | 7 |
| 3.8) Svolgimento della procedura                     | 8 |
| 3.9) Ruolo del contribuente                          | 8 |
| 3.10) Conclusione della procedura                    | 8 |
| 4) <i>MAP</i> e strumenti deflattivi del contenzioso | 9 |
| <hr/>  |   |

---

Con la Circolare n. 21 del 05 giugno 2012 (di seguito la "Circolare") l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento – ha, per la prima volta, fornito chiarimenti in ordine alla gestione delle controversie fiscali in sede di procedura amichevole ("Mutual Agreement Procedure", di seguito "MAP").

Nella Circolare vengono, in particolare, illustrate le diverse caratteristiche dell'istituto a seconda delle fonti giuridiche di attivazione, rinvenibili sia nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni (di seguito "Convenzioni bilaterali"), sia, in sede europea, nella Convenzione 90/436/CEE del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate (di seguito "Convenzione arbitrale"), ratificata con legge 22 marzo 1993, n. 99.

Riassumiamo di seguito le principali indicazioni contenute nella Circolare.

---

## 1) Premessa

La Circolare chiarisce che nel corso dell'ultimo triennio si è registrato un aumento progressivo e cospicuo del contenzioso internazionale connesso con le procedure amichevoli instaurate per rimediare a fenomeni di doppia imposizione. Da ciò l'esigenza di assicurare adeguata coerenza dell'azione amministrativa con i principi declinati dalle fonti internazionali di riferimento.

La procedura amichevole è disciplinata, in principio, dall'art. 25 del Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito "Modello OCSE") e dal relativo Commentario ed, in pratica, dalle singole Convenzioni bilaterali. L'Italia ha concluso un numero elevato di Convenzioni bilaterali; ciascuna di esse include una disposizione simile all'articolo 25 del Modello OCSE.

La procedura amichevole è istituito di consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti, le quali dialogano attraverso le rispettive "autorità competenti", nelle forme ritenute più idonee, con il fine di pervenire ad un accordo sull'oggetto della procedura. In tal senso la MAP costituisce lo strumento per la risoluzione delle controversie internazionali, nelle situazioni in cui un soggetto residente di uno dei due Stati contraenti ritiene che le misure adottate da una o entrambe le Amministrazioni finanziarie comportano o comporteranno nei suoi confronti un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

Accanto alle Convenzioni bilaterali vige la Convenzione arbitrale, attivabile in ipotesi di doppia imposizione economica generata da rettifiche dei prezzi di trasferimento praticati fra imprese associate residenti nell'Unione europea.

Qui di seguito riepiloghiamo i principali chiarimenti forniti in relazione alle due diverse fonti giuridiche di attivazione: la procedura amichevole (§ 2) e la convenzione arbitrale (§ 3).

---

## 2) La procedura amichevole

L'istituto si configura anzitutto come rimedio esperibile da parte del contribuente che ritenga di essere o di poter essere leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione; tuttavia, è possibile che una procedura amichevole sia iniziata direttamente dalle autorità competenti degli Stati contraenti.

---

### 2.1) Ambito soggettivo

La procedura amichevole può essere attivata da qualsiasi persona che reputa che si sia realizzata, o si possa realizzare, nei suoi confronti un'imposizione non conforme alla Convenzione bilaterale interessata. Il termine "persona" ricomprende le persone fisiche, le persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che siano dotati di soggettività tributaria.

La procedura amichevole deve essere attivata di fronte all'autorità competente dello Stato di residenza o, se previsto, di nazionalità.

---

### 2.2) Ambito oggettivo

Rientrano nell'ambito oggettivo, in generale, tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica.

---

### 2.3) Termini di presentazione dell'istanza

Per la corretta individuazione dei termini entro i quali il contribuente può produrre istanza di apertura di una procedura amichevole, deve farsi riferimento a quanto previsto nella singola Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie. Infatti, anche se il Modello OCSE individua come termine finale per la presentazione dell'istanza il terzo anno dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, la maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni).

Ai fini del computo del termine iniziale, occorre distinguere tra:

- (i) la situazione in cui l'imposizione non conforme lamentata dal contribuente derivi dall'applicazione di un'imposta o una ritenuta alla fonte domestica (ad esempio, ritenute applicate su pagamenti di dividendi, interessi e royalty). In tal caso il termine per la valida presentazione dell'istanza di apertura della MAP decorre dalla data di notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria del diniego del rimborso richiesto in relazione alla ritenuta alla fonte subita, ovvero dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta di rimborso senza che sia intervenuta la decisione dell'Amministrazione;
- (ii) la situazione in cui l'imposizione non conforme lamentata dal contribuente derivi da rettifiche operate dall'Amministrazione finanziaria (ad esempio, verifiche, contestazioni o rettifiche dei prezzi di trasferimento applicati in transazioni fra imprese associate). In tal caso, 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. Il contribuente ha comunque facoltà di presentare l'istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento (ad esempio, a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione). In tale ipotesi, la procedura amichevole si considera aperta dalla data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura stessa.

---

**2.4) Modalità di presentazione dell'istanza**

In linea di principio, l'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere presentata direttamente dal contribuente nel proprio Stato di residenza.

Per quanto riguarda, tuttavia, le rettifiche dei prezzi di trasferimento, l'istanza di apertura della procedura amichevole viene, di regola, presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a cura dell'impresa residente destinataria dell'accertamento. Ciò posto, in ordine a tali fattispecie la procedura amichevole può essere comunque validamente instaurata dall'impresa estera associata, in capo alla quale è già stata assoggettata a imposizione la materia imponibile oggetto di rettifica nel primo Stato. In tal caso, l'impresa associata si rivolge all'autorità competente del proprio Stato di residenza per lamentare la doppia imposizione generatasi in seno al gruppo multinazionale.

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

---

**2.5) Rapporto con il contenzioso interno**

In generale, alle MAP attivate in Italia ai sensi di una Convenzione bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi della legislazione interna.

Si possono verificare due situazioni:

(i) qualora le autorità competenti addivengano ad 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;

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

Spetta al contribuente valutare l'opportunità di proporre la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole.

Infine, in caso di rettifica operata nell'altro Stato contraente, il contenzioso eventualmente aperto e pendente all'estero non configura una causa impeditiva per la procedura amichevole, ammesso che l'altra Amministrazione finanziaria manifesti la medesima disponibilità.

---

## 2.6) Clausola arbitrale

Elemento distintivo della procedura amichevole aperta ai sensi di una Convenzione bilaterale è che non sussiste, in capo alle autorità competenti, un obbligo di risultato tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Sussiste unicamente un obbligo di diligenza che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di "fare del loro meglio" ("shall endeavour") al fine di addivenire ad un accordo che elimini l'imposizione non conforme alla Convenzione.

In presenza di una Convenzione bilaterale comprensiva di una clausola arbitrale, invece, l'efficacia della procedura amichevole risulta rafforzata. Allo stato, solo poche convenzioni stipulate dall'Italia recano una clausola arbitrale.

---

## 2.7) Sospensione della riscossione

Non sono previste procedure diverse da quelle ordinariamente previste in via amministrativa o giurisdizionale.

---

## 2.8) Svolgimento della procedura

E' possibile distinguere due fasi nello svolgimento della procedura amichevole.

In una prima fase, l'autorità competente che ha ricevuto il reclamo deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità. Ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente deve vagliare la possibilità di rimediare essa sola all'imposizione non conforme alla Convenzione attraverso l'adozione di misure unilaterali.

In caso contrario, si apre la seconda fase ed il reclamo del contribuente viene notificato all'autorità competente dell'altro Stato per un confronto a più alto livello avviando la MAP.

---

## 2.9) Ruolo del contribuente

La procedura amichevole è mezzo di risoluzione delle dispute tra gli Stati contraenti, nell'esercizio della rispettiva potestà tributaria. Il contribuente può comunque essere invitato a svolgere un ruolo attivo specie con riferimento ai casi di rettifiche attinenti ai prezzi di trasferimento.

Al contribuente è comunque sempre riconosciuto il diritto di informazione.

---

## 2.10) Conclusione della MAP

In caso di accordo tra le autorità competenti, generalmente l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza della 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. Ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di transfer pricing, l'autorità competente italiana generalmente comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente, anche qualora l'istanza di MAP sia stata presentata all'autorità competente estera

dal contribuente non residente.

Qualora l'accordo amichevole sia intervenuto in pendenza di procedimento giurisdizionale, il contribuente può accettare la definizione raggiunta in ambito negoziale oppure rifiutarla, proseguendo il giudizio. In ogni caso il contribuente deve informare per iscritto l'autorità competente e, contestualmente, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, circa la scelta operata.

---

### **2.11) Estensione degli effetti della MAP**

Nell'esclusivo ambito di applicazione delle Convenzioni bilaterali e previa valutazione da parte delle autorità competenti, gli effetti dell'accordo raggiunto da queste ultime in sede di procedura amichevole possono essere estesi anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto di MAP, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione.

---

## **3) La convenzione arbitrale**

Come detto, la Convenzione arbitrale è attivabile nelle ipotesi di doppia imposizione economica generata da rettifiche dei prezzi di trasferimento praticati fra imprese associate residenti nell'Unione europea.

Nella Convenzione arbitrale l'autorità competente ha l'obbligo di pervenire alla definizione del caso proposto. Si tratta, non di un obbligo di diligenza, come nel caso della MAP, ma di un vero e proprio obbligo di risultato.

---

### **3.1) Ambito soggettivo**

I soggetti legittimati a presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana sono:

- (i) le imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea; e
- (ii) le stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro.

---

### **3.2) Ambito oggettivo**

L'ambito oggettivo è limitato alla trattazione delle sole rettifiche in materia di transfer pricing.

---

### **3.3) Sanzioni gravi**

In relazione alle cause preclusive dell'accesso alla procedura è previsto che la Convenzione arbitrale non sia obbligatoria per le Autorità fiscali quando una delle imprese interessate sia passibile di "sanzioni gravi".

Secondo l'Italia "Per "sanzioni gravi" si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale".

Il riferimento fatto alle sanzioni penali tributarie deve essere inteso nel senso di limitarne l'efficacia alla sola dimensione fraudolenta (peraltro non strettamente compatibile con la materia dei prezzi di trasferimento) o alle eccezionali ipotesi, in concreto non risultanti ancora intercorse, di chiaro intento evasivo con presenza di dolo specifico di evasione.

---

**3.4) Termini di presentazione dell'istanza**

Il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione.

L'espressione "prima notifica della misura" va letta nella maniera più favorevole al contribuente.

Pertanto, il periodo di tre anni entro il quale produrre l'istanza decorre dalla data di notifica dell'atto di accertamento recante i rilievi che determinano la doppia imposizione economica.

Resta ferma per il contribuente la possibilità di presentare l'istanza in data antecedente a quella di notifica dell'avviso di accertamento come, ad esempio, in presenza di processo verbale di constatazione. In ogni caso, il termine iniziale del periodo biennale di durata della procedura amichevole decorre dall'ultima fra la data di notifica dell'avviso di accertamento e la data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura.

---

**3.5) Modalità di presentazione dell'istanza**

Nel caso di MAP arbitrale attivata da un soggetto residente in Italia, l'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali, ovvero consegnata a mano alla medesima Direzione con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell'istanza con timbro della segreteria e data di ricezione.

---

**3.6) Rapporto con il contenzioso interno**

La fase arbitrale è esperibile soltanto se l'impresa associata ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una sentenza.

Resta impregiudicato il ricorso giurisdizionale interno laddove quest'ultimo riguardi questioni diverse da quelle oggetto della MAP. Ugualmente impregiudicato il ricorso attinente alle sanzioni qualora lo stesso non si fondi sull'asserita infondatezza dei rilievi accertati.

---

**3.7) Sospensione della riscossione**

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 e relativi interessi e sanzioni.

Qualora il contribuente contestualmente coltivi un contenzioso avverso i medesimi rilievi oggetto di procedura amichevole,

l'autorizzazione alla sospensione della riscossione o degli atti esecutivi può essere accordata solo a condizione di rinuncia al giudizio.

---

### **3.8) Svolgimento della procedura**

In una prima fase, l'autorità competente che ha ricevuto il reclamo deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità. Ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente deve vagliare la possibilità di rimediare essa sola all'imposizione non conforme alla Convenzione attraverso l'adozione di misure unilaterali. In caso contrario, si apre la seconda fase ed il reclamo del contribuente viene notificato all'autorità competente dell'altro Stato per un confronto a più alto livello avviando la MAP.

Nei due anni successivi alla valida apertura della procedura amichevole, ovvero successivi alla rinuncia al ricorso da parte del contribuente, le autorità competenti dei due Stati devono adoperarsi per raggiungere un accordo che elimini la doppia imposizione. Se entro tale termine esse non sono state in grado di comporre la controversia, deve essere istituita una commissione consultiva per l'avvio della fase arbitrale.

---

### **3.9) Ruolo del contribuente**

Il contribuente non prende parte al confronto tra le autorità competenti, ma è comunque tenuto a prestare la propria collaborazione, descrivendo puntualmente il caso e fornendo sollecitamente le informazioni supplementari eventualmente richieste.

Attesa, inoltre, la particolare complessità delle tematiche connesse con la determinazione dei prezzi di trasferimento, è riconosciuta al contribuente l'iniziativa di presentare all'autorità competente fatti e argomenti relativi al caso.

A sua volta, il contribuente viene tenuto informato riguardo a tutti gli sviluppi significativi durante il corso della procedura.

---

### **3.10) Conclusione della procedura**

La procedura amichevole si conclude con:

(i) l'accordo fra le autorità competenti entro due anni dall'attivazione della procedura amichevole ovvero entro un termine più ampio concordato tra autorità competenti e contribuenti; oppure

(ii) l'accordo raggiunto dalle autorità competenti entro i sei mesi successivi all'emissione del parere della commissione consultiva, tanto in conformità dello stesso quanto in deroga.

L'accordo viene notificato al contribuente.

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con proprio provvedimento, su richiesta del contribuente, autorizza il rimborso o lo sgravio dell'imposta non dovuta a seguito dell'esito della procedura amichevole o arbitrale.

---

4) **MAP e strumenti deflattivi del contenzioso**

L'accertamento con adesione, la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale precludono l'esperimento della MAP e della Convenzione arbitrale.

Resta impregiudicata comunque la possibilità – di fatto e in via unilaterale – di addivenire da parte dell'autorità competente estera a una rettifica corrispondente in funzione della completa eliminazione della doppia imposizione.

---

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale. La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati Vi preghiamo di contattare:

**Fabio Aramini**  
fabio.aramini@cms-aacs.com

**Fabrizio Alimandi**  
fabrizio.alimandi@cms-aacs.com

**ROMA**

Via Agostino Depretis, 86  
00184  
Italia  
T - +39 06 478151  
F - +39 06 483755

**MILANO**

Via Michelangelo Buonarroti, 39  
20145  
Italia  
T - +39 02 48011171  
F - +39 02 48012914

**TIRANA**

Rr. Sami Frashëri  
Red Building - 1 Floor  
Albania  
T - +355 44 302123  
F - +355 42 400737

**CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni** è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Gli studi di CMS sono:**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia);  
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spagna);  
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (Francia);  
CMS Cameron McKenna LLP (Regno Unito);  
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgio);  
CMS Derks Star Busmann N.V. (Paesi Bassi);  
CMS von Erlach Henrici Ltd (Svizzera);  
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Germania);  
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) e  
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portogallo).

**Uffici di CMS ed associati CMS nel mondo: Amsterdam, Berlino, Bruxelles, Lisbona, Londra, Madrid, Parigi, Roma, Vienna, Zurigo, Aberdeen, Algeri, Amburgo, Anversa, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Colonia, Dresda, Duesseldorf, Edimburgo, Francoforte, Kiev, Lione, Lipsia, Lubiana, Lussemburgo, Milano, Monaco, Mosca, Pechino, Praga, Rio de Janeiro, Sarajevo, Siviglia, Shanghai, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia e Zagabria.**

[www.cms-aacs.com](http://www.cms-aacs.com)  
[www.cmslegal.com](http://www.cmslegal.com)