



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando  
è tratto da un volume pubblicato su  
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)

## MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

**Fonti normative:** artt. 25, Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni; 110, c. 7, d.P.R. n. 917/1986; 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992

**A) INQUADRAMENTO FUNZIONALE:** I. Istanza per l'apertura della procedura amichevole - II. Procedura amichevole e processo tributario - III. Istanza di sospensione della riscossione

### I. Istanza per l'apertura della procedura amichevole

Le convenzioni contro le doppie imposizioni mirano alla risoluzione dei conflitti tra potestà impositive di Stati diversi offrendo un catalogo di fattispecie rilevanti alle quali vanno ricondotte le ipotesi concrete di ricchezza transnazionale oggetto di tassazione. La predeterminazione convenzionale può tuttavia rivelarsi foriera di dubbi interpretativi, con esiti patologici rispetto ai quali occorre approntare soluzioni adeguate sia nelle relazioni tra Stati, sia tra questi e i contribuenti. Poiché solo in linea di principio le disposizioni dei trattati sono realmente in grado di individuare *ex ante* i suddetti potenziali conflitti tra la sovranità fiscale dello Stato della residenza e di quello della fonte, questi ultimi devono poter disporre di strumenti - e segnatamente di procedure - che consentano loro di confrontarsi sulla concreta applicazione del trattato, assicurandone l'effettiva cogenza. L'art. 25 del Modello Ocse intende rispondere ad ampio spettro a questa esigenza, perché la procedura amichevole consente sia la valutazione di **ipotesi di tassazione che contrastino con le norme della convenzione**, sia l'apertura di consultazioni finalizzate all'eliminazione di fenomeni di doppia imposizione relativi a **fattispecie non previste dal trattato**. Inoltre, permette agli Stati di affrontare **dubbi interpretativi o applicativi che, riguardando intere categorie di contribuenti**, assumono in tal modo rilevanza generale. Tuttavia, a differenza delle fattispecie oggetto di normazione convenzionale, da un lato le procedure amichevoli non prevedono un negoziato tra Stati ma tra le autorità fiscali degli stessi, e, dall'altro lato, in ultima analisi, non impongono agli Stati contraenti un obbligo di risultato. Un **riferimento espresso, di diritto interno**, alle procedure amichevoli, è contenuto all'art. 110, c. 7, TUIR secondo cui le regole di determinazione dei componenti di reddito sulla base del valore normale si applicano anche nell'ipotesi in cui ne derivi una diminuzione del reddito, purché ciò avvenga in esecuzione di un accordo concluso con l'autorità competente dello Stato estero a fronte di una procedura amichevole prevista da una convenzione contro le doppie imposizioni. Sul piano delle tutele, più che come strumenti alternativi

ai rimedi di diritto interno, le procedure amichevoli assumono natura “integrativa”, dovendo essere indagato, come si vedrà in prosieguo, anche il rapporto tra le medesime e il processo tributario.

- 2 I primi due paragrafi dell’art. 25 riguardano l’ipotesi in cui il contribuente si trovi soggetto ad un’applicazione non conforme della convenzione, con conseguente potenziale o effettiva tassazione in entrambi gli Stati contraenti, di fronte ai quali egli sarebbe chiamato ad approntare, contestualmente, le proprie difese. Il Commentario al Modello Ocse indica che “tra le fattispecie più comuni” rientrano: i) la determinazione della **residenza** (art. 4, par. 2); ii) l’esistenza di stabile organizzazione (art. 5); iii) la natura temporanea di un servizio svolto da un lavoratore dipendente (art. 15, par. 2); iv) l’attribuzione ad una stabile organizzazione, ai sensi dell’art. 7, par. 3 del Modello Ocse, della quota delle spese di direzione e delle spese generali di amministrazione sostenute dall’impresa non residente; v) l’imposizione, nello Stato del debitore - nel caso di particolari relazioni tra debitore e beneficiario effettivo - della parte eccedente di interessi e canoni (artt. 9; 11, par. 6; 12, par. 4); vi) l’applicazione delle norme sulla **sottocapitalizzazione**, quando lo Stato della società debitrice abbia riqualficato gli interessi come dividendi nella misura in cui tale regime si fonda su norme di una convenzione quali l’art. 9 o l’art. 11, par. 6. All’interno del *Manual of Effective Mutual Agreement Procedure* dell’Ocse del febbraio 2007 si menzionano anche l’applicazione di **ritenute** superiori a quelle previste dalla convenzione, la modifica del reddito imponibile di una **stabile organizzazione** a seguito di una rettifica operata da uno Stato contraente, nonché le questioni legate a quei soggetti che avendo la nazionalità di uno Stato contraente ma la residenza nell’altro Stato sono sottoposti, in detto altro Stato, ad un regime fiscale discriminatorio ai sensi dell’art. 24, par. 1 (secondo cui essi non possono essere sottoposti ad imposizioni diverse e più onerose di quelle previste per i cittadini di tale Stato). Lo stesso Manuale contempla gli aggiustamenti connessi alle valutazioni relative al **transfer pricing** - in relazione alle quali, come riportato nel Commentario al Modello Ocse, l’art. 25 consente di risolvere sia le questioni legate alla doppia imposizione giuridica che economica - materia nella quale l’Ocse ha adottato apposite Linee Guida che prevedono il ricorso alle MAP.
- 3 Il par. 3 dell’art. 25 del Modello Ocse consente alle autorità competenti di risolvere, ove possibile, le **problematiche applicative o interpretative** che possano assumere valenza generale anche ove sorgano da casi individuali. Si tratta di casi non necessariamente scaturenti da difficoltà operative ma si concretano in criticità più strutturali che possono compromettere l’effettiva coerenza delle norme convenzionali. Secondo il Commentario, in particolare, le

autorità competenti potranno: i) chiarire o completare la definizione dei termini della convenzione, quando risultino formulati in modo ambiguo; ii) superare le difficoltà conseguenti all'approvazione, in uno degli Stati, di nuove forme d'imposizione, affinché la convenzione possa essere applicata anche a seguito del mutamento del quadro legislativo domestico (purché la convenzione non preveda modifiche sostanziali); iii) stabilire in quali casi gli interessi possono essere considerati quali dividendi ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulla sottocapitalizzazione. Inoltre, il secondo periodo del par. 3 consente alle autorità competenti di trattare anche casi di doppia imposizione che non rientrano nell'ambito delle disposizioni della convenzione. Il Commentario menziona espressamente l'ipotesi del **residente in uno Stato terzo** che disponga di stabili organizzazioni in entrambi i Paesi. In linea generale, la Convenzione può essere "completata" purché la legislazione interna non si opponga a che ciò avvenga su punti non disciplinati in modo esplicito o almeno in modo implicito. In tal caso è necessario integrare il trattato mediante l'adozione di un protocollo, come tale soggetto a ratifica.

Il par. 4 dell'art. 25 del Modello Ocse stabilisce le **modalità** attraverso cui le autorità competenti possono giungere ad un accordo volto alla chiusura della procedura amichevole. Esso prevede che **le autorità possano dialogare direttamente**, senza l'intermediazione dei canali diplomatici, e possano costituire anche specifiche **commissioni** congiunte determinandone membri e regole di procedura, presiedute da funzionari o giudici di esperienza che in quanto tali possano favorire il raggiungimento di un accordo. Per i casi sottoposti da soggetti singoli, le autorità devono garantire ai contribuenti il **diritto di presentare osservazioni**, sia scritte che orali, personalmente o tramite un rappresentante, e **di essere assistiti da un legale**; non viene riconosciuto viceversa l'accesso al fascicolo della procedura. **4**

Il **soggetto legittimato** all'apertura di una procedura amichevole risulta, ai sensi dell'art. 25 del Modello Ocse, qualsiasi "persona" la quale reputi essersi realizzata o che possa realizzarsi - nei suoi confronti - un'imposizione non conforme alla convenzione. Sotto questo profilo, non è necessario che la misura fiscale abbia già prodotto effetto, ritenendosi sufficiente, viceversa, che l'interessato tema che tale effetto possa prodursi. Con il termine "persona" si designano le persone fisiche, le persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che sia dotato di soggettività tributaria e che risulti residente, ai fini convenzionali, nel territorio di uno dei due Stati contraenti. L'interessato è tenuto a presentare l'istanza per l'apertura della procedura amichevole entro il **termine** previsto dalla convenzione applicabile alla fattispecie. Come osservato dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. 21/E del 2012), la maggior parte **5**

delle convenzioni stipulate dall'Italia introduce un termine biennale, mentre il Modello Ocse ne prevede uno più prolungato (tre anni). Poiché in ogni caso esso decorre dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione fiscale in contrasto con la convenzione, occorre distinguere, secondo l'Amministrazione Finanziaria (di seguito A.F.), almeno due diversi gruppi di ipotesi. Il primo riguarda l'applicazione di un'imposta o di una ritenuta alla fonte: in questo caso il termine decorre dalla data di notifica, da parte dell'A.F., del diniego espresso di rimborso della ritenuta o, se l'Amministrazione è rimasta silente, dal novantesimo giorno successivo alla presentazione dell'istanza di rimborso (artt. 37 e 38, d.P.R. n. 602/1973). Nel secondo gruppo di fattispecie rientrano le rettifiche effettuate dall'Amministrazione (caso tipico del *transfer pricing*), per le quali il termine decorre, in linea generale, dalla data di notifica dell'avviso di accertamento che ha determinato la tassazione non conforme al trattato o dalla data del processo verbale di constatazione redatto e consegnato al contribuente a chiusura dell'attività di controllo.

- 6 In linea generale, l'istanza di apertura della procedura deve essere presentata, nel proprio Stato di residenza direttamente dal contribuente o da un suo procuratore generale o speciale cui sia stato conferito l'incarico nelle forme stabilite dall'art. 63, d.P.R. n. 600/1973. L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, ha precisato che con riferimento alle rettifiche relative al *transfer pricing*, l'istanza, oltre a poter essere presentata, nel proprio Stato di residenza, da parte dell'impresa destinataria dell'atto di accertamento da cui deriva la doppia imposizione, può essere proposta, dall'impresa estera associata, nel proprio Stato di residenza, onde segnalare al medesimo la doppia imposizione verificatasi nell'ambito del gruppo multinazionale. Qualora la procedura amichevole sia attivata da un soggetto residente in Italia, la relativa **istanza**, redatta in **carta libera**, può essere spedita per **raccomandata con avviso di ricevimento** al **Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni Internazionali**, oppure può essere **consegnata a mano** presso la medesima direzione (che rilascerà copia della prima pagina dell'istanza apponendovi il timbro della segreteria e la data della relativa ricezione). Nel caso in cui l'istanza sia corredata da un numero significativo di allegati, è richiesto l'invio della documentazione di supporto in formato elettronico; in ogni caso non è richiesto il pagamento di alcun contributo di apertura del procedimento. **L'istanza deve contenere** i seguenti elementi: i) nome, indirizzo, codice fiscale ed ogni altro elemento necessario per l'identificazione del contribuente; ii) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario, che diverrà destinatario delle comunicazioni dell'A.F.; iii) illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso, con indicazione dei periodi di imposta in relazione ai quali si sia già verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione; iv) la descrizione

di eventuali azioni amministrative o giurisdizionali eventualmente già intraprese in Italia (presentazione di istanza di accertamento con adesione, istanza di autotutela o presentazione del ricorso giurisdizionale); v) la descrizione di eventuali azioni amministrative o giurisdizionali, eventualmente già intraprese nell'altro Stato contraente allo scopo di eliminare la doppia imposizione; vi) copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare la doppia imposizione (processo verbale di constatazione, avviso di accertamento, diniego espresso di rimborso, copia dell'istanza di rimborso su cui l'A.F. è rimasta silente, etc.) nonché altra documentazione di supporto necessaria per lo svolgimento dell'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione; vii) l'impegno del contribuente a rispondere in modo esauriente e tempestivo alle richieste dell'autorità competente nonché a produrre la documentazione integrativa che questa dovesse richiedere nel corso della procedura. Con specifico riferimento alle procedure amichevoli riguardanti rettifiche dei prezzi di trasferimento, occorrerà altresì indicare: i) i dettagli relativi alle relazioni economico commerciali tra l'impresa istante e le altre parti interessate alle operazioni in questione; ii) le eventuali procedure amministrative e contenziose attivate dalle altre parti coinvolte (società consolidanti, imprese associate); iii) la descrizione delle operazioni infragruppo oggetto di rettifica e il metodo utilizzato dall'impresa per la determinazione dei prezzi di trasferimento nonché le ragioni per le quali i risultati derivanti dall'applicazione del metodo siano conformi al principio della libera concorrenza; iv) l'impegno a fornire le informazioni supplementari richieste dall'autorità competente nei due mesi successivi al ricevimento dell'istanza di apertura della procedura amichevole.

Alla procedura attivata con la presentazione di un'istanza ai sensi dell'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE si applicano le disposizioni contenute nel Codice di condotta adottato dal consiglio dell'Unione Europea il 22.12.2009 per l'attuazione della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. In linea di principio si distinguono, sul piano del procedimento, **due diverse fasi**, l'una interna, a carattere preliminare, a seguito della quale il caso può trovare una definizione sul piano domestico, ed una successiva, meramente eventuale, che interviene qualora l'autorità competente non sia nelle condizioni di approntare una soluzione della fattispecie senza il previo confronto con l'autorità competente dello Stato estero. La **prima fase** si avvia allorché l'autorità competente, entro un mese dalla ricezione dell'istanza, accusa ricevuta della medesima al contribuente e procede alla valutazione dei requisiti soggettivi e oggettivi di ammissibilità. Entro due mesi dalla ricezione della richiesta di apertura l'autorità informa l'istante in merito alla ricevibilità della stessa o alla necessità di ottenere informazioni integrative. Nel primo caso la data di apertura della

procedura coincide con la **data di presentazione dell'istanza** comprensiva della documentazione, mentre nella seconda ipotesi coincide con la data di presentazione della documentazione integrativa. Se l'istanza di apertura è stata presentata da soggetto collegato nell'altro Stato interessato - ciò che avviene nel caso di rettifica dei prezzi di trasferimento - rileverà la data comunicata tempestivamente dall'autorità competente estera. Nella prima fase, l'autorità, esaminata l'istanza, e sulla base degli elementi in essa descritti nonché della documentazione allegata, è tenuta a verificare se nella fattispecie si ravvisi che l'azione di uno o entrambi gli Stati abbia comportato o possa ancora comportare un'imposizione in contrasto con le norme del trattato. Con riferimento ai casi di rimborso di imposte applicate in difformità dalle norme convenzionali, tale verifica viene effettuata dall'autorità competente insieme all'Agenzia dell'Entrate. Ove a conclusione di tale prima fase, l'istanza proposta dal contribuente risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente, dovrà porre rimedio, ove possibile, all'imposizione non conforme alla convenzione. Ne deriverà, a titolo esemplificativo, il rimborso, nei confronti del contribuente, dell'imposta sulla quale era stato inizialmente emesso il diniego espresso (o era maturato un diniego tacito), ovvero l'annullamento del processo verbale di constatazione o dell'avviso di accertamento su cui risultava fondata l'istanza proposta dall'interessato. Diversamente, ove la doppia imposizione scaturisca da un atto emesso dall'amministrazione fiscale estera, l'Agenzia dell'Entrate, ove ritenga che l'atto estero sia conforme alla normativa convenzionale, potrà valutare di riconoscere un rimborso o uno sgravio. Nel corso della procedura l'autorità competente può richiedere al contribuente tutte le informazioni supplementari di cui necessita e le integrazioni documentali utili all'istruttoria; può inoltre richiedere all'Agenzia dell'Entrate il rilascio di pareri su questioni dubbie.

- 8 Nell'ipotesi in cui l'autorità competente non sia nelle condizioni di definire la contestazione in via di sostanziale autotutela (dunque unitamente all'Agenzia delle Entrate), essa avvierà la **seconda fase**, notificando il reclamo del contribuente all'autorità competente dell'altro Stato ed informando di tale notifica l'Agenzia. I rapporti tra le autorità competenti, diretti alla risoluzione del caso, si svolgono mediante lo scambio di corrispondenza in forma scritta, di regola in lingua inglese, e, se necessario, attraverso la fissazione di incontri volti al confronto sulle rispettive posizioni e sulla possibilità di giungere ad una definizione concordata della vicenda. Informata dell'apertura della procedura amichevole, l'Agenzia delle Entrate adotta, ove ne sia fatta richiesta, eventuali provvedimenti di sua competenza (a titolo esemplificativo la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi). Successivamente all'apertura della procedura **le parti devono dunque adoperarsi per raggiungere un accordo** volto ad

eliminare la doppia imposizione. Ritenendo applicabili, come indicato dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. 21/2012), le indicazioni temporali contenute nel codice di condotta, si dovrebbe pervenire alla conclusione di un accordo entro due anni dal momento di apertura del procedimento. Considerato che gli interlocutori della procedura sono esclusivamente le autorità competenti dei due Stati, saranno questi ultimi i legittimati alla sottoscrizione dell'accordo bilaterale eventualmente raggiunto. Al contribuente è comunque riconosciuto un ruolo attivo, poiché il medesimo, oltre a dover descrivere la fattispecie in modo completo e veritiero, fornendo ogni elemento idoneo ad un'istruttoria e ad una trattazione esaustiva, è chiamato ad un atteggiamento cooperativo, trasparente e in buona fede. Oltre a dover essere informato dall'autorità competente sullo stato della procedura, egli ha il diritto di richiedere di essere ascoltato in merito alla controversia. In caso di raggiungimento dell'accordo, spetta all'autorità competente di comunicarne gli esiti al contribuente, mentre l'Agenzia dell'Entrate ne cura l'esecuzione, provvedendo agli opportuni annullamenti, sgravi e rimborsi. Qualora la fattispecie riguardi la rettifica di prezzi di trasferimento, è l'autorità competente italiana a comunicare il contenuto dell'accordo al contribuente residente anche qualora l'istanza sia stata presentata nello Stato estero dall'impresa estera associata.

9  
Come anticipato in apertura, nell'ipotesi di procedura amichevole attivata sulla base dell'art. 25 del Modello OCSE, non sussiste, in capo alle autorità competenti, un vero e proprio obbligo di risultato tale da garantire l'effettiva eliminazione della doppia imposizione o del rischio che essa possa verificarsi. Tale aspetto è chiarito anche all'interno del Commentario al Modello, che impone alle autorità competenti degli Stati contraenti un dovere di trattare il caso avendo essi "soltanto l'obbligo di fare del loro meglio". Allo scopo di favorire una definizione del caso, rafforzando dunque la portata concreta della procedura amichevole prevista dall'art. 25, nel 2008 è stato introdotto un nuovo paragrafo a tale norma, prevedendosi che se le due autorità competenti non giungono ad un accordo entro due anni dal momento in cui il caso è stato presentato all'Autorità competente dell'altro Stato contraente, il procedimento può sfociare in una **fase arbitrale**. Il quinto paragrafo dell'art. 25 del Modello OCSE stabilisce, tuttavia, che il ricorso alla procedura arbitrale è possibile se essa è espressamente richiesta da parte del contribuente interessato e purché non sia stata frattanto adottata una decisione da parte di un organo giurisdizionale o di un tribunale amministrativo di uno degli Stati (nella nt. 1 all'art. 25 si precisa, tuttavia, che gli Stati hanno la possibilità di non includere nella convenzione tale seconda condizione). I due Stati possono stabilire le modalità da seguire per lo svolgimento della fase arbitrale, fermo restando che la decisione emersa a conclusione della procedura è vincolante, per ciascuno di essi,



a prescindere dai termini previsti dalla legislazione nazionale. Una clausola di questo tipo si riscontra in solo alcune delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia - tra le quali quelle con Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakistan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti e Uganda - nelle quali il relativo testo non è uniforme. In linea generale, l'apertura della procedura è di regola subordinata ad un accordo tra le due autorità competenti ed il contribuente e alla specifica sottoscrizione di un impegno, da parte di quest'ultimo, ad ottemperare alle determinazioni della commissione arbitrale chiamata a decidere il caso (v. convenzioni con Canada e Usa). In taluni casi (Slovenia), la procedura arbitrale può essere richiesta solo se le parti in causa rinunciano preventivamente, senza riserve e condizioni, agli atti del giudizio in corso presso il tribunale nazionale. Le norme da seguire per lo svolgimento della procedura arbitrale possono essere concordate dai due Stati con uno scambio di note (Ghana, Canada), anche se talora è la stessa convenzione a stabilire composizione del collegio e modalità operative. Sotto questo profilo (Armenia, Giordania) si prevede che la Commissione arbitrale sia composta da tre membri (uno nominato da ciascuno Stato, il terzo designato di comune accordo dagli altri due componenti) e sia chiamata a rilasciare un "parere" (Armenia, Georgia, Giordania) o una "decisione" (Canada, Ghana. Il Libano utilizza i due termini contestualmente) fondata sulle norme della convenzione, sui principi generali del diritto internazionale e sulla legislazione interna dei due Stati. La commissione decide a maggioranza dei suoi componenti entro sei mesi dal momento in cui è investita del caso e procede all'audizione del contribuente, di sua iniziativa o per espressa richiesta del medesimo.

## II. Procedura amichevole e processo tributario

- 1 Come già ricordato, l'art. 25 del Modello OCSE prevede che l'istanza per l'apertura di una MAP possa essere avanzata a prescindere dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale. In questo senso, come rileva l'Agenzia delle Entrate (circ. n. 21/2012), la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia contiene, all'interno del protocollo di accompagnamento, la precisazione per la quale l'attivazione della procedura amichevole non è alternativa al contenzioso interno, che va in ogni caso preventivamente instaurato ove la controversia riguardi l'applicazione di imposte in modo non conforme alla convenzione. La proposizione di un ricorso giurisdizionale risulta infatti necessaria per escludere che il provvedimento di diritto interno - segnatamente l'avviso di accertamento - possa divenire definitivo, cristallizzando la pretesa tributaria, non più modificabile nel caso dello spirare dei termini per l'impugnazione dell'atto. Allo stesso tempo, tuttavia, vi è quantomeno l'opportunità di consentire che la Commissione Tributaria, a fronte della proposizione di un'istanza

per l'apertura di una procedura amichevole, attenda l'esito della medesima, dal momento che, attraverso la stessa, l'Amministrazione, ancor prima di inoltrare la richiesta all'autorità competente dell'altro Stato contraente, potrebbe avvedersi che nella fattispecie si è in presenza di una tassazione non conforme alla convenzione e adottare gli opportuni provvedimenti volti all'annullamento dell'atto impositivo o al riconoscimento del rimborso richiesto al contribuente; quest'ultimo potrebbe in tal modo ottenere soddisfazione attraverso un rimedio di carattere amministrativo interno, conseguendone, sul piano processuale, la cessazione della materia del contendere. In termini generali, con riferimento ai rapporti tra procedura amichevole e processo tributario, occorre distinguere **tre diversi momenti**, ai quali corrispondono differenti scenari: **l'instaurazione della procedura** a fronte dell'istanza da parte del contribuente, la **conclusione di un accordo ad esito della stessa** e **l'eventuale fase arbitrale** successiva al mancato raggiungimento dell'accordo tra le due autorità competenti.

A seguito degli interventi di riforma del contenzioso tributario operati dalla l. n. 156/2015, l'art. 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992 prevede che **nei casi in cui sia iniziata una procedura amichevole il processo sia sospeso su richiesta conforme delle parti**. Tale previsione solleva talune perplessità, poiché in linea di principio non introduce una ipotesi necessaria di sospensione, né rimette la scelta alla Commissione Tributaria, richiedendo, viceversa, che entrambe le parti formulino la richiesta. Ne conseguirebbe, quantomeno in termini astratti, che in assenza della volontà dell'A.F. di richiedere la sospensione, questa non possa essere accordata. Nella pratica ciò potrebbe avvenire nei casi in cui l'Agenzia delle Entrate abbia dato seguito ad un'istanza rispetto alla quale, pur condividendo il rischio di una doppia imposizione, ritiene che esso debba essere risolto sul piano internazionale, con la statuizione della insussistenza della potestà impositiva dell'altro Stato. In tali casi, la procedura amichevole si attiva, in sostanza, per tutelare il contribuente residente dal rischio di un'indebita tassazione nello Stato della fonte, di talché potrebbero non esservi ragioni per sospendere il giudizio interno, confidando, l'Amministrazione, nella debenza dell'imposta pretesa. L'esigenza di una richiesta proveniente da ciascuna delle parti si trae sia dalla formulazione letterale del c. 1-ter dell'art. 39, d.lgs. n. 546/1992 - che per l'appunto si riferisce alla "richiesta conforme delle parti" - sia dalla collocazione di tale specifica ipotesi di sospensione nel più ampio contesto dell'art. 39. Invero, tale disposizione prevede al comma 1 le fattispecie di sospensione necessaria ed al comma 1-bis quelle nelle quali la sospensione è rimessa ad una valutazione della Commissione Tributaria. Ne consegue che la sospensione per contestuale pendenza della procedura amichevole rappresenta un'ipotesi peculiare, che costituisce il risultato non di una volontà "negoziata" - vale a dire l'esito di una qualche "disponibilità" delle

norme del processo (poiché altrimenti la richiesta sarebbe “concorde” o “congiunta”) - ma dell’incontro di richieste di contenuto analogo (ed in quanto tali tra loro “conformi”). Sotto questo profilo, la “concordanza” rappresenta un elemento di fatto, alla cui ricorrenza anche l’A.F. subordina la sospensione del processo (circ. n. 38/2015, par. 1.9.1).

- 3 Il processo è destinato a rimanere sospeso sino al termine della procedura amichevole, che può concludersi con un accordo favorevole o sfavorevole al contribuente, ovvero senza un accordo. In presenza di un accordo tra le due autorità competenti, il processo, cessata la causa che ne ha determinato la sospensione, dovrà proseguire mediante la presentazione, da una delle parti, dell’**istanza di trattazione prevista dall’art. 43**, d.lgs. n. 546/1992. Si potrebbe immaginare che l’istanza sarà presentata dal contribuente solo in caso di esito a lui favorevole e dall’A.F. negli altri casi. In realtà sarà interesse del contribuente presentare tale istanza in entrambe le ipotesi. Infatti, in caso di accordo a lui favorevole, egli potrà successivamente presentare **istanza per la declaratoria della cessazione della materia del contendere** ove l’A.F., in esecuzione dell’accordo, abbia annullato l’atto impositivo. Diversamente, se l’Amministrazione non vi abbia ancora provveduto, egli potrà richiedere che sia la Commissione a statuire in tal senso. Viceversa, nel caso in cui sia intervenuto un accordo sfavorevole al contribuente, l’Amministrazione potrebbe non avere interesse alla prosecuzione del giudizio, poiché la mancata presentazione dell’istanza di trattazione determinerà, ai sensi dell’art. 45, l’estinzione del giudizio e la definitività dell’atto impositivo. Ne consegue che anche in caso di accordo a lui sfavorevole, il contribuente potrà opportunamente presentare l’istanza di trattazione, eventualmente allo scopo di insistere sull’accoglimento di motivi di ricorso (già proposti) aventi natura formale o comunque in grado di determinare l’annullamento dell’atto o la rideterminazione della pretesa a prescindere dal contenuto dell’accordo intervenuto tra le Autorità competenti (si pensi ai vizi di notifica dell’atto impositivo, ai motivi relativi all’intervenuta decadenza dell’Amministrazione dal potere di accertamento, alle questioni riguardanti la quantificazione della base imponibile dei redditi di un soggetto che sia stato considerato, in base all’accordo, fiscalmente residente in Italia, o anche alla sola domanda di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata della norma tributaria).
- 4 Brevi ma separate considerazioni vanno riservate all’ipotesi in cui, ad esito del mancato accordo tra le due Autorità competenti, esse, a fronte della sussistenza, all’interno della convenzione applicabile, di una **clausola arbitrale**, decidano di rimettere alla commissione il compito di individuare una soluzione della controversia che le parti, compreso il contribuente, decidono di accettare come

vincolante. In tali casi è da ritenere, in linea generale, che sino all'adozione della decisione da parte della commissione arbitrale, la procedura amichevole va considerata in essere, di talché non si avvia il decorso del termine per la presentazione dell'istanza di trattazione di cui all'art. 43, d.lgs. n. 546/1992. Al riguardo va tuttavia considerato che, come già segnalato, alcune convenzioni contro le doppie imposizioni (Slovenia, Moldova) richiedono che l'avvio della fase arbitrale sia preceduta dalla previa ed incondizionata rinuncia delle parti in causa agli atti del giudizio pendente di fronte al giudice nazionale. Tale disposizione rischia di rivelarsi particolarmente problematica, poiché potrebbe produrre effetti abnormi ed incoerenti con la pur meritevole *ratio* tesa al trasferimento, in ambito sovranazionale, di una controversia che richiede una definizione tra Stati. Sennonché, nella realtà delle cose, il profilo internazionalistico può costituire anche solo un segmento della più ampia materia del contendere sottoposta alla cognizione del giudice tributario. Di conseguenza, vi è il concreto rischio che la **rinuncia senza riserve agli atti del giudizio**, ove richiesta dalla convenzione, travolga motivi di ricorso che esorbitano dalla questione rimessa alla commissione arbitrale. In tali casi, nell'impossibilità di configurare la legittimità, ai fini convenzionali, di una rinuncia parziale al ricorso, l'unica alternativa - comunque di dubbia ammissibilità alla luce della formulazione della norma convenzionale - è quella di un accordo con cui le Autorità competenti stabiliscano che il contenzioso rimanga sospeso anche in pendenza della procedura arbitrale. Il Commentario al Modello Ocse avverte la criticità legata alla rinuncia, da parte del contribuente, ai rimedi di diritto interno, e la considera accettabile purché da un lato vi sia l'impegno, da parte delle autorità competenti, di eliminare, in concreto, la doppia imposizione, e dall'altro lato si assicuri il diritto del contribuente di essere ascoltato nel corso del procedimento.

### III. Istanza di sospensione della riscossione

Non essendo previste specifiche disposizioni volte alla sospensione della riscossione nelle ipotesi di procedura amichevole, è da ritenere che si applichino gli istituti generali della **sospensione amministrativa della riscossione** (art. 39, d.P.R. n. 602/1973) e della **sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato** (art. 47, d.lgs. n. 546/1992). La prima, come è noto, è una facoltà riconosciuta all'Ufficio, che può disporre una sospensione totale o parziale della riscossione mediante un atto motivato, notificato al concessionario ed al contribuente. Il provvedimento è efficace fino al deposito della sentenza di primo grado e sulle somme dovute a seguito della medesima si applicano gli interessi del 4,5% annuo. La previsione della corresponsione di interessi per il periodo di sospensione è un elemento dal quale desumere che la sospensione

non possa essere disposta d'ufficio ma solo su istanza di parte. Inoltre, il provvedimento è revocabile ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione. La sospensione cautelare dell'atto impugnato di cui all'art. 47, d.lgs. n. 546/1992 è istituto generale del diritto processuale tributario ed è applicabile, nella specie, in presenza dei presupposti ordinariamente previsti.

## B) FORMULE

### F117 ISTANZA DI ATTIVAZIONE DELLA PROCEDURA AMICHEVOLE

SPETT.LE MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE  
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE  
DIREZIONE RELAZIONI INTERNAZIONALI

\*\*\*

#### ISTANZA DI ATTIVAZIONE DELLA PROCEDURA AMICHEVOLE

(art. .... Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - ....., ratificata  
con l. .... n. ....)

della società ....., C.F. e partita i.v.a. ...., con sede legale in .....,  
in persona del legale rappresentante *pro tempore* ..... (C.F. del legale  
rappresentante) rappresentata e assistita nel presente procedimento da  
..... giusta procura allegata al presente atto (da inserire nel caso in cui  
l'impresa istante abbia conferito procura ex art. 63, d.P.R. n. 600/1973,  
per l'assistenza nella procedura amichevole),

#### IMPRESA/E ESTERA/E "ASSOCIATA/E":

La società ....., residente in ....., impresa estera "associata" coin-  
volta nelle operazioni contestate

#### CON RIFERIMENTO A

- processo verbale di contestazione del ....., redatto da .....
- oppure, avviso di accertamento n. ...., emesso da ....., notifi-  
cato all'attuale istante il .....

## RELATIVO

- (nel caso di p.v.c.): a recuperi ad imposizione in materia di *transfer pricing* (ex art. 110, c. 7, TUIR), per il periodo d'imposta ....., causa di doppia imposizione in violazione dei principi della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - .....
- nel caso di avviso di accertamento: ad i.r.e.s., oltre interessi e sanzioni, per il periodo d'imposta .....

## PREMESSA

- Descrizione delle relazioni economico-commerciali tra l'impresa istante e l'impresa estera interessata alle operazioni infragruppo contestate;
- Descrizione delle operazioni infragruppo contestate e del metodo utilizzato dall'impresa istante per la determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo;
- Descrizione delle rettifiche dei prezzi di trasferimento operate dall'Amministrazione finanziaria;
- Descrizione delle eventuali azioni amministrative già intraprese in Italia (osservazioni a p.v.c., istanza di adesione, etc.);
- Illustrazione particolareggiata dei motivi per i quali l'impresa istante ritiene che le rettifiche dei prezzi di trasferimento infragruppo operate dall'Amministrazione finanziaria diano luogo a doppia imposizione e dei motivi per i quali i risultati derivanti dall'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo utilizzato dall'impresa istante risultino, invece, conformi al principio di libera concorrenza.
- Informazioni particolareggiate su eventuali procedure amministrative e contenziose attivate dall'impresa istante o da altre parti coinvolte (anche all'estero) e relative esiti.

## CIÒ PREMESSO

L'impresa istante

## CHIEDE

- che, ai sensi dell'art. .... della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - ..... firmata il e ratificata con l. .... venga attivata la procedura amichevole al fine di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento infragruppo

operate dall'Amministrazione finanziaria con il p.v.c./avviso di accertamento di cui in epigrafe,  
 nonché (se la convenzione applicabile lo prevede),  
 - qualora le Autorità competenti degli Stati coinvolti non raggiungano un accordo, che venga istituita una commissione alla quale sia affidato l'incarico di esprimere una decisione cui dovranno conformarsi le predette Autorità competenti.

A tal fine, l'impresa istante

#### SI IMPEGNA

- a rispondere tempestivamente e in modo esaustivo ad ogni richiesta formulata dall'Autorità competente e a mettere a sua disposizione la documentazione necessaria;
- a fornire le informazioni supplementari richieste dall'Autorità competente nei due mesi successivi al ricevimento della presente istanza di attivazione della procedura amichevole e ogni documento che dovesse risultare necessario nel corso della procedura;
- a rendersi sin d'ora disponibile nell'ipotesi in cui l'Autorità competente ritenesse di procedere ad un'audizione del contribuente nel corso del procedimento.

#### DICHIARA

- (ove sia il caso) che le operazioni infragruppo oggetto di procedura amichevole sono coperte da idonea documentazione ai sensi dell'art. 26, d.l. n. 78/2010 (conv. con modificazioni, dalla l. n. 122/2010) o da equivalente documentazione imposta nell'altro Stato membro dalla normativa ivi vigente.

Alla presente istanza si allegano i seguenti documenti:

- .....
- .....

Luogo, ....., data, .....

Con osservanza

Firma dell'istante .....

**F118** **ISTANZA DI SOSPENSIONE DEL PROCESSO (EX ART. 39, C. 1-TER, D.LGS. N. 546/1992)**

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI .....

Sez. .... - R.G.R. n. ....

ISTANZA DI SOSPENSIONE DEL PROCESSO

(ex art. 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992)

proposta dalla società ....., C.F. e partita i.v.a., ..... con sede legale in ....., in persona del legale rappresentante *pro tempore* ....., rappresentata e difesa nel presente giudizio dall'avv. .... giusta delega in atti

Premesso

- che è pendente innanzi a codesta on.le Commissione tributaria provinciale il ricorso con R.G.R. .... avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. ...., per i.r.e.s. (oltre interessi e sanzioni) per l'annualità .....
- che il suddetto accertamento trae origine dalla rettifica di prezzi di trasferimento infragruppo (ex art. 110, c. 7, TUIR);
- che è stata attivata procedura amichevole ai sensi dell'art. .... della Convenzione Italia - ..... allo scopo di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento infragruppo operate con il predetto avviso di accertamento.

TUTTO CIÒ PREMESSO

La società esponente, con la presente istanza,

CHIEDE

che venga disposta la sospensione del presente giudizio, ai sensi dell'art. 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992, in attesa dell'esito della procedura amichevole di cui in premessa.



Si allegano i seguenti documenti:

.....

Luogo, ....., data, .....

Con osservanza.

Firma del difensore, .....

**F119** **ISTANZA DI TRATTAZIONE (EX ART. 43, D.LGS. N. 546/1992)**

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI .....

Ecc.mo Presidente della Sezione n. ....

(R.G.R. n. ....)

ISTANZA DI TRATTAZIONE  
(ex art. 43, d.lgs. n. 546/1992)

proposta dalla società ....., C.F. e partita i.v.a., ..... con sede legale in ....., in persona del legale rappresentante *pro tempore* ....., rappresentata e difesa nel presente giudizio dall'avv. .... giusta delega in atti

PREMESSO

- che è pendente innanzi a codesta on.le Commissione tributaria provinciale il ricorso con R.G.R. .... avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento n. ...., per i.r.e.s. (oltre interessi e sanzioni) per l'annualità .....
- che il suddetto accertamento trae origine dalla rettifica di prezzi di trasferimento infragruppo (ex art. 110, c. 7, TUIR);
- che è stata attivata procedura amichevole ai sensi dell'art. .... della Convenzione Italia - ....., allo scopo di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento infragruppo operate con il predetto avviso di accertamento;

- che con ordinanza resa in data ....., l'on.le Commissione Tributaria ha disposto la sospensione del processo ex art. 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992;

- che a seguito della procedura le Autorità competenti non sono pervenute ad un accordo volto alla definizione della fattispecie,

**TUTTO CIÒ PREMESSO**

La società esponente, con la presente istanza,

**CHIEDE**

che l'ecc.mo Presidente della sezione n. .... voglia procedere alla fissazione dell'udienza di trattazione della controversia di cui in epigrafe. Si insiste per l'accoglimento del ricorso sulla base di tutti i motivi già formulati con l'atto introduttivo e da considerarsi qui integralmente richiamati.

Si allegano i seguenti documenti:

.....

Luogo ....., data .....

Con osservanza.

Firma del difensore, .....

**F120 ISTANZA DI SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE (ART. 39, D.P.R. N. 602/1973)**

SPETT.LE AGENZIA DELLE ENTRATE

DIREZIONE PROVINCIALE DI .....

Via .....

Raccomandata A/R n. ....

C.C.

EQUITALIA S.P.A.

Via .....

Raccomandata A/R n. ....

\*\*\*

## ISTANZA DI SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

(art. 39, d.P.R. n. 602/1973)

proposta dalla società ....., C.F. e partita i.v.a. ...., con sede legale in ....., in persona del legale rappresentante *pro tempore* ....., rappresentata e assistita nel presente procedimento da ..... giusta procura che si allega alla presente istanza (da inserire nel caso in cui l'impresa istante abbia conferito procura ex art. 63, d.P.R. n. 600/1973, per l'assistenza nel procedimento amministrativo di sospensione della riscossione in tal modo attivato)

## PREMESSO

- che in data ..... è stata notificata all'odierna istante la cartella di pagamento relativa agli importi iscritti a ruolo ex art. 15, d.P.R. n. 602/1973 per lres relativa all'annualità d'imposta ....., a seguito della notifica dell'avviso di accertamento n. ...., emesso da codesta Direzione Provinciale;
- che il suddetto avviso di accertamento è stato ritualmente impugnato avanti la Commissione Tributaria Provinciale di .....
- che in data ..... è stata presentata istanza di apertura della procedura amichevole ai sensi dell'art. .... della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - ..... al fine di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento infragruppo mediante un accordo tra Autorità competenti;
- che la predetta istanza di apertura della procedura amichevole è stata accolta da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze;
- che di conseguenza la Commissione Tributaria Provinciale ha disposto la sospensione del processo ex art. 39, c. 1-ter, d.lgs. n. 546/1992 sino ad esito della procedura amichevole;
- che la prosecuzione dell'attività di riscossione potrebbe produrre un significativo pregiudizio all'impresa istante, atteso che l'imposta pretesa - pur riscossa, in questa fase, nella misura di un terzo prevista dall'art. 15, d.P.R. n. 602/1973 - potrebbe compromettere la prosecuzione dell'ordinaria attività d'impresa, determinando una carenza di liquidità a fronte dell'illegittimità e comunque dell'infondatezza dell'avviso di

accertamento (si allega ultimo bilancio approvato ed estratto c/c bancario alla data del .....);

- che si confida nell'esito favorevole alla società istante della procedura amichevole in corso,

TUTTO CIÒ PREMESSO

la società istante,

CHIEDE

che venga disposta, in via amministrativa, la sospensione della riscossione delle imposte di cui in premessa.

Si allegano i seguenti documenti:

- Cartella di pagamento;
- Avviso di accertamento;
- Istanza di apertura della procedura amichevole;
- Comunicazione di accoglimento dell'istanza;
- Ordinanza di sospensione del processo tributario;
- Ultimo bilancio approvato;
- Estratto c/c alla data .....

Luogo, ..... data, .....

Firma dell'istante .....

Firma del difensore .....

**C) GIURISPRUDENZA: I.** La giurisdizione sul diniego di accesso alla procedura amichevole prevista dalla Convenzione arbitrale europea

**I. La giurisdizione sul diniego di accesso alla procedura amichevole prevista dalla Convenzione arbitrale europea**

L'eventuale diniego di accesso alla procedura amichevole viene formalizzato, nei confronti del contribuente, con l'emissione di una **nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze** - Dipartimento delle Finanze - Direzione Relazioni Internazionali. Secondo quanto statuito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con riferimento al diniego di accesso alla procedura amichevole prevista dall'art. 6 della Convenzione 23.7.1990, n. 90/463/CEE [C s.u. 19.6.2015, n. 12759 e n. 12760, CT 2015, 2608], per quanto non espressamente ricompresa nel novero degli atti di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, **tale nota** **1**

**risulta impugnabile innanzi alle commissioni tributarie**, alle quali spetta la valutazione della legittimità del provvedimento di diniego. Poiché le procedure amichevoli disciplinate dalla convenzione arbitrale e quelle attivate sulla base dei trattati contro le doppie imposizioni presentano una *ratio* comune, è da ritenere che l'eventuale rifiuto dell'autorità competente di attivare la procedura ai sensi di una norma convenzionale che riproduce l'art. 25 del Modello Ocse possa parimenti essere soggetta al sindacato del giudice tributario.



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando  
è tratto da un volume pubblicato su  
ShopWKI - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)