

Controversie fiscali tra Stati, l'Agenzia chiarisce la procedura amichevole

La circolare n. 21/2012, pubblicata ieri, riguarda le controversie disciplinate dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni

/ Salvatore MATTIA e Caterina ALAGNA

Con la circolare n. 21 del 5 giugno 2012, l'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti in materia di gestione delle procedure di **composizione amichevole** delle **controversie fiscali fra Stati**, come disciplinate dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia e ispirate alla disposizione contenuta nell'art. 25 del Modello OCSE.

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede in particolare che, se una "persona" ritiene che si sia realizzata – o possa realizzarsi – nei suoi confronti un'**imposizione non conforme alla Convenzione**, essa può presentare il caso all'autorità competente del proprio Stato di residenza (o dello Stato di cui possiede la nazionalità, per effetto del principio di non discriminazione, art. 24 della Convenzione). Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel documento di prassi in esame, nell'ambito oggettivo del citato art. 25 rientrano tutte le fattispecie generatrici di **doppia imposizione** giuridica o economica che riguardano sia le persone fisiche, sia le persone giuridiche cui si applica la Convenzione contro le doppie imposizioni.

Il termine generale per la presentazione dell'istanza di procedura amichevole, individuato dal Modello OCSE di Convenzione, è di **tre anni**, a partire dalla prima notifica della misura che comporta l'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione (la maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano un termine ridotto di **due anni**).

La circolare chiarisce che **non sussiste** in capo alle autorità competenti l'**obbligo** di addivenire ad un accordo tale da eliminare la doppia imposizione; sussiste esclusivamente l'obbligo di "diligenza" che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di fare del "loro meglio per regolare il caso".

Nella fase di avvio della procedura (la quale, oltre che su iniziativa dell'autorità competente, può essere avviata anche su istanza del contribuente), l'autorità competente che riceve il reclamo valuta la sussistenza dei requisiti previsti per l'apertura della procedura amichevole, e in una prima fase, coinvolgendo l'Agenzia delle Entrate ove necessario, vaglia la possibilità di **rimediare da sola** all'imposizione non conforme. Successivamente, ove non sia possibile eliminare **unilateralmente** la doppia imposizione, l'autorità competente informa l'autorità dell'altro Stato circa la decisione di avviare la **procedura amichevole**.

Riguardo allo svolgimento della procedura, la circolare n.

21/2012 sottolinea che l'Amministrazione finanziaria italiana si uniforma, per quanto possibile, alle indicazioni temporali e procedurali contenute nel Codice di Condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione arbitrale.

Si rammenta che l'apertura della procedura amichevole può essere richiesta dal contribuente "indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale", i quali possono essere **instaurati in maniera concomitante** al fine di evitare che l'imposta accertata dall'Amministrazione finanziaria possa diventare definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti. In tal caso, potrebbero verificarsi le seguenti ipotesi:

qualora le autorità competenti addivengano a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un **giudicato**, presupposto necessario per l'esecuzione dell'accordo amichevole è l'**accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente** e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale; nell'opposto caso, l'autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente.

Resta, ovviamente, ferma la facoltà del contribuente di proporre la **sospensione del procedimento giurisdizionale** nelle more dello svolgimento della procedura amichevole, nonché, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, di beneficiare delle ordinarie misure – quali l'istituto della **sospensione della riscossione** in via amministrativa o giurisdizionale – rispettivamente previste dall'art. 39, comma 1, del DPR n. 602/1973 e dall'art. 47 del DLgs. n. 546/1992.

La Convenzione arbitrale salva le controversie in materia di transfer pricing

Al fine di eliminare fenomeni di doppia imposizione economica riconducibili a rettifiche di *transfer pricing*, le imprese residenti nel territorio italiano o le stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro dell'Unione europea possono applicare la **Convenzione arbitrale** sottoscritta dagli Stati membri il **23 luglio 1990**.

Il paragrafo 5.4 della circolare n. 21/2012 illustra il **contenuto** e le **modalità** di presentazione dell'istanza di apertura della procedura amichevole da Convenzione arbitrale. A differenza della procedura amichevole attivata sulla base delle Convenzioni bilaterali, nel caso di Convenzione arbitrale vi è l'obbligo di pervenire a una **definizione** del caso proposto. Particolarmente interessanti sono i chiarimenti in merito alle

cause preclusive dell'accesso alla procedura in parola, rappresentate dalle “**sanzioni gravi**”, le quali, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, dovrebbero essere limitate “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”.