



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in Economia degli scambi internazionali

Tesi di Laurea

La procedura amichevole nelle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Tommaso Marseu

Matricola 835439

Anno Accademico

2011 / 2012

Ai miei genitori

Nessun vento è favorevole
per il marinaio che non sa a
quale porto vuol approdare.

(SENECA, *Lettere a
Lucilio*, 71)

SOMMARIO

I. INQUADRAMENTO GENERALE E QUESTIONI PRELIMINARI

1.1 La doppia imposizione internazionale.....	1
1.1.1 La nozione di doppia imposizione	1
1.1.2 Le cause della doppia imposizione	4
1.1.3 Misure unilaterali contro la doppia imposizione.....	5
1.2 L'evoluzione storica dei Trattati contro la doppia imposizione in ambito internazionale.....	8
1.3 Rapporto tra Convenzioni e diritto internazionale	11
1.3.1 L'interpretazione dei Trattati: regole generali	11
1.3.2 Necessità di uniforme interpretazione dei Trattati	14
1.3.3 Il ruolo del Commentario OCSE ai fini interpretativi.....	17
1.3.4 La preminenza del Trattato CE rispetto alle Convenzioni	22
1.3.5 L'omogeneità delle strutture impositive ed il concetto di "asimmetria impositiva"	23
II. LA PROCEDURA AMICHEVOLE IN SENSO STRETTO	
2.1 La clausola sulla procedura amichevole nei Trattati	27
2.2 Aspetti procedurali.....	37
2.2.1 La forma.....	37
2.2.2 Il termine	38
2.2.3 La struttura del procedimento avanti l'autorità competente	40
2.3 Presupposti per l'instaurazione.....	44
2.3.1 Il presupposto soggettivo	44

2.3.2 Il presupposto oggettivo.....	49
2.4 Fasi della procedura.....	52
2.4.1 Sospensione della riscossione	52
2.4.2 Svolgimento della procedura	53
2.4.3 Il ruolo del contribuente.....	55
2.5 Problemi applicativi. Il <i>pactum de contrahendo</i>	56

III. LA PROCEDURA AMICHEVOLE IN SENSO LATO

3.1 La procedura di consultazione.....	60
3.1.1 Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura consultiva	60
3.1.2 Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura consultiva	64
3.2 La procedura integrativa.....	66
3.2.1 Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura integrativa.....	66
3.2.2 Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura integrativa.....	69

IV. IL PROBLEMA DEGLI “AGGIUSTAMENTI CORRISPONDENTI” NELLA DISCIPLINA SUL *TRANSFER PRICING*

4.1 Il <i>Transfer Pricing</i> : aspetti generali.....	71
4.1.1 Normativa italiana.....	71
4.1.2 Disciplina convenzionale	76
4.1.3 Compatibilità tra disciplina interna e convenzionale	79
4.2 La Convenzione 90/436/CEE in ambito comunitario.....	81
4.2.1 Presupposti per l’instaurazione	81

4.2.2 La procedura amichevole.....	83
4.2.3 La procedura arbitrale.....	85
4.3 La Convenzione Italia - Stati Uniti: un esempio	91

V. IL RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

5.1 Il giudicato nel processo tributario. Cenni.....	96
5.1.1 Le funzioni del giudicato	96
5.1.2 L'applicazione nel processo tributario.....	99
5.1.3 Applicazione esclusiva delle norme comunitarie.....	101
5.2 Il rapporto tra procedura amichevole e procedimento interno	104
5.3 Vincolatività dell'accordo amichevole nei confronti del giudice interno	107
5.3.1 Efficacia della <i>res judicata</i>	107
5.3.2 Le scelte di politica tributaria concesse alle Amministrazioni.....	110

CAPITOLO I

INQUADRAMENTO GENERALE E QUESTIONI PRELIMINARI

SOMMARIO: 1.1 La doppia imposizione internazionale. – 1.1.1 *La nozione di doppia imposizione.* – 1.1.2 *Le cause della doppia imposizione.* – 1.1.3 *Misure unilaterali contro la doppia imposizione.* – 1.2 L'evoluzione storica dei Trattati contro la doppia imposizione in ambito internazionale. – 1.3 Rapporto tra Convenzioni e diritto internazionale. – 1.3.1 *L'interpretazione dei Trattati: regole generali.* – 1.3.2 *Necessità di uniforme interpretazione dei Trattati.* – 1.3.3 *Il ruolo del Commentario OCSE ai fini interpretativi.* – 1.4 La preminenza del Trattato CE rispetto alle Convenzioni. – 1.5 L'omogeneità delle strutture impositive ed il concetto di "asimmetria impositiva".

1.1 La doppia imposizione internazionale

1.1.1 La nozione di doppia imposizione

Seppure siano vari i presupposti che ad essa danno origine, possiamo individuare con sufficiente generalità un unico concetto di *doppia imposizione*: si parla di d. i. ogniqualvolta i presupposti impositivi di due o più Stati si sovrappongono e, dunque, la stessa ricchezza viene assoggettata ad imposta due o più volte¹.

Sebbene tale fenomeno possa riguardare qualsiasi tipo di imposta, la doppia imposizione ha assunto rilevanza particolare in campo internazionale soprattutto per quanto concerne le imposte dirette (sul reddito e sul patrimonio) e le imposte sulle successioni e donazioni.

La doppia (o plurima) imposizione porta ad evidenti distorsioni almeno su due piani:

- *A livello economico*, nella misura in cui essa dissuade dal compiere attività economiche interessanti più Stati e limita dunque il commercio internazionale;
- *A livello equitativo*, dal momento che chi opera e produce ricchezza in più Stati si trova a subire una doppia imposizione, chi opera all'interno dei confini nazionali no².

¹ FANTOZZI-VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. Priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 182.

² Si veda TOSI-BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, 7.

Bisogna sottolineare come la nozione di “*doppia imposizione*” non sia definita da alcuna disposizione né internazionale né di diritto pattizio e ancor meno dal diritto interno.

Si può dire più correttamente che lo scopo di tale concetto sia descrittivo più che normativo. Vale a dire che le Convenzioni ed i Trattati stipulati a livello internazionale al loro interno non menzionano la doppia imposizione bensì valutano determinate fattispecie che ad essa potrebbero portare e determinano le opportune contromisure.

La dottrina e il Commentario OCSE hanno formulato alcune ipotesi sugli elementi che devono sussistere affinché si configuri l’ipotesi di doppia imposizione internazionale:

- 1) Applicazione di imposte comparabili
- 2) Da parte di due o più Stati
- 3) Sottoposizione ad imposta dello stesso contribuente
- 4) Per il medesimo presupposto
- 5) E per lo stesso periodo di imposta³.

Approfondendo brevemente i singoli punti, il presupposto principale deve consistere nel concorso di imposte tra loro identiche o comunque comparabili.

Se nell’ordinamento interno di uno Stato la legge indica i criteri in base ai quali si possono considerare alcune imposte straniere come equivalenti a quelle dello Stato stesso, in ambito internazionale le imposte a cui una Convenzione si riferisce sono di regola indicate espressamente per entrambi gli Stati contraenti⁴. È chiaro comunque che, per stabilire se un’imposta sia “identica o analoga” a quelle previste dalla Convenzione, si dovrà decidere di volta in volta sulla base del sistema tributario del Paese preso in considerazione.

Con riferimento al secondo punto, l’imposta in questione deve riguardare una doppia o plurima imposizione da parte di ordinamenti sovrani e pertanto indipendenti. È questo l’elemento che distingue la d. i. *interna* da quella *internazionale* - dove appunto si guarda a manifestazioni di potestà tributaria di Stati differenti - riconducibile dunque

³ VOGEL, *op. cit.*, 186.

⁴ L’art. 2, comma 4 del Modello OCSE prevede comunque che la Convenzione “*si applicherà anche alle imposte di natura identica o analoga che entreranno in vigore dopo la data della firma della presente Convenzione e che si aggungeranno alle imposte attuali o che le sostituiranno*”.

all'ordinamento giuridico internazionale seppur maturando dalle attività interne degli Stati interessati, ognuno all'interno di una propria autonoma sfera.

Rientra, nella definizione di doppia imposizione internazionale, anche quella che si manifesta tra gli enti territoriali cosiddetti *minori* dei diversi Stati, o tra l'ente di uno Stato con l'ente minore di un altro Stato, o ancora tra uno Stato sovrano ed uno Stato confederato⁵.

Non rientra invece nella definizione il caso di doppia imposizione tra due o più partizioni interne di un singolo Stato (es. Comuni, Province ecc.)⁶.

Con riguardo ai punti terzo e quarto, entra poi in gioco il requisito dell'identità soggettiva. Vale a dire che si configura doppia imposizione solo nel caso in cui si abbia una plurima imposizione a carico del medesimo contribuente. Se, tuttavia, lo stesso bene economico o la medesima manifestazione di capacità contributiva sono considerati al fine di attribuire le relative imposte a soggetti giuridici *distinti* (es. uno Stato attribuisce determinati valori al soggetto in base a criteri di tipo giuridico, l'altro invece in base a criteri economici), la dottrina esclude che si possa fare riferimento, in tal caso, ad una doppia imposizione internazionale: più correttamente si parla di *doppia imposizione economica*, contrapposta alla *doppia imposizione giuridica*⁷.

Infine, con riguardo al punto quinto, il periodo di imposta rileva per le sole imposte continuative, non dunque per le istantanee.

Di fatto questo elemento rappresenta un requisito non essenziale, per non dire superfluo.

Esso è infatti causa di complicazioni dal momento che alcuni Stati attribuiscono i contributi all'imposta sul reddito per l'anno di competenza in base a quanto dichiarato nell'anno precedente; viceversa, altri Stati fanno gravare l'imposta sul reddito effettivo dell'anno di competenza. Così stando le cose, al momento di compensare le imposte col metodo del credito si confonderebbero nello stesso intervallo temporale redditi diversi e di ammontare assai incongruo⁸.

⁵ Come confermato dall'art. 2, comma 1 del Modello OCSE: "*la presente Convenzione si applica alle imposte sul reddito e sul patrimonio prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali, qualunque sia il sistema di prelevamento*".

⁶ In ogni caso, tali regole non vengono sempre rispettate. Ad esempio gli Stati Uniti limitano l'efficacia dei loro accordi bilaterali unicamente alle imposte federali, mentre non la estendono a quelle dei singoli Stati.

⁷ FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 186.

⁸ Per eliminare ogni possibile doppia imposizione in via effettiva occorre confrontare infatti i redditi di competenza dello stesso periodo. Si cfr. FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 187.

1.1.2 Le cause della doppia imposizione

I rapporti economici tra Nazioni si intensificarono molto all'indomani della prima guerra mondiale, soprattutto per quanto riguarda la collocazione di attività all'estero. Ciò portò in primo luogo a notevoli problemi relativi ai redditi di pertinenza di non residenti e, spesso, alla formazione del reddito in più Stati⁹. A tale proposito, molti Paesi introdussero il principio della *world-wide taxation*, o del reddito mondiale, in base al quale i soggetti residenti vengono assoggettati all'imposta per il reddito ovunque prodotto nel mondo, mentre i non residenti vengono colpiti solo sui redditi derivanti dalle fonti poste nel territorio dello Stato (*principio di territorialità*). Dando luogo a doppie o plurime imposizioni, ciò avrebbe provocato il rallentamento delle operazioni transnazionali in grande evoluzione all'epoca¹⁰.

Se, dunque, un soggetto consegue dei redditi in uno Stato in cui egli è non residente ed entrambi pretendono di tassare tali redditi (in virtù del principio dell'utile mondiale per i residenti e del principio di territorialità per i non residenti), è evidente che si avrà doppia imposizione¹¹.

Allo stesso modo si ha doppia imposizione ove i diversi Stati considerino il soggetto residente in ognuno di essi, o per una ambigua definizione di "residenza"¹², ovvero perché il soggetto è effettivamente residente in entrambi.

Fu così che a partire dagli anni Venti del Novecento, con l'operato della Società delle Nazioni, ci si preoccupò di promuovere Convenzioni contro le doppie imposizioni, in particolare ponendo un freno alla libertà impositiva - e di conseguenza alla sovranità - dei singoli Stati.

Il problema fu sottolineato in particolare da Einaudi, il quale si esprime così: "*nel sistema reale è molto semplice stabilire il luogo di tassazione, essendo questo il locus rei sitae*" ... "*Il problema assume importanza per quanto riguarda i rapporti tra Stato*

⁹ UCKMAR, in AA.VV., *Corso di Diritto Tributario Internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 4 ss.

¹⁰ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 392 ss.; DEL GIUDICE, *Doppia imposizione economica internazionale. Misure unilaterali contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco* 1990, 1658 ss.

¹¹ UCKMAR, *L'eliminazione delle doppie imposizioni e le disposizioni speciali del Modello OCSE*, in UCKMAR-CORASANITI-DE' CAPITANI DA VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale - Manuale*, Padova, 2009, 97 ss.

¹² Sul concetto di residenza esiste una bibliografia sterminata a livello internazionale. Si veda, tra gli altri: *La residenza*, MARINO, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 207-232; TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 63 ss.; ADAMI-LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 361.

e Stato” ... “Il criterio dominante è quello della residenza, ossia del luogo in cui il contribuente ha la sede principale dei suoi affari e interessi ...”¹³.

Il diritto internazionale non ha fornito fino ad ora elementi sufficienti ad impedire la doppia imposizione.

È fuor di dubbio in ogni caso come nell’evoluzione della dottrina, l’affermazione dei principi della *world-wide taxation* e della territorialità abbia soverchiato altri principi, ormai superati, come quello suggerente l’imposizione di redditi e patrimoni soltanto su base territoriale¹⁴.

Ovviamente ciò non significa attribuire agli Stati la possibilità di assoggettare arbitrariamente soggetti e presupposti che non presentino alcun valido collegamento col territorio. Più ragionevolmente, si sono formulati in ambito internazionale dei criteri di collegamento sufficientemente stretti: la residenza del soggetto, la dimora abituale, la cittadinanza¹⁵.

1.1.3 Misure unilaterali contro la doppia imposizione

In ambito internazionale, gli Stati Uniti hanno adottato misure per eliminare la doppia imposizione nel loro ordinamento interno già in tempi remoti. I residenti di uno Stato che sono assoggettati ad un’imposizione per i redditi conseguiti in altri Stati, in pratica, si vedono accreditare l’imposta versata in tali altri Stati (il metodo del *credito d’imposta*)¹⁶. E ancora oggi, i cittadini americani, gli stranieri residenti nel territorio statunitense e a certe condizioni anche gli stranieri non residenti possono godere dell’accredito delle imposte sul reddito pagate in uno Stato terzo rispetto a ciò che è dovuto negli USA, comunque solo fino a concorrenza della quota di imposta americana corrispondente ai redditi prodotti in tali altri Stati.

È poi consentita l’imputazione indiretta, cioè nei confronti delle imposte pagate da parte di società controllate all’estero¹⁷.

¹³ Come citato in UCKMAR, *op. cit.*, 5.

¹⁴ Su tale principio ha insistito soprattutto la dottrina latino-americana. Si veda ad es. VILLASEÑOR, *Principios tributarios*, Città del Messico, 2004, 1.

¹⁵ Cfr. Art. 4 Modello OCSE.

¹⁶ Revenue Act of 1918, come citato in FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 185, (19).

¹⁷ Si cfr. par. 902, 903, 904 *Internal Revenue Code* americano.

Ad esempio, “§ 903. *Credit for taxes in lieu of income, etc., taxes*
For purposes of this part and of sections 164(a) and 275(a), the term “income, war profits, and excess profits taxes” shall include a tax paid in lieu of a tax on income, war profits, or excess profits otherwise generally imposed by any foreign Country or by any possession of the United States”.

Tali regole sono cambiate molte volte negli anni per quanto riguarda invece l'ammontare delle imposte accreditabili.

Così, alcune volte si è fatto ricorso alla *Country limitation*, con la quale si ripartisce la quota sui redditi provenienti dai singoli Stati; ma il più delle volte si è optato per il calcolo complessivo, ovvero per l'accredito di tutte le imposte pagate all'estero a fronte della quota di imposta americana gravante su tutti i redditi esteri (cd. *overall limitation*). Tale ultimo criterio è al giorno d'oggi limitato a determinati panieri, precisati dalla § 904 (d) del *Code*.

Numerosi Paesi hanno adottato il sistema americano, perlopiù prevedendo l'imputazione diretta, che non consente cioè l'accredito delle imposte pagate dalle controllate estere.

In Germania il metodo indiretto di imputazione è invece previsto. In tale ultimo Paese poi, è prevista l'applicazione del metodo del credito d'imposta sia per le imposte sul reddito e sulle società, sia per le imposte patrimoniali e di successione.

Altri Paesi ancora prevedono l'esenzione di determinati redditi esteri. È questo il caso della Svizzera, per quanto riguarda i redditi derivanti da immobili e stabili organizzazioni.

In Olanda infine, si è scelto di rinunciare all'imposizione per i redditi provenienti da stabili organizzazioni all'estero, partecipazioni in CFC e simili.

Per quanto riguarda lo Stato italiano, l'ordinamento tributario internazionale è passato da un sistema cedolare ad un sistema equiparabile a quello degli altri Paesi industrializzati, in seguito alla riforma tributaria adottata con l. delega n. 825 del 1971. Le imposte interessate sono l'IRPEF (per le persone fisiche) e l'IRES¹⁸ (per le persone giuridiche) per quanto riguarda i redditi e l'IRAP¹⁹ come imposta sulle attività economiche.

La disciplina delle imposte sul reddito delle persone fisiche si trova nel Titolo I del TUIR aggiornato all'ultima riforma fiscale, attuato per il tramite del D. Lgs. 344 del 2003, in vigore dal 2004²⁰.

Così l'art 2 TUIR individua come soggetti passivi dell'IRPEF le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, i primi assoggettati a tributo per i

¹⁸ Sostituente l'IRPEF dal 1 gennaio 2004 per uniformarsi al regime fiscale europeo.

¹⁹ Istituita con D. Lgs. n. 446/97, è andata a sostituire l'ILOR (imposta locale sui redditi) ed ha soppresso l'ICIAP ed alcune altre tasse e contributi governativi.

²⁰ TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 63.

redditi prodotti ovunque nel mondo, i secondi per i redditi prodotti nel territorio dello Stato²¹.

Anche per le società di persone il criterio di tassazione in base all'utile mondiale si riferisce alle società fiscalmente residenti in Italia, mentre per quelle non residenti vale il principio di tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato. Per quanto riguarda tali società, la nozione di residenza si ritrova nell'art. 5, comma 3, lett. d) del TUIR²².

I criteri principali che danno luogo alla determinazione della residenza sono la *sede legale*, cioè quella che risulta dall'atto costitutivo; la *sede dell'amministrazione*, ovvero dove sono assunte le decisioni fondamentali della società e dell'azienda sociale (la cosiddetta attività direzionale); l'*oggetto principale*, ovvero il luogo dove si trovano i principali interessi di carattere economico e si svolge l'attività societaria²³.

L'art. 23 TUIR stabilisce poi alcuni criteri di collegamento per determinare quando un reddito sia prodotto nel territorio dello Stato: ad es. per i redditi fondiari, si guarda se il bene immobile si trova in Italia, per i redditi di lavoro dipendente se l'attività lavorativa è svolta in Italia²⁴.

Specularmente, l'art. 165 del TUIR specifica quando un reddito si consideri prodotto all'estero. I criteri elencati fanno da "complemento" a quelli utilizzati nell'art. 23 per specificare i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Tali precisazioni sono motivate dall'esigenza di porre un rimedio al rischio di doppia imposizione conseguente all'adozione del metodo del credito d'imposta.

Il legislatore italiano ha infatti scelto tale criterio al fine di evitare la doppia imposizione (Art. 165 del D.P.R. n. 917/1986 TUIR) in capo ai soggetti residenti²⁵.

Comunque sia, come peraltro visto nell'esempio degli USA, vi è un ben preciso limite alla detrazione delle imposte estere, rappresentato dalla concorrenza della quota

²¹ Art. 3, comma 1 TUIR: "*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*".

²² "*Si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*".

²³ I medesimi criteri sono previsti per la determinazione della residenza a fini fiscali delle società di capitali. Si veda l'art. 73, comma 3 TUIR.

²⁴ Per un elenco esaustivo, si rimanda a TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 73.

²⁵ GIORGI, *Il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero*, in GARBARINO, *Aspetti internazionali della riforma fiscale*, Milano, 2004, 33 ss.

d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo, al netto delle eventuali perdite dei precedenti periodi d'imposta²⁶.

Se poi concorrono redditi prodotti in più Paesi, la detrazione viene applicata Stato per Stato separatamente²⁷.

1.2 L'evoluzione storica dei Trattati contro la doppia imposizione in ambito internazionale

La collaborazione tra i diversi Paesi e le loro rispettive amministrazioni, volta a scongiurare la doppia imposizione, non è storia recente; essa vede infatti la luce, in una formulazione che possiamo definire "moderna", agli inizi del XX secolo. Fu in particolare tra i Paesi della Mitteleuropa che fiorì un'intensa epoca di attività attorno alla stipulazione di accordi e Convenzioni contro la doppia imposizione.

È nel Trattato tra Prussia e Austria - Ungheria, risalente al 21 giugno 1899, che viene esplicitamente prevista la possibilità per le parti contraenti di arrivare ad un accordo (*Einvernehmen*) teso ad eliminare i casi di doppia imposizione. Nell'art. 1 - importante la specificazione per il prosieguo di questo breve *excursus* storico – viene esplicitato il principio secondo cui i cittadini delle parti coinvolte nell'accordo sono assoggettati ad imposte dirette soltanto nello Stato del quale essi sono *sudditi*. Dal momento che la norma faceva riferimento ai soggetti che fossero contemporaneamente sia cittadini prussiani che austriaci ed avessero allo stesso tempo la residenza in entrambi i territori, si intuisce come la portata applicativa dell'istituto fosse assai limitata.

La Convenzione tra Germania e Cecoslovacchia del 31 dicembre 1921 rappresentò una grande svolta, dal momento che in essa il principio dell'imposizione diretta dei soli sudditi venne sostituito da quello dell'imposizione diretta in base ai criteri di residenza e dimora ovvero, nel caso di doppia residenza, al criterio della cittadinanza.

Elemento comune negli accordi internazionali dell'epoca era quello di attribuire ad uno dei due Stati contraenti l'imposizione esclusiva su alcuni tipi di redditi, mentre l'altro Stato rinunciava completamente al prelievo (il cosiddetto *metodo dell'esenzione*).

²⁶ MAYR, *La tassazione dei redditi esteri per le società di capitali*, in *Boll. Trib.*, 1978, 820 ss.

²⁷ Tale disposizione viene applicata senza aver riguardo per eventuali Convenzioni esistenti tra l'Italia e lo Stato – o gli Stati - che abbiano effettuato il prelievo fiscale nei confronti dei medesimi redditi poi nuovamente tassati in Italia. In presenza di una Convenzione, il meccanismo previsto a livello internazionale viene in ogni caso sostituito da quello citato all'interno di questa. Si cfr. TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 72.

Al contrario furono gli Stati Uniti, a partire dal 1918, ad adottare per primi misure tese ad evitare la doppia imposizione tra Stati federali in base alle quali i residenti di uno degli Stati summenzionati, assoggettati all'imposta anche per quei redditi conseguiti negli altri Stati federali, vedevano accreditate le imposte che erano state assolte in tali altri Stati (il già menzionato metodo del *credito d'imposta*).

Un simile metodo era stato introdotto in Gran Bretagna a partire dal 1916, con efficacia limitata però ai soli domini britannici (*Dominion Tax Relief*). Solo dal 1950 un metodo di imputazione simile a quello scelto dagli USA nei confronti degli altri Stati fu adottato anche in Gran Bretagna.

Passando alla Convenzione tra Austria e Cecoslovacchia dell'11 febbraio 1927, un ulteriore elemento di novità venne introdotto prevedendo il requisito tale per cui si fosse verificata “... *eine Doppelbesteuerung bewirken* ...”, ovvero una “imposizione a doppio effetto” effettiva e non solo virtuale²⁸.

Fondamentale nello sviluppo delle Convenzioni sulla doppia imposizione è stato l'operato svolto dalla Società delle Nazioni a partire dal 1921. A tale data risale infatti l'incarico a quattro esperti di finanza pubblica quali Bruins (Olanda), Seligman (USA), Einaudi (Italia) e Stamp (Gran Bretagna) da parte del Comitato Finanziario di tale organizzazione, della redazione di un rapporto relativo al fenomeno della doppia imposizione ed alle possibili soluzioni per la sua eliminazione²⁹.

Al risultato del loro lavoro, pubblicato nel 1923, seguirono nel 1926 e 1927 quattro modelli di Convenzione rispettivamente in tema di imposte dirette, imposte di successione, di assistenza amministrativa e di assistenza giudiziaria, discussi ed approvati nel 1928 dai rappresentanti di 28 Stati.

I metodi per eliminare la doppia imposizione che emersero furono sia quello del credito d'imposta, che quello dell'esenzione.

Per quanto riguarda i criteri, si stabilì che per le imposte “reali” si optasse per la fonte, per le imposte “personali” per il criterio del domicilio e della residenza³⁰.

²⁸ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 349 ss.; DEL GIUDICE, *La regolamentazione del problema della doppia imposizione sul piano internazionale*, in *Il Fisco* 1990, 1983 ss.; CORDEIRO GUERRA, *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, 315 ss.

²⁹ KEMMEREN, *Convenzioni sulla doppia tassazione basate sull'origine e neutralità delle importazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2/2001, 79.

³⁰ UCKMAR, *I Trattati internazionali in materia tributaria*, in AA.VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), 101 ss.

Al 1943 e 1946 risalgono il Modello di Città del Messico ed il Modello di Londra, per la formulazione dei quali venne formata una commissione permanente, la quale elaborò sull'esempio dello schema del 1928 due modelli di Convenzioni bilaterali.

I lavori della Società delle Nazioni furono proseguiti poi dall'OECE e dall'OCSE. Dal 1956 al 1961 il Comitato fiscale di quest'ultima organizzazione elaborò diversi schemi che confluirono in una relazione generale ed in un modello completo di Convenzione multilaterale uniti ad una relazione di commento. Il consiglio OCSE fece tali documenti oggetto di raccomandazione in base all'art. 5, lett. b) dello Statuto e invitò gli Stati membri a proseguire gli sforzi verso la sottoscrizione di accordi bilaterali³¹.

Bisogna sottolineare come le Convenzioni OCSE ebbero un successo notevolmente maggiore dei modelli di Trattato sviluppati dagli esperti della Società delle Nazioni. Il motivo principale sembrerebbe potersi ricondurre al fatto che il risultato dei lavori di un'*équipe* indipendente, quale era il comitato incaricato dalla S. d. N., aveva dato origine a scelte e redazioni che riflettevano poco o niente le autentiche aspirazioni degli Stati membri.

Viceversa, il modello OCSE fu ripreso ed adottato da altre organizzazioni internazionali (vedi l'esempio della Convenzione del Commonwealth del 1964, con il suo art. 24), in particolare per la sua capacità di prevedere ed adattarsi alle diverse esigenze e peculiarità dei sistemi fiscali nazionali.

Parallelamente, alcuni Stati sudamericani³² si riunirono nel cosiddetto *Grupo Andino* per elaborare un modello di Convenzione (presentato nel 1971) che seguiva le impostazioni tipiche dei Paesi in via di sviluppo, adottando quasi esclusivamente il criterio di tassazione del Paese della fonte.

Negli anni seguenti il testo fu ulteriormente elaborato; già al 1977 risale la prima versione aggiornata.

Il Comitato fiscale ha continuato negli anni ad esaminare proposte di modifica al modello del 1977 e dal 1991 ha scelto di adottare una "*Ambulatory Model Convention*", con lo scopo di recepire le modifiche alla Convenzione senza attendere tuttavia la completa revisione. Emendamenti si sono avuti nel 1992, 1994 e 1995; negli anni successivi, è stata prevista l'apertura del Modello anche agli Stati non membri e alle

³¹ FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 185.

³² Bolivia, Cile, Ecuador, Colombia, Perù e, dal 1973, Venezuela. La comunità economica della regione andina (*Pacto Andino*) risale invece al 1969, in seguito all'*Acuerdo de Cartagena*.

organizzazioni internazionali, così da beneficiare del loro contributo nell'ottica di aggiornare e migliorare le norme ed i principi del Modello stesso.

A conclusione di questa trattazione si ricorda l'influenza avuta dalla Convenzione nella redazione del Modello ONU del 1980 e nei modelli adottati dagli USA nel 1977 prima e 1981 poi.

Con riferimento particolare al primo caso, se si escludono alcune limitate modifiche proposte dai rappresentanti dei Paesi in via di sviluppo, l'istituto della procedura amichevole rimane immutato rispetto al Modello OCSE 1977.

Si menzionano poi la Convenzione sulla collaborazione in campo tributario dell'Organizzazione Comune Africana, Malgascia e Mauriziana del 1971, due Convenzioni sull'aiuto reciproco in ambito economico e la Convenzione del 1980 fra Danimarca, Norvegia, Svezia, Islanda e Finlandia³³.

1.3 Rapporto tra Convenzioni e diritto internazionale

1.3.1 L'interpretazione dei Trattati: regole generali

L'orientamento prevalente allo stato attuale riguardo all'interpretazione dei Trattati è caratterizzato da un approccio per così dire "obiettivistico", che nega cioè la ricerca o analisi a tutti i costi di una volontà effettiva delle parti, allorché quella dichiarata nel Trattato appaia non del tutto delineata³⁴. Si ritiene piuttosto che debba in generale attribuirsi al Trattato il senso fatto palese dal suo testo, ovvero che risulta dai rapporti di interconnessione logica che legano le diverse parti dello stesso³⁵.

Sempre partendo da tale presupposto, documenti come i lavori preparatori costituirebbero uno strumento solo sussidiario, da utilizzare esclusivamente in presenza di una redazione ambigua o lacunosa del testo convenzionale.

L'interpretazione dei Trattati, inoltre, è basata sulle medesime regole che la teoria generale ha formulato relativamente all'interpretazione delle norme giuridiche in genere e dunque si può pacificamente considerarle valide in tutti gli ordinamenti³⁶. Si fa riferimento, tra le altre, alla regola sull'interpretazione estensiva, al principio che

³³ FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 185.

³⁴ POZZO, *L'interpretazione delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in AA. VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 145.

³⁵ CONFORTI, *Diritto internazionale*, VII ed., Napoli, 2010, 105 ss.

³⁶ POZZO, *op. cit.*, 146.

statuisce, tra varie ipotesi equivalenti, la scelta dell'interpretazione favorevole al contraente più debole o maggiormente onerato ecc.

Non sembra più ammissibile allora una visione restrittiva - e troppo "cautelativa" - della portata delle norme convenzionali, basata sull'effetto condizionante che esse porterebbero alla sovranità e libertà dei singoli Stati.

Tutti i modelli delle Convenzioni OCSE, e ad oggi la maggior parte dei Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi, contengono la cosiddetta "*general renvoi clause*", la cui origine si individua nella Convenzione Regno Unito - Usa del 16 aprile 1945³⁷. Tale disposizione fornisce di fatto una regola generale di interpretazione dei termini usati in maniera incompleta od oscura all'interno della Convenzione.

In essa si afferma che i termini non definiti, salvo il contesto non fornisca indicazioni sufficienti a risolvere i dubbi interpretativi, hanno per il soggetto di uno Stato contraente il significato che detti vocaboli assumono all'interno delle leggi fiscali dello Stato stesso. Parallelamente, modelli convenzionali come quello statunitense stabiliscono che le parti possono risolvere i dubbi interpretativi tramite l'utilizzo di procedure amichevoli³⁸.

L'affermazione del metodo oggettivo si ebbe con la Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 23 maggio 1969³⁹, la quale dedica all'interpretazione dei Trattati la sezione III della Parte Terza. Essa costituisce di fatto la più autorevole fonte di interpretazione di natura normativa internazionale⁴⁰.

³⁷ Art. 3, comma 2, Modello OCSE: "*As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at the time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State*".

³⁸ Possiamo comunque affermare che le disposizioni in oggetto prevedono l'intervento di una *mutual agreement procedure* soltanto nel caso di una discrasia dei diritti *interni* degli Stati contraenti, vale a dire nel caso dell'individuazione ambigua del significato di un termine. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in AA. VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 47 ss.

³⁹ Resa esecutiva per lo Stato italiano con la legge n. 112 del 12 febbraio 1974, ed entrata in vigore il 27 gennaio 1980.

⁴⁰ Alle Convenzioni contro la doppia imposizione sono applicabili in via generale le norme del diritto comune sui Trattati, dunque anche quelle che riguardano il profilo interpretativo. La dottrina è concorde nel ritenere pertanto che la Convenzione di Vienna si applichi anche ai Trattati sulla doppia imposizione. Si veda a tale riguardo MELIS, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. Trib.*, 1995, 1966; MARIA GIULIANI, *La interpretazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in AA. VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 294 ss.; SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in AA. VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 47 ss.

L'art. 31 della Convenzione di Vienna porta come titolo “*Regola generale di interpretazione*”. Da qui conviene dunque iniziare l'analisi sui criteri esegetici dei testi convenzionali.

Il comma 1 del suddetto articolo pone il principio generale secondo il quale un Trattato deve essere interpretato in *buona fede* e secondo il significato ordinario che si può attribuire ai termini in esso contenuti, nel loro contesto e alla luce dell'oggetto e scopo del Trattato medesimo.

L'interpretazione del Trattato deve perciò basarsi sull'individuazione del senso ordinario da attribuire alle parole ed espressioni usate, tenendo in primo luogo conto del “contesto”, così come enunciato nell'art. 31, comma 2, della Convenzione di Vienna⁴¹.

L'articolo 31 della Convenzione, al comma 3, specifica poi degli ulteriori criteri da utilizzare a scopo interpretativo⁴².

Il primo di essi afferma che si debba aver riguardo anche di quegli accordi che siano intervenuti ulteriormente tra le parti e della prassi applicativa che da essi deriva. Così stando le cose, si afferma come lo stesso atteggiamento successivo delle parti costituisca un elemento interpretativo dei Trattati⁴³.

Il secondo punto risponde all'esigenza di armonizzare le norme di un Trattato con la disciplina del diritto internazionale *tout court*, e con ogni regola che possa essere fatta valere in tale ambito.

L'art. 32 della Convenzione, poi, considera i lavori preparatori come mezzi supplementari di integrazione, a cui fare ricorso cioè soltanto ove l'esame del testo lasci il senso ambiguo od oscuro ovvero porti a risultati assurdi od irragionevoli.

Infine, occorre menzionare il tema degli idiomi ufficiali delle Convenzioni.

In base a quanto riportato nell'art. 33 della Convenzione di Vienna, il testo fa fede in ognuna delle lingue degli Stati contraenti, salvo si sia disposto che prevalga una sola

⁴¹ Articolo 31, comma 2: “*Ai fini dell'interpretazione di un Trattato, il contesto comprende, oltre al testo, il preambolo e gli allegati ivi compresi:*

-ogni accordo in rapporto col Trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del Trattato;

-ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del Trattato e accettato dalle parti come strumento in connessione col Trattato”.

⁴² Articolo 31, comma 3: “*Si terrà conto, oltre che del contesto:*

-di ogni accordo ulteriore intervenuto fra le parti in materia di interpretazione del trattato o della applicazione delle sue disposizioni;

-di qualsiasi prassi successivamente seguita nell'applicazione del trattato attraverso la quale si sia formato un accordo delle parti in materia di interpretazione del medesimo,

-di qualsiasi regola pertinente di diritto internazionale applicabile nei rapporti fra le parti”.

⁴³ POZZO, *op. cit.*, 149.

versione in caso di manifesta discordanza. Bisogna sottolineare, comunque, come siano scarse quelle decisioni di giurisprudenza che hanno mostrato sensibilità al tema del doppio idioma⁴⁴.

Si ritiene che, in caso di discrepanza tra i testi, si possa fare riferimento ragionevolmente al diritto interno, fintantoché ciò possa servire a “*reconcile the texts*”⁴⁵.

1.3.2 Necessità di uniforme interpretazione dei Trattati

Un particolare problema sorge qualora una Convenzione contro le doppie imposizioni utilizzi istituti o concetti comuni ad entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti, ma sui quali le autorità amministrative abbiano differenti opinioni ed interpretazioni. Se ciascuno Stato adotta il proprio diritto per interpretare il Trattato (cd. criterio della *lex fori*), ogni possibile differenza può portare a una doppia imposizione, o finanche a una doppia *non* – imposizione.

A tale proposito è stata suggerita da autorevole dottrina la lettura secondo cui la definizione del diritto che fa testo è quella dello Stato della fonte (criterio della *lex causae*)⁴⁶. Ovviamente dalla lettera dell’art 3, comma 2, Modello Ocse non si evince una subordinazione dello Stato della residenza, dunque difficilmente questa interpretazione viene accolta pacificamente in ambito internazionale⁴⁷.

Ulteriori criteri comunemente considerati ai fini interpretativi sono quello della *qualificazione autonoma*, secondo cui entrambi gli stati si impegnano a cercare una qualificazione univoca dei termini della Convenzione guardando al significato complessivo della stessa, e quello della *qualificazione univoca* sulla base del diritto interno di uno degli Stati contraenti. Quest’ultimo principio sembra particolarmente

⁴⁴ Specialmente in ambito comunitario, si veda ad es. la Causa 19/67 della Corte, cosiddetta “*van der Vecht*” e 372/88, “*Cricket St. Thomas*”.

⁴⁵ V. Art. 33, comma 4, Convenzione di Vienna: “*Salvo il caso in cui un testo determinato sia destinato a prevalere ai sensi del paragrafo 1, quando il raffronto dei testi autentici fa apparire una differenza di senso che l'applicazione degli articoli 31 e 32 non permette di eliminare, si adotterà il senso che, tenuto conto dell'oggetto e del scopo del trattato, permette di meglio conciliare i testi in questione*”.

⁴⁶ AVERY JONES, *The interpretation of Tax Treaties with particular reference to art. 3 (2) of the OECD Model*, in *Dir. Prat. trib.* 1983, I, 1625 ss.

⁴⁷ Si confronti BRINKER-SHERMAN, *Relief from international double taxation: the basics*, in *Journal of International Taxation*, Vol. 16, 2005, 16; PANAYI, *Tax Treaty law and Community law – some recent developments*, in *The EC Tax Journal*, Vol. 9, 2007, 11; FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 196.

“fragile”, in quanto presuppone la volontaria rinuncia da parte di una delle parti ad applicare la propria normativa interna⁴⁸.

Su tale argomento l’art. 3, comma 2 del Modello OCSE ha fornito chiarimenti solo “parziali”. Facendo una sintesi delle diverse ipotesi che si possono configurare si avrebbe infatti che: se nel Trattato esiste una definizione autonoma, questa prevale; se nel testo si rinvia ad una specifica legislazione, l’art. 3, comma 2 non si applica; se, infine, nel Trattato manca una definizione od un rinvio ad una legislazione specifica, si deve fare riferimento a quella propria dello Stato contraente che applica la Convenzione, nell’ordine alla legislazione relativa alle imposte oggetto del Trattato stesso, in secondo luogo all’ulteriore legislazione tributaria ed infine, nel caso le precedenti interpretazioni non abbiano sortito l’effetto voluto, alla legislazione non tributaria⁴⁹.

Fortemente critica rispetto a questa posizione sembra la dottrina recente, che sottolinea la prevalenza ormai affermata dell’orientamento obiettivistico ed evidenzia inoltre come l’art. 31, comma 3 della Convenzione di Vienna non annoveri le norme interne tra gli strumenti utilizzabili al fine di chiarire il significato di una disposizione pattizia⁵⁰.

Importante è poi la tematica della rilevanza del c.d. *unilateral material*. Esso consiste in quell’insieme di documenti che vengono preparati per la negoziazione e la firma di una Convenzione bilaterale⁵¹. La giurisprudenza americana ha negato la validità di tali materiali per l’interpretazione delle sue Convenzioni⁵². Al contrario in Paesi come Canada, Nuova Zelanda e Giappone si fa ricorso all’*unilateral material*.

La dottrina inglese, da parte sua, riconosce l’importanza della documentazione unilaterale; tuttavia è specificato che, se il Paese *B* non riconosce l’assenso sul materiale presentato dal Paese contraente *A*, tale documento non avrà alcuna portata vincolante tra di loro⁵³. E in ogni caso, la dottrina prevalente afferma che il *material* non può rilevare come mezzo di interpretazione, non rientrando nelle definizioni né

⁴⁸ FANTOZZI-VOGEL, *op. cit.*, 196.

⁴⁹ POZZO, *op. cit.*, 166.

⁵⁰ CONFORTI, *op. cit.*, 110.

⁵¹ Un esempio è costituito dai *Technical Memoranda* del U.S. Treasury, redatti per la bozza di Convenzione del Congresso.

⁵² Ad es. Tax Court, 11 April 1983, “*Estate of Burghardt v. Commissioner*”, 80 TC 705.

⁵³ AVERY JONES, *op. cit.*, 1625 ss.

dell'art. 31, comma 2, né tantomeno dell'art. 32 della Convenzione di Vienna⁵⁴. Soltanto qualora esso sia oggetto di scambio e approvazione reciproca, esso rientrerebbe in quanto definito nell'art. 32 sopracitato. Nella misura in cui esso non è più *unilateral*, esso assumerebbe infatti in tutto e per tutto il valore di *materiale accompagnatorio*⁵⁵.

Ulteriore tema è rappresentato poi dalla possibilità o meno per autorità fiscali e giudici di uno Stato di guardare alle Convenzioni stipulate con un secondo Stato, posto X, al fine di interpretare le norme di contenuto simile all'interno della Convenzione stipulata con un altro Stato, Y. Sull'argomento dei *parallel treaties* la dottrina si è espressa in modo molto cauto, principalmente dal momento che le varie Convenzioni hanno delle premesse e quindi una "storia" uniche⁵⁶. Per questo motivo, ad esempio, non si potrebbe usare il chiarimento all'articolo di una Convenzione per meglio interpretare l'articolo contenuto in un'altra Convenzione, dal momento che non si conosce il motivo che ha portato a specificare tale concetto solo in quel Trattato e non anche nel secondo. Particolare attenzione sull'argomento va prestata per quanto riguarda l'evoluzione della c.d. *treaty practice*. Dal momento che vi è un'evoluzione continua dei testi convenzionali, occorre in primo luogo prestare attenzione alle *date* dei vari Trattati, per evidenziare un'eventuale "cambio di rotta" dei testi convenzionali.

In secondo luogo spesso bisogna osservare, al fine del raffronto, l'eventuale coincidenza cronologica non tanto della data di conclusione delle Convenzioni, quanto la *contemporaneità* delle negoziazioni.

Infine, spesso anche l'*area geografica* di collocazione degli Stati fa sì che si adotti un determinato *standard* di Convenzione, diverso da quello che si adotterebbe, ad esempio, tra due Paesi appartenenti allo stesso continente.

⁵⁴ KRAMER, *The application and interpretation of tax treaties: German doctrine and practice*, in *Tax Planning International Review*, 1998, 15 ss.

⁵⁵ Rappresentato, ricordiamo, da minute, bozze e *position papers* (ovvero quegli atti con cui l'Amministrazione indica le motivazioni di carattere tecnico e giuridico a sostegno della posizione) redatti nell'ambito della negoziazione del Trattato.

⁵⁶ BIZIOLI, *Brevi riflessioni sull'uso dei cd. 'parallel treaties' nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni (nota a Corte Federale del Canada, Trial Division, Vancouver, Columbia Britannica, cause T-28-02/2002 e T-31-02/2002)*, in Riv. Dir. trib., 4/2005, 156 ss.

1.3.3 Il ruolo del Commentario OCSE ai fini interpretativi

Nell'introduzione alla *Model Tax Convention* del 2003 dell'OCSE, viene precisato come i Commentari siano destinati ad illustrare ed interpretare le disposizioni del Modello.

In particolare, al par. 29 viene specificato come questi, pur non essendo destinati all'annessione con i Trattati veri e propri, costituiscono innegabilmente un valido strumento per l'applicazione ed interpretazione delle Convenzioni.

I Commentari sono infatti l'esito di discussioni collettive, ed in essi i rappresentanti degli Stati contraenti hanno il diritto di porre determinate riserve⁵⁷.

Si sottolinea poi come le disposizioni del Modello OCSE abbiano al giorno d'oggi un riconoscimento ed una fama di dimensioni globali, e per estensione anche i Commentari, che si sono susseguiti negli anni andando ad affiancare le diverse *Model Conventions*, sono diffusamente accettati come strumento interpretativo⁵⁸.

Il Consiglio OCSE negli anni ha prodotto diverse Raccomandazioni con cui ha affermato che i Paesi membri, nella conclusione di Trattati, dovrebbero attenersi al Modello OCSE ed alle riserve del Commentario. In secondo luogo, le Amministrazioni finanziarie dovrebbero tenere conto delle modifiche ed osservazioni dei Commentari nel tempo.

D'altra parte, si è osservata negli anni un'indubbia attribuzione di valore e rilevanza alle osservazioni e riserve date dagli Stati stessi al contenuto del Commentario. Ed indubbiamente l'OCSE, per il tramite del Consiglio stesso, ha sempre specificato come siano le sole Convenzioni e non il Modello ad essere giuridicamente vincolanti.

In tale ambito, cioè, i Commentari sono legati all'interpretazione del Modello OCSE e non si estendono ai Trattati veri e propri.

In ogni caso però, lo stesso Consiglio raccomanda ai Paesi membri di seguire l'interpretazione dei Commentari nella conclusione di accordi internazionali.

Tali raccomandazioni producono un effetto di "liceità", ovvero fanno sì che un Paese non possa essere ritenuto colpevole di illecito allorquando, per rispettare le raccomandazioni stesse, infranga più o meno esplicitamente un altro accordo internazionale precedentemente assunto. Naturalmente tale liceità ha validità solo tra gli

⁵⁷ HEINRICH-MORITZ, *Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 2000, 148 ss.

⁵⁸ POZZO, *op. cit.*, 167 ss.

Stati membri, e soltanto per le raccomandazioni legittime ovvero proprie degli organi dell'OCSE⁵⁹.

La portata applicativa del Modello OCSE ed il relativo Commentario non si ferma qui. Allo stato attuale, moltissimi Paesi anche non membri utilizzano tali strumenti a livello di consulenza fiscale ed amministrativa per la conclusione di Trattati internazionali.

Anche la dottrina statunitense concorda nel ritenere che il Commentario costituisca un'autorevole fonte per determinare la portata delle norme convenzionali. L' *American Law Institute* afferma a tale proposito come si debba attribuire ad esso una posizione unica nella gerarchia dei materiali di diritto tributario internazionale⁶⁰.

Contro questa impostazione si osserva però come i Commentari non rientrino esattamente nella categoria di "*instruments made in connection with the conclusion of the treaty*", dal momento che essi non sono approvati in relazione alla specifica Convenzione.

Parte della dottrina ritiene che questi debbano essere considerati come il risultato di trattative congiunte tra gli Stati membri e che i Commentari andrebbero annoverati tra i mezzi interpretativi di cui all'art. 31, par. 2 lettera b) della Convenzione di Vienna, collocati dunque nel "*contesto*" nella misura in cui essi siano considerati uno strumento elaborato dalle parti in connessione con la conclusione del Trattato, ed accettato inoltre da queste in quanto documento relativo al Trattato stesso⁶¹.

Altri autori propendono per la riconduzione dei Commentari sotto la descrizione di cui all'art. 31, par. 3 della Convenzione, considerandoli come "*accordi successivi*" o al limite come norme di diritto internazionale applicabili tra le parti (lettere *b* e *c* rispettivamente)⁶².

Per quanto riguarda l'Italia poi, la dottrina attribuisce valenza interpretativa alla Convenzione ed al Commentario, considerando questi come mezzi primari di interpretazione ai sensi dell'articolo 31, par. 2 lettera a) e b) della Convenzione di Vienna ("*ogni accordo in rapporto col Trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del Trattato*")⁶³.

⁵⁹ SACCHETTO, *op. cit.*, 52 ss.

⁶⁰ POZZO, *op. cit.*, 170.

⁶¹ VOGEL-PROKISCH, *General Report*, IFA Congress 1993, *Cahiers de droit fiscal International*, vol. LXXVIIIa, 1993, 123.

⁶² AVERY JONES ed altri, *op. cit.*, (*cit.*), 1671 ss.

⁶³ MELIS, *op. cit.*, 1966 ss.; MARIA GIULIANI, *op. cit.*, 294 ss.

Fino a questo momento si è analizzata l'impostazione degli studiosi riguardo all'applicazione del Commentario all'interno dell'OECD.

Di gran lunga più interessante per gli scopi della trattazione è l'analisi delle posizioni della dottrina riguardo al problema dell'applicazione del Commentario ai Paesi *non* membri OCSE, ovvero per le Convenzioni che siano stipulate tra un Paese membro ed uno che non lo è.

Su tale questione due sono i filoni interpretativi che emergono principalmente.

Nel caso in cui Stati non membri dell'OCSE stipulino una Convenzione contro la doppia imposizione adoperando il Modello, quest'ultimo assume una minor rilevanza in quanto, incontrandosi di fatto le volontà di due Stati estranei, esso non può rientrare in nessun caso nel *contesto* del Trattato⁶⁴.

Sul versante opposto si sostiene come il Commentario possa essere fatto rientrare tranquillamente nel contesto, anche nel caso di un accordo tra Stati non membri OCSE⁶⁵.

Grande varietà di opinioni si ha poi sulla determinazione della portata del Commentario per quanto attiene al processo interpretativo vero e proprio. Un'importante distinzione va fatta cioè tra la rilevanza del Commentario in sé ed il suo utilizzo allo scopo di meglio chiarire la portata del testo convenzionale.

Certa parte della dottrina ha sollevato in primo luogo la questione se la valenza interpretativa del Commentario debba essere letta in controtuce alla Convenzione di Vienna⁶⁶. Tale ultimo Trattato esige infatti una lettura strettamente oggettiva e testuale delle norme e sembrerebbe difficilmente prestarsi alle letture "allargate" di cui si è fatto menzione nei paragrafi precedenti.

In secondo luogo bisogna specificare come il richiamo ai vari articoli della Convenzione di Vienna porti, a seconda dei casi, diversi corollari.

In particolare, l'opinione è che si sia sottovalutata la portata dell'articolo 32 della Convenzione suddetta. Esso infatti condurrebbe ad utilizzare il Commentario soltanto nel caso in cui l'interpretazione secondo l'art. 31 avesse condotto ad un risultato irragionevole, o comunque non avesse sciolto l'ambiguità del significato.

⁶⁴ VOGEL, *On double taxation conventions*, London-The Hague-Boston, 1997, 36.

⁶⁵ VOGEL-PROKISCH, *op. cit.*, 65.

⁶⁶ POZZO, *op. cit.*, 173.

Assai più soddisfacente è l'ipotesi secondo cui la norma in questione ammette il ricorso ai mezzi di interpretazione supplementari anche al fine di confermare il significato derivante dalla metodologia di interpretazione di cui all'art. 31⁶⁷.

Per superare queste differenze si è proposta l'ipotesi secondo cui i Commentari OCSE possono rientrare in *tutti* gli articoli citati; a seconda della situazione, poi, Commentari anteriori al Trattato sarebbero da interpretare come lavori preparatori, mentre solo quelli posteriori rientrerebbero nella definizione di "*agreements ... accepted by both parties*". Nel caso di Paesi esterni all'OCSE invece, i Commentari assumerebbero la semplice valenza di "*instruments related to a treaty*"⁶⁸.

Infine, vi è l'opinione secondo la quale il Commentario rileverebbe a fini interpretativi secondo l'articolo 31, comma 4 della Convenzione di Vienna, ai sensi del quale "*a special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended*". Ciò, naturalmente, solo nella misura in cui si dia per scontato che i Paesi aderenti al Modello OCSE abbiano aderito implicitamente al Commentario⁶⁹.

Comunque sia, numerosa giurisprudenza ha mostrato parere positivo sull'utilizzo del Commentario a fini interpretativi⁷⁰. Lo stesso Consiglio OCSE, nell'approvare la Convenzione 1992, ha menzionato l'uso dei Commentari come ausilio per interpretare le Convenzioni bilaterali⁷¹.

Altro tema importante riguardo al ruolo del Commentario, è la questione dell'interpretazione *statica* o *dinamica*. Dal momento infatti che l'OCSE modifica nel tempo le versioni dei Commentari, ci si deve interrogare su *quale* Commentario utilizzare a seconda dei casi.

Il Comitato sugli Affari Fiscali dell'OCSE ha ripetutamente affermato la tesi dinamica (cd. "*ambulatory interpretation*"), pronunciandosi a favore del testo vigente al momento dell'applicazione del Trattato.

Su tale argomento la dottrina internazionale non è concorde.

⁶⁷ POZZO, *op. cit.*, 175.

⁶⁸ Si cfr. MARIA GIULIANI, *op. cit.*, 294 ss.

⁶⁹ Tale affermazione poggia sull'ipotesi più che ragionevole secondo cui i Paesi che hanno aderito al Modello OCSE hanno implicitamente scelto di adottare anche il corrispondente Commentario, essendo questo il *background* dell'elaborazione del Modello.

⁷⁰ Tra le altre, si veda le sentenze Cass., Sez. Trib., Sent. n. 3368 del 20 dicembre 2001 ("*Philip Morris*"), Cass., 20 dicembre 2001, n. 7689 e Cass., 28 luglio 2006, n. 17609.

⁷¹ Su questo argomento, anche CERRATO, *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, V, 11.

I sostenitori della tesi “dinamica” non possono negare infatti che l’art. 31, comma 1 della Convenzione di Vienna si riferisca al significato ordinario da attribuire alle norme del Trattato in base al contesto, e non si vede pertanto perché questo *ordinary meaning* debba mutare soltanto perché il Commentario è stato aggiornato. Uguale conclusione si raggiungerebbe guardando all’art. 31, comma 4 della Convenzione di Vienna⁷².

Non sembra tantomeno agevole il fondare l’impiego dinamico sulla base dell’art. 31, comma 3, che si riferisce ad “*any subsequent agreement between the parties*”. L’eventuale modifica del Commentario, cioè, non può considerarsi un accordo delle parti.

Parte della dottrina apre tuttavia la possibilità ad una interpretazione dinamica, nella misura in cui si considerino le modifiche del Commentario come dei meri *chiarimenti* di concetti già presenti nel testo anteriore⁷³. Viceversa, nel caso in cui dette modifiche incidessero sulla portata applicativa della Convenzione, l’utilizzabilità del Commentario sarebbe ragionevolmente messa in discussione.

D’altra parte, nel caso in cui la modifica del Commentario si spingesse fino ad emendare la sfera di applicazione di un articolo, essa finirebbe con l’avere un effetto simile ad una riformulazione del Modello, pur se questo rimane immutato nel testo.

Tale rilievo sarebbe motivato a maggior ragione per quanto affermato riguardo alla portata dell’articolo 31, comma 4 della Convenzione di Vienna.

Supporre l’accettazione del Commentario in conseguenza dell’utilizzo del Modello OCSE corrispondente non si concilierebbe con l’*ambulatory interpretation* in quanto implicherebbe modifiche successive al momento della stipulazione del Trattato, cambiamenti ovviamente non prevedibili e perciò non autorizzati dalle parti.

Infine, si ritiene che il Commentario possa essere utilizzato per l’interpretazione di Convenzioni bilaterali anche se non redatte in conformità al Modello OCSE, purché esso si riferisca ad una corrispondente clausola del Modello, e nella misura in cui la norma medesima non suggerisca un’interpretazione difforme.

⁷² AVERY JONES, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3[2] of the OECD Model*, cit., p. 1654 ss.; ADONNINO, *Profili impositivi delle imprese di trasporto aereo e marittimo*, in *Riv. Dir. trib. Int.*, 2002, Vol. 3, 7 ss.

⁷³ Così ad esempio nella giurisprudenza statunitense si è storicamente accettata l’interpretazione dinamica, nella misura in cui le modifiche al Commentario abbiano avuto per oggetto la modifica del testo letterale allo scopo di meglio precisarlo. A tale proposito anche VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, cit., 138 ss.; GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 535.

1.3.4 La preminenza del Trattato CE rispetto alle Convenzioni

Dalla nascita della Comunità Europea ad oggi, si è formata una giurisprudenza assai copiosa riguardo all'ambito di applicazione del Trattato CE, anche con una tendenza ad allargarne i confini, tanto che la formulazione delle norme in esso contenute risulta allo stato attuale del tutto inadeguata per comprendere la capacità di tali disposizioni di influire sugli ordinamenti nazionali⁷⁴.

È opportuno, in primo luogo, fare chiarezza sul rapporto tra il Trattato e le altre Convenzioni internazionali concluse dagli Stati membri. Sappiamo che nell'ambito dei Paesi che ne fanno parte, il Trattato gode infatti di una notevole preminenza rispetto agli altri accordi conclusi a livello internazionale; e ciò sia per le Convenzioni concluse anteriormente, sia per quelle posteriori alla sua entrata in vigore⁷⁵.

Nel primo caso infatti, il diritto internazionale statuisce in modo pacifico che un accordo precedente si applica solo nella misura in cui esso non contraddica quello ad esso successivo⁷⁶. Per questo motivo il Trattato dovrà comunque prevalere, e la Corte di Giustizia ha del resto già applicato questo principio⁷⁷.

Nel caso invece di accordo stipulato successivamente al Trattato, il primo dovrebbe a rigor di logica prevalere. Sia a livello interno⁷⁸ che comunitario, gli Stati membri si sono invece impegnati ad astenersi da qualsiasi misura che comprometta la realizzazione degli scopi dell'accordo. La stessa Corte di Giustizia ha poi affermato la priorità delle norme comunitarie su quelle scaturenti da accordi successivi all'adesione al Trattato.

Per quanto riguarda gli accordi stipulati con Stati terzi, si pone il problema della presenza dell'art. 307 del Trattato la quale impone una clausola di compatibilità in base

⁷⁴ Tra i casi più celebri, Causa 270/86 ("Avoir fiscal") del 28 gennaio 1986; Causa 81/87 ("Daily Mail") del 27 settembre 1988; Causa 273/93 ("Schumacker") del 14 febbraio 1995, oltre alle cause "Gilly" and "Saint Gobain" di cui si parlerà più avanti.

⁷⁵ ZUDDU, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, III, 49 ss.

⁷⁶ Art. 30, comma 3 Convenzione di Vienna 1969: "Quando tutte le parti di un precedente Trattato sono anche parti di un Trattato posteriore, senza che il Trattato anteriore si sia estinto o che la sua applicazione sia stata sospesa in virtù dell'art. 59, il Trattato anteriore si applica soltanto nella misura in cui le sue disposizioni sono compatibili con quelle del Trattato posteriore".

⁷⁷ Ad es., causa 10/61 del 27 febbraio 1962; causa 235/87 del 27 settembre 1988.

⁷⁸ La Corte Costituzionale ha infatti fondato una limitazione della sovranità statale sull'art. 11 Cost., a cui si è affiancato il dettato dell'art. 117 della Costituzione stessa, che ha posto nuovi vincoli alla potestà legislativa statale in favore dell'ordinamento comunitario. Si cfr. PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, 432 ss.

alla quale le disposizioni del Trattato stesso non pregiudicano diritti e obblighi che derivino dagli accordi conclusi con Stati terzi prima dell'entrata in vigore del Trattato⁷⁹.

1.3.5 L'omogeneità delle strutture impositive ed il concetto di "asimmetria impositiva"

La problematica della doppia imposizione ha inciso profondamente sul processo di armonizzazione ed integrazione europea, dal momento che le imposte dirette sono rimaste di competenza dei singoli Stati membri. Di più, le norme del Trattato UE che attribuiscono competenze specifiche a livello comunitario nel settore delle imposte sul reddito ed il patrimonio sono praticamente inesistenti⁸⁰.

Ogni Stato dell'Unione applica cioè la propria normativa fiscale ed impone i propri tributi; così, la previsione dell'imposizione al contribuente di uno Stato di un tributo in un altro Stato finisce per rappresentare solo un elemento della fattispecie⁸¹.

Entra allora in gioco l'art. 293 del Trattato⁸², che prevede che gli Stati membri avviino tra di loro delle trattative intese a garantire, tra l'altro, l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità⁸³.

Il primo interrogativo riguarda l'implicazione all'interno di tale norma di un *obbligo* di eliminare la doppia imposizione, nella cui eventualità sorgerebbero elementi di

⁷⁹ Un classico esempio riguarda il GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), il quale si pone in conflitto col Trattato imponendo quest'ultimo una tariffa doganale comune, condizione non prevista dal suddetto *Agreement*.

⁸⁰ Si cfr. ROCCATAGLIATA, *Il diritto tributario comunitario*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 2005, 1203 ss.; CARPENTIERI-LUPI-STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 26 ss.; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 105.

⁸¹ LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, 989 ss.; CARMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002, 1.

⁸² "Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:

- la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini,

- l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità,

- il reciproco riconoscimento delle società a mente dell'articolo 48, comma secondo, il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese a un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse,

- la semplificazione delle formalità cui sono sottoposti il reciproco riconoscimento e la reciproca esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali".

⁸³ HINNEKENS, *Different interpretations of the European tax arbitration Convention*, in *EC Tax Review*, 1998, 4, 247 ss.

incompatibilità tra Trattato e Convenzioni⁸⁴. In secondo luogo, ci si chiede se l'art. 293 imponga la stipula di Convenzioni bilaterali piuttosto che multilaterali.

In realtà, l'evidenza dimostra che l'art. 293 è stato scarsamente applicato, se non in via teorica, per la storica resistenza degli Stati di fronte all'ingerenza dell'organismo transnazionale nei confronti della propria gestione fiscale.

Due sentenze della Corte di giustizia sono citate in dottrina come tipici esempi per analizzare le problematiche che possono sorgere dal contrasto tra le Convenzioni internazionali ed il Trattato CE.

Il caso *Gilly*⁸⁵ rappresenta il primo caso in cui la CGUE si trovò a sindacare sulla compatibilità del Trattato nei confronti di una qualsiasi Convenzione internazionale. Senza entrare nei dettagli della sentenza⁸⁶, la decisione del giudice comunitario considerò la richiesta dei coniugi franco-tedeschi - che si appellavano all'art. 293 per eliminare una doppia imposizione - insostenibile: ovvero, l'articolo in questione imporrebbe un'obbligazione di mezzi e non di risultato.

In particolare, poi, il giudice comunitario affermò che l'art. 220 del Trattato - altra norma di cui i Gilly lamentavano la violazione - è indirizzata agli Stati membri allo scopo di avviare trattative "*per quanto occorra*", mentre non è idonea a conferire ai cittadini comunitari un diritto da far valere presso le giurisdizioni nazionali⁸⁷.

Dunque la Convenzione franco-tedesca del 1959, che prevede il metodo del *credito d'imposta*, non può e non deve essere rigettata come incompatibile col Trattato.

⁸⁴ Tale interrogativo è alla base del Caso *Gilly* (causa 336/96), a cui è dedicato uno spazio di analisi poco oltre.

⁸⁵ AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in AA. VV., *Corso di Diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 2005, 403 ss.

⁸⁶ I coniugi Gilly risiedevano in Francia, vicino al confine con la Germania. Il marito, di nazionalità francese, faceva l'insegnante; la moglie, cittadina tedesca, prestava anch'essa la sua attività in una scuola, ubicata nella zona di frontiera. La donna aveva acquisito la nazionalità francese in seguito al matrimonio, e si trovava di conseguenza nei confronti della Germania come un qualsiasi lavoratore che esercitasse il diritto alla libera circolazione ex art. 39 Trattato. In base alla Convenzione Francia - Germania i lavoratori frontalieri erano assoggettati nel solo Paese di residenza. Le retribuzioni di un ente pubblico erano tuttavia imponibili nel solo Stato erogatore.

Si tornava invece all'imponibilità nello Stato di residenza quando le retribuzioni venissero versate ad un soggetto che fosse contemporaneamente cittadino dell'altro Stato senza avere la cittadinanza del primo. La Gilly, avendo conservato la nazionalità tedesca, era soggetta ad imposizione in Germania.

Essendo prevista in tale Paese un'aliquota d'imposta più elevata di quella francese - e prevedendo la Convenzione l'applicazione del metodo del *credito d'imposta* - la donna si trovava in definitiva sottoposta ad un'imposizione più gravosa di quella che essa avrebbe subito nel caso il reddito fosse stato imponibile soltanto in Francia.

⁸⁷ ZUDDU, *op. cit.*, 56 ss.

Il Caso *Saint-Gobain*⁸⁸ rappresenta un'altra fondamentale precisazione sul rapporto tra Convenzioni e Trattato, questa volta con riguardo all'eventuale estensione dei benefici a Paesi terzi. Ancora una volta senza troppo guardare ai dettagli della premessa⁸⁹, la Corte si esprime in modo perentorio in particolare sull'osservazione del governo tedesco, in base alla quale la stipulazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni non rientrerebbe nei doveri comunitari, restando perciò gli Stati membri liberi di non concedere agevolazioni fiscali a soggetti non appartenenti agli Stati interessati dalla Convenzione stessa.

Il giudice comunitario, infatti, rilevò che la competenza attribuita agli Stati membri di eliminare la doppia imposizione *ex art.* 220 Trattato deve essere esercitata nel rispetto del diritto comunitario, in base al principio del trattamento nazionale.

Allargare le agevolazioni fiscali anche ad imprese comunitarie non residenti, in definitiva, non toccava le situazioni giuridiche di soggetti terzi.

Cercando una sintesi dalle precedenti considerazioni, si osserva una non totale coincidenza dei principi del Trattato con quelli delle Convenzioni ispirate al Modello OCSE. Di più, resta valida l'argomentazione di quanti sostengono che l'assenza di un accentramento delle competenze in capo alla Comunità porti quasi inevitabilmente alla conclusione di ulteriori accordi internazionali.

Questo emerge in primo luogo perché – come trapela dal Commentario OCSE stesso – la giurisprudenza è molto cauta nell'allargare gli effetti di un accordo al di fuori dei soli contraenti, in primo luogo per evitare un impiego abusivo di alcuni istituti, come quello della stabile organizzazione, la quale potrebbe essere localizzata in uno Stato piuttosto che in un altro con lo scopo esclusivo di ridurre il carico fiscale⁹⁰.

Sembra comunque piuttosto forzato affermare che la concessione di privilegi fiscali ad alcuni Stati piuttosto che ad altri configuri un qualche tipo di discriminazione, dal

⁸⁸ BIZIOLI, *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e ... competenza tributaria della Corte di Giustizia: il caso Saint-Gobain*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 10, 192 ss.

⁸⁹ La succursale tedesca di una società francese, la *Compagnie de Saint Gobain* per l'appunto, deteneva partecipazioni in una società statunitense e partecipazioni indirette in Svizzera, Austria ed Italia.

In base al principio dell'integrazione fiscale tedesca, erano imputabili alla succursale anche i redditi derivanti dalle partecipazioni estere detenute in modo indiretto. Tale succursale non poteva però avvalersi dell'esenzione dell'imposta sui dividendi provenienti da USA e Svizzera - prevista dalle Convenzioni stipulate dalla Germania con tali due Paesi - in quanto soggetto non residente in Germania. Inoltre, la legislazione interna impediva alle società residenti di godere del beneficio dell'imputazione indiretta, per cui alla succursale non era stato concesso il credito d'imposta per attenuare la doppia imposizione conseguente al fatto che le società estere che distribuivano i dividendi, in cui la succursale aveva delle partecipazioni, avevano già scontato nel proprio Paese l'imposizione sui profitti.

⁹⁰ Si veda ad es. il già menzionato caso *Schumacker*, Causa 273/93 del 14 febbraio 1995.

momento che ciò non è altro che il legittimo esercizio della competenza esclusiva a stipulare delle Convenzioni, che caratterizza ogni ordinamento sovrano⁹¹.

E, d'altra parte, scarsa fiducia si potrebbe riporre sulla proposta di una Convenzione multilaterale tra gli Stati membri calata sullo scenario comunitario, in primo luogo in quanto la struttura e la composizione di quest'ultimo e quella dell'OCSE presentano differenze interne significative. Più efficace sembrerebbe l'idea di ricalcare per un certo verso la Convenzione di Bruxelles, basando il nuovo accordo sull'art. 293 del Trattato e lasciando l'interpretazione al giudice comunitario.

Molto più concretamente, comunque, la prima preoccupazione degli Stati è quella di non lasciarsi intaccare nelle proprie prerogative di tipo finanziario, come dimostra emblematicamente il Caso *Saint-Gobain*.

È per lo stesso motivo che la stessa dottrina continua a ritenere irrealistico, e la realtà attuale lo conferma, il ricorso ad un atto di armonizzazione comunitario quale la direttiva con il quale la normazione comunitaria diverrebbe oggetto dell'interpretazione esclusiva della Corte⁹².

⁹¹ ZUDDU, *op. cit.*, 79.

⁹² Anche la clausola del modello OCSE sulla non discriminazione contenuta nell'art. 24 non potrebbe essere rivestita di un ruolo decisivo nell'eliminazione delle disparità di trattamento a livello internazionale. Essa è infatti soggetta all'interpretazione di ogni Corte internazionale, con una moltiplicazione potenzialmente insostenibile delle interpretazioni ed applicazioni di tale principio nei diversi ordinamenti. A tale proposito anche DEL GIUDICE, *op. cit.*, 1658 ss.; DEL GIUDICE, *La regolamentazione del problema della doppia imposizione sul piano internazionale*, in *Il Fisco* 1990, 1983 ss.

CAPITOLO II

LA PROCEDURA AMICHEVOLE IN SENSO STRETTO

SOMMARIO: 2.1 La clausola sulla procedura amichevole nei Trattati. – 2.2 Aspetti procedurali. – 2.2.1 *La forma.* – 2.2.2 *Il termine.* – 2.2.3 *La struttura del procedimento avanti l'autorità competente.* – 2.3 Presupposti per l'instaurazione. – 2.3.1 *Il presupposto soggettivo.* – 2.3.2 *Il presupposto oggettivo.* – 2.4 Fasi della procedura. – 2.4.1 *Sospensione della riscossione.* – 2.4.2 *Svolgimento della procedura.* – 2.4.3 *Il ruolo del contribuente.* – 2.5 Problemi applicativi. Il *pactum de contrahendo*.

2.1 La clausola sulla procedura amichevole nei Trattati

Come si è osservato nel Capitolo 1, sebbene da decenni si cerchi di eliminare il fenomeno della doppia imposizione attraverso accordi internazionali, gli sforzi degli Stati si sono tradizionalmente infranti contro problemi quali la resistenza degli Stati nei confronti di una gestione fiscale accentrata, l'inattuabilità di creare una Convenzione multilaterale “universale” sul tema, l'inevitabile inconciliabilità tra molti aspetti dei Trattati e del diritto interno – su piani sfalsati – e tra i diversi Trattati – a livello “orizzontale”¹.

Per porre rimedio a tali problemi applicativi le Convenzioni internazionali hanno previsto, a partire dal Modello OCSE del 1977, una particolare norma con lo scopo di evitare le lungaggini dell'iter diplomatico ordinario: la procedura amichevole (*mutual agreement procedure* nel testo originale, abbreviato in *MAP* o p. a.)².

Essa è un procedimento mediante il quale il contribuente chiede alla *sua* Amministrazione finanziaria di predisporre una forma di tutela nei confronti di un'altra Amministrazione.

Ogniqualevolta in ambito tributario si facciano i conti con una controversia avente ad oggetto una fattispecie non esclusivamente interna, che coinvolga di conseguenza due o più Stati aventi potestà impositiva originaria, gli interessi in gioco sono ovviamente diversi da quelli relativi ad una vicenda circoscritta ad un solo ordinamento, sia con riferimento alla fase del contenzioso quanto a quella della riscossione del tributo. Infatti, mentre in un simile caso il soggetto passivo e l'Amministrazione si contrappongono

¹ REALE, *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 335.

² Nel seguito si utilizzerà indifferentemente, per gli scopi della trattazione, ognuno di questi termini.

direttamente, in ambito internazionale si è posti di fronte ad un rapporto più complesso che coinvolge, oltre al contribuente, due o più Amministrazioni.

Nel caso delle c.d. “*independent persons*” poi, soggetti collegati tra loro da partecipazioni azionarie vengono considerati soggetti distinti e i casi riguardanti la ripartizione del reddito tra tali soggetti portano ad una controversia tra due (o più) Amministrazioni e due (o più) contribuenti³.

Se il metodo ordinario di risoluzione delle controversie nei vari ordinamenti tributari è il ricorso agli organi giurisdizionali od amministrativi interni, tale mezzo può essere messo in atto o mediante l’affinamento delle procedure per la deliberazione di sentenze in materia tributaria, ovvero mediante la stipulazione di Convenzioni internazionali in ambito di assistenza giudiziaria e cooperazione tra le amministrazioni in quanto all’accertamento e riscossione del tributo.

Ora, esiste un unico metodo di risoluzione delle controversie fiscali internazionali che sia oggetto esplicito di disposizioni convenzionali bilaterali, e questo è proprio la procedura amichevole.

Essa costituisce una soluzione in cui lo Stato protegge l’individuo al livello internazionale, ma nel quale il soggetto stesso non ha *alcun diritto* alla tutela internazionale rilevante.

L’aspetto più caratteristico di tale procedura, che la distingue dall’attività giurisdizionale propriamente detta, è infatti dato dall’assenza dell’obbligo per le Amministrazioni di addivenire in ogni caso ad una decisione.

Tale metodo può dunque essere ricondotto nell’alveo delle forme di tutela e protezione previste dai singoli Stati nei confronti dei propri cittadini, anche se non può di fatto risolversi in un procedimento di tipo giurisdizionale che sfoci a sua volta in una decisione con efficacia di cosa giudicata.

La procedura amichevole si manifesta, più correttamente, in una serie di *trattative* tra le rispettive Amministrazioni che costituisce, come appena enunciato, un metodo secondario di applicazione della Convenzione.

Per generalizzare le varie situazioni si vede come, dal momento che gli ordinamenti interessati hanno fatte proprie le disposizioni convenzionali, si creerebbe una specie di

³ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 561.

“giurisdizione fiscale unica”⁴ in cui il potere legislativo e le attività giurisdizionali ed amministrative dovrebbero essere coordinate.

Tale momento di armonizzazione non si realizza in realtà, in quanto il processo di accoglimento della Convenzione ed il momento secondario di espletamento dell’attività giudiziaria non si coordinano per il semplice fatto che non è prevista, in ambito internazionale, la previsione di organi giurisdizionali e di procedure di riscossione comuni⁵.

Il problema della risoluzione delle controversie fiscali in ambito internazionale si palesa quindi in una duplice dimensione.

Da una parte, essa si risolve in una risoluzione di controversie tra Stati per quanto concerne la localizzazione dei redditi e l’esercizio del potere impositivo. Dall’altra, riguarda il trattamento del soggetto passivo, determinando in particolare la legittimità del prelievo da parte degli organi giurisdizionali statuali.

La questione della tutela fiscale internazionale ruota, dunque, soprattutto attorno al riconoscimento di atti e sentenze entro un altro ordinamento; in particolar modo dal momento che ad essere contrapposti non vi sono soltanto l’interesse di un soggetto passivo con il rispettivo ente impositore, ma entrano in gioco gli interessi di due ordinamenti sovrani.

Dopo una panoramica delle forme di “*eliminazione preventiva*” e di “*soluzione primaria*” del conflitto, rappresentate dalle Convenzioni, si passa ad analizzare dunque le fasi della “*soluzione secondaria*” delle controversie⁶. Questo stadio si concreta nella predisposizione di misure bilaterali concordate tra gli Stati contraenti al fine di una uniforme e corretta interpretazione ed applicazione delle norme primarie, vale a dire della Convenzione stessa.

Le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono tre tipi di procedura amichevole: la procedura amichevole in senso stretto (*specific case method*, o mutuo accordo) che ha per oggetto la risoluzione di casi di imposizione specifici, in

⁴ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 562.

⁵ Si tenga presente poi il principio, valido per tutti gli Stati, della irrilevanza e inapplicabilità di un atto di imposizione promanante da un altro ordinamento. Cfr. ADONNINO, *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 2005, 1097 ss.

⁶ I metodi di risoluzione “primaria” sono cioè caratterizzati dall’operare sugli *effetti* del contrasto tra i diversi ordinamenti. Al contrario i metodi “secondari” riguardano le modalità di applicazione delle norme primarie al fine di risolvere tale contesa.

contrasto con il dettato della Convenzione; la procedura di consultazione (*interpretative method*), che riguarda i problemi di interpretazione ed applicazione delle disposizioni convenzionali; la procedura integrativa (*legislative method*), diretta a prevenire ed annullare i fenomeni di doppia imposizione non esplicitamente previsti dalla Convenzione.

In questo e nel prossimo capitolo, si procede dunque ad un'analisi dei diversi tipi di procedura appena elencati⁷.

Nell'art. 25, comma 1 del Modello OCSE si dispone che, qualora un contribuente ritenga che le misure adottate da uno od entrambi gli Stati contraenti comportano o potranno comportare nei suoi riguardi una imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, egli può, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale di detti Stati, sottoporre il caso all'autorità dello Stato contraente di cui egli è residente oppure, se il caso ricade sotto il dettato dell'art. 24, comma 1 del Modello, all'autorità competente dello Stato contraente di cui è *cittadino*.

Nel comma 2 del medesimo articolo si statuisce poi che l'autorità competente, se il ricorso appare fondato e se essa stessa non è in grado di giungere ad una soluzione soddisfacente, faccia del proprio meglio per regolare il caso per via di *amichevole composizione* con l'autorità dell'altro Stato contraente, per evitare una tassazione non conforme al dettato della Convenzione.

Qualsiasi accordo è applicato nonostante i termini di prescrizione previsti dalle legislazioni dei singoli Stati.

Si specifica che è comunque necessario che sia stato adottato un provvedimento dell'Amministrazione, quantunque non definitivo.

Con riguardo alle misure che vengono adottate dagli Stati, esse possono consistere sia in un "fare" che in un "non fare" da parte dell'Amministrazione, l'elemento essenziale è naturalmente il fatto che detti atti od omissioni siano la *causa* dell'imposizione illecita⁸.

Le ipotesi principali che danno origine alla procedura amichevole possono essere individuate in una diversa qualificazione del reddito da parte dello Stato della fonte e di quello della residenza; una diversa valutazione in merito all'esistenza o meno di una stabile organizzazione individuabile nello Stato della fonte; od ancora, una diversa

⁷ Nel seguito, libera traduzione dal testo originale della Convenzione OCSE aggiornata al 2010.

⁸ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 368.

interpretazione di determinati concetti contenuti nella Convenzione ed usati da parte degli Stati contraenti⁹.

Allo stesso modo di quanto operato nel Capitolo 1 riguardo alla genesi delle Convenzioni bilaterali, si procede ad una breve esposizione storica dell'istituto della procedura amichevole.

La Convenzione tra Germania e Cecoslovacchia del 1921 prevedeva che, per risolvere il problema dato dai casi in cui il soggetto d'imposta fosse cittadino di entrambi gli Stati contraenti (ovvero di nessuno di essi), le parti avessero facoltà di raggiungere “*uno speciale accordo caso per caso ...*”.

Nell'art. 19, poi, si menzionava la possibilità per gli Stati contraenti di “*... concludere ulteriori accordi nello spirito della Convenzione ...*”, nonché di “*... concordare disposizioni relative all'adeguata distribuzione del reddito ...*” con riguardo ad eventuali dubbi in relazione all'appartenenza di un'imposta ad una piuttosto che ad un'altra fattispecie¹⁰.

Ulteriore sviluppo nell'evoluzione dell'istituto della procedura amichevole è rappresentato dalla Convenzione Austria – Cecoslovacchia dell'11 febbraio 1927.

Nell'art. 18, primo comma, si specificava come al fine di evitare l'ipotesi di doppia imposizione, nel caso essa non fosse esplicitamente contemplata da una precisa disposizione all'interno della Convenzione, si dovesse ricercare un accordo relativo ai singoli casi mediante l'iniziativa diretta delle autorità finanziarie dei due Stati. Nel secondo comma poi, si aggiungeva che al fine di evitare ostacoli conseguenti all'applicazione della Convenzione, i ministri delle finanze avevano il potere di concludere accordi anche in deroga alle norme della stessa.

È opportuno già a questo livello dell'esposizione sottolineare alcuni *trait d'union* tra le Convenzioni stipulate agli inizi del Novecento.

Nelle clausole relative alla procedura amichevole, infatti, l'iniziativa è demandata indiscutibilmente alle autorità finanziarie, mentre al soggetto d'imposta sottoposto alla doppia imposizione non è lasciato alcun potere d'intervento.

Vedremo che in questa direzione, ovvero nell'evoluzione dell'istituto verso il riconoscimento della facoltà del contribuente di dare inizio alla procedura, saranno il

⁹ MAYR, *La procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione*, in *Rass. Trib.*, 1986, 100 ss.

¹⁰ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 350.

Trattato di Roma del 1922¹¹ nonché le successive Convenzioni Italia – Cecoslovacchia del 1924 e Polonia – Cecoslovacchia del 1925¹². A tale riguardo si può dire senza falsa retorica, che il nostro Paese sia stato un' antesignano nella stipulazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni¹³.

È infatti la Convenzione tra Italia e Germania del 31 ottobre 1925 a rappresentare la nascita di un sistema di riferimento, che sarà ripreso dai Trattati sulla doppia imposizione almeno fino all'affermazione dei modelli OCSE. Gli articoli 16 e 17 introducono poi una procedura di consultazione nel caso in cui sorgano problemi relativi all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione.

L'art. 16 recita: *“Per eliminare doppie imposizioni nei casi che non siano espressamente regolati nella presente Convenzione come pure in casi di difficoltà o dubbi nella interpretazione o nella applicazione della Convenzione stessa, le supreme autorità finanziarie di due Stati potranno stipulare accordi speciali”*. Resta inteso, in ogni caso, che la facoltà riconosciuta agli Stati contraenti non è illimitata, bensì essa può essere esercitata solo nei limiti stabiliti dalla Convenzione stessa¹⁴.

Passando agli anni Quaranta del Novecento, nelle norme 16 e 17 delle Convenzioni di Città del Messico (1943) e Londra (1946) si prevedeva la possibilità per il contribuente di proporre un reclamo all'Amministrazione fiscale dello Stato in cui egli avesse il proprio *domicilio fiscale* ovvero la *cittadinanza*, nel caso in cui il contribuente stesso fosse in grado di provare che l'azione dell'Amministrazione avesse causato una doppia imposizione. Nel caso di accoglimento di detto reclamo, l'autorità fiscale competente dello Stato contraente interessato si sarebbe consultata direttamente con l'Amministrazione dell'altro Stato, nel tentativo di giungere ad un accordo teso ad evitare la doppia imposizione.

L'istituto della procedura amichevole vede la sua compiuta affermazione con l'art. 25 della Convenzione OCSE del 1963, rubricato sotto la voce *Mutual Agreement*

¹¹ Concluso il 6 aprile 1922 tra Austria, Italia, Polonia, Romania, Serbia, Croazia e Slovenia e concernente, tra l'altro, le doppie imposizioni. Esso fu in seguito ratificato dalle sole Italia ed Austria.

¹² L'art 10 del Trattato prevede infatti che *“allorché è provato che l'azione delle autorità finanziarie dei diversi Stati ha avuto per il contribuente l'effetto di una doppia imposizione, costui potrà reclamare contro tale fatto allo Stato al quale egli appartiene”*.

¹³ Si veda a questo proposito UCKMAR, *I Trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Corso di Diritto Tributario Internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 73 ss.

¹⁴ Si veda art. 17 del Protocollo finale: *“... la facoltà conferita con l'art 16 ... ha lo scopo di consentire l'applicazione dei principi fissati nella Convenzione ai casi eventualmente non previsti o non completamente regolati da essa, e non quello di consentire che vengano fissati principi diversi da quelli dalla Convenzione stessa stabiliti”*.

Procedure. In esso viene allargata ulteriormente la portata della norma, contemplando nei presupposti oggettivi non soltanto l'ipotesi di un'azione che generi una doppia imposizione, bensì anche il caso in cui tale azione comporti un'*imposizione non conforme*.

Era concessa al contribuente, al di là dei rimedi interni, la possibilità di ricorrere all'autorità dello Stato in cui esso risiedesse e, qualora l'autorità stessa ritenesse fondato il reclamo ma non fosse stata in grado di giungere autonomamente ad una soluzione, si sarebbe dovuto ricercare un accordo amichevole con l'autorità competente dell'altro Stato contraente.

Con il terzo comma dell'articolo poi, si prevede che l'autorità competente fosse tenuta a ricercare un accordo non solo nel caso di impugnazione non conforme alla Convenzione, bensì anche nel caso in cui fossero sorti problemi relativi all'*interpretazione/applicazione* della Convenzione, ovvero in casi di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione stessa¹⁵.

Il lavoro del Comitato OCSE come sappiamo non si fermò agli anni '60¹⁶.

Tra le innovazioni maggiormente significative del Modello OCSE aggiornato al 1977, merita menzione la previsione, alla fine del primo comma, della possibilità per il contribuente di proporre reclamo presso l'autorità competente dello Stato in cui egli sia cittadino, benché egli possa anche non risiedervi.

Sempre al primo comma, viene indicato il termine massimo di tre anni dalla prima notificazione dell'atto da cui risulta l'imposizione non conforme per presentare reclamo. Al secondo comma, infine, è sancito che si debba procedere all'esecuzione di ogni accordo amichevole in modo indipendente dai termini disposti dalle singole leggi nazionali degli Stati membri.

La dottrina si è interrogata negli anni sull'istituto della procedura amichevole, e l'analisi ha interessato particolarmente tre punti:

- L'eventuale intervento legislativo di integrazione, da parte degli Stati contraenti, per dare attuazione alle disposizioni derivanti dall'accordo ottenuto come risultato della procedura – vale a dire, se la norma sia o meno *self executing*;

¹⁵ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 354.

¹⁶ RUSSO, *The 2005 OECD Model Convention and Commentary: an overview*, in *European Taxation*, 2006, 560 ss.

- Il valore giuridicamente vincolante, all'interno dell'ordinamento, dell'accordo a cui pervengono le Amministrazioni – si può conferire loro infatti, a seconda dei casi, potere giurisdizionale o potere legislativo;
- La misura in cui il conferimento di questi poteri all'Amministrazione possa anche esorbitare da quello conferito dalla carta costituzionale.

Il primo punto parte dall'interrogativo sull'eventuale valore *self executing* delle norme regolanti la procedura amichevole, una volta che la Convenzione sia entrata a far parte dell'ordinamento interno tramite un atto di esecuzione¹⁷.

Si ricordi infatti come in Italia - a differenza di altri Paesi - un Trattato internazionale diventa rilevante per l'ordinamento nazionale solo per il tramite di una legge di ratifica. Dal momento che la materia regolata dai Trattati contro le doppie imposizioni è coperta da riserva di legge ai sensi dell'art. 23 della Costituzione (*“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*), tale ratifica (od *ordine di esecuzione*) deve concretizzarsi in una legge ordinaria.

Una volta ratificate, le norme convenzionali prevalgono su quelle del diritto interno in base a quanto espresso dall'art. 117 della Costituzione, così come modificato in seguito alle sentenze 348 e 349 della Corte Costituzionale del 24 ottobre 2007¹⁸.

Ora, secondo una prima corrente di pensiero le disposizioni della Convenzione contenenti delle limitazioni al potere d'imposizione degli Stati nonché la gran parte delle norme procedurali sarebbero *self executing*, mentre le norme sulla procedura amichevole non godrebbero di tale peculiarità¹⁹.

Tale distinzione, di sapore apparentemente solo dottrinale, ha un immediato valore pratico.

Dopo l'approvazione della legge di ratifica, infatti, le norme convenzionali divengono legge dello Stato. Cittadino, giudice e Amministrazione si pongono dunque, nei confronti di esse, allo stesso modo di quanto farebbero con riguardo alle disposizioni dell'ordinamento interno. E per lo stesso motivo l'Amministrazione, nel momento in cui

¹⁷ REALE, *op. cit.*, 341.

¹⁸ Art. 117, comma 1 Cost. *“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”*.

¹⁹ MAYR, *La procedura amichevole nei Trattati contro la doppia imposizione*, in *Boll. Trib.*, 1981, 1150 ss.; CONSALVO, *L'efficacia degli accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 1993, 1354 ss.

va ad emettere atti impositivi, deve avere riguardo per le norme della Convenzione attenendosi a queste ultime.

In caso di inosservanza da parte dell'Amministrazione, il contribuente ha il potere di impugnare l'atto d'imposizione davanti agli organi del contenzioso tributario e di conseguenza al giudice ordinario.

L'interpretazione della norma convenzionale è, vale la pena ribadirlo, non vincolante per il contribuente come per il giudice; e dunque la soluzione dell'eventuale controversia tra Amministrazione e contribuente spetta agli organi del contenzioso ordinario succitati.

L'Amministrazione, infine, non può emendare od integrare quelle che sono le norme convenzionali, essendo questa facoltà un esclusivo appannaggio del legislatore²⁰.

Si arriva dunque alla questione fondamentale, ovvero *come e se* l'accordo derivante dalla procedura amichevole debba essere eseguito da parte dell'Amministrazione.

Se, come ipotizzato, l'esecuzione di un simile accordo necessita dell'intervento decisivo dell'Amministrazione, si ravviserebbe infatti un'attribuzione di poteri a quest'ultima che oltrepassa quelli attribuiti dall'ordinamento stesso.

Secondo il diritto pubblico internazionale tale attribuzione sarebbe naturale e legittima.

L'accordo amichevole si configurerebbe infatti come un atto internazionale vincolante in ragione degli obblighi assunti dalle Parti all'atto della firma della Convenzione²¹.

Sotto l'ottica del diritto interno, invece, tale ammissione non sarebbe altrettanto innocua. Attribuire infatti all'accordo raggiunto in sede di procedura amichevole un'efficacia vincolante per gli Stati sarebbe equivalente a riconoscere all'Amministrazione un potere di *interpretazione autentica* ovvero un potere *giurisdizionale* o ancora un potere *legislativo* (a seconda dei casi)²².

Si potrebbero considerare i summenzionati poteri come implicitamente attribuiti all'Amministrazione in seguito alla ratifica del Trattato.

Ma tale ipotesi equivarrebbe ad una delega "in bianco", ipotesi inaccettabile alla luce delle norme costituzionali interne.

²⁰ Si tenga presente poi come la natura *self executing* di una norma si apprezza proprio in virtù delle caratteristiche dell'ordinamento interno. In altre parole, quando le disposizioni contenute in un Trattato sono già di per sé suscettibili di immediata applicazione, la scelta di ricorrere all'adattamento "ordinario" è una decisione che rimane al legislatore in via del tutto discrezionale. In senso conforme, CATALDI, *Rapporti tra norme internazionali e norme interne*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XII, 1997, 401.

²¹ MAYR, *La procedura amichevole nei Trattati contro la doppia imposizione*, cit., 1154.

²² CONSALVO, *op. cit.*, 1356.

La risposta negativa all'ipotesi di valore *self executing* delle norme della procedura amichevole è corroborata da alcune sentenze della Cassazione²³ che hanno chiarito come una norma di Trattato internazionale può essere considerata direttamente applicabile soltanto qualora l'attività richiesta non esorbi dalle possibilità dell'Amministrazione. Essendo implicito nella procedura amichevole un atto interno, e partendo dal presupposto che provenga dall'Amministrazione, esso non è altro che un atto tipico avente la stessa efficacia di qualsiasi altro atto amministrativo²⁴.

Su tale punto, parte della dottrina ha invece incentrato le sue argomentazioni a favore del carattere *self executing* delle norme procedurali²⁵.

L'errore principale starebbe proprio nel confondere i piani del procedimento che dà origine alla procedura amichevole con l'atto conclusivo della procedura stessa. Sostenere la non diretta attuabilità delle norme ritenendo inammissibile l'allargamento dei poteri dell'Amministrazione sarebbe infatti ben poco soddisfacente dal punto di vista argomentativo.

Si noti, poi, che ritenere un accordo vincolante tra le autorità competenti non vuol dire attribuire indiscriminatamente un potere eccedente le proprie competenze alle stesse. Il carattere vincolante dell'accordo implicherebbe soltanto il valore giuridico del risultato raggiunto tramite l'accordo stesso, il quale deve essere valutato per sua stessa natura con la stessa importanza attribuita al diritto interno – e con tutti i limiti ad esso imposti dal principio costituzionale della separazione dei poteri²⁶.

Non è poi sostenibile, sempre secondo una certa parte della dottrina, la tesi secondo cui le norme derivanti dalla procedura amichevole siano non *self executing* a ragione della carenza dal punto di vista strutturale dell'art. 25 della Convenzione OCSE. Come si vedrà nel seguito, la lettura di tale norma permette infatti di attribuire ragionevolmente al contribuente la legittimazione ad agire; consente altresì di individuare quelli che sono i presupposti di tipo soggettivo ed oggettivo derivanti da tale istituto, la forma e i termini, il *dies a quo* e l'Autorità competente. È soltanto l'*indicazione* del reclamo a non

²³ Cass. 7.4.1971, n.1028; Cass. Pen. 7.6.56; Cass. Sez. Un. 29.4.1961, n. 1001.

²⁴ Un approfondimento sull'efficacia degli accordi derivanti dalle procedure amichevoli si troverà nel Cap. 5.

²⁵ MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, 236.

²⁶ Affermazione, questa, in diretta opposizione alla tesi del MAYR, in *La procedura amichevole nei trattati contro la doppia imposizione*, cit., 1155 secondo il quale una norma è da considerarsi direttamente applicabile solo qualora l'attività richiesta non esorbi dalle possibilità dell'Amministrazione.

essere prevista, cosa che in ogni caso non ha mai impedito che la norma fosse utilizzata²⁷.

Anche per ciò che concerne la sua applicazione, la norma in oggetto sembra presentare tutti i requisiti necessari, e la mancanza di un'analiticità compiuta è da ascrivere piuttosto alla sua stessa natura.

Per spiegare meglio questo concetto, si pensi alla nascita delle norme convenzionali. Esse originano dall'incontro tra le diverse esigenze economico-politiche dei Paesi contraenti. Proprio per far fronte a quest'esigenza di elasticità dunque, le norme sono concepite per adattarsi ai vari ordinamenti; al contrario, un'eccessiva formalità risulterebbe addirittura deleteria ai fini della concreta attuazione dell'accordo amichevole²⁸.

Infine, viene messa in discussione l'ipotesi secondo cui il carattere non *self executing* della norma sarebbe da riferirsi soltanto ai commi 1 e 2 dell'articolo 25. Tali paragrafi riguardano la procedura amichevole in senso stretto, che rappresenta come sappiamo la forma più completa di tutela del contribuente.

Proprio per la sua natura di tipico strumento a disposizione del contribuente, esso necessiterebbe allora di norme di carattere processuale e di coordinamento con i rimedi interni.

Anche questa opinione non appare fondata.

Se da un lato infatti si afferma che la procedura non è direttamente applicabile, si ritiene dall'altra parte che in assenza di norme apposite siano applicabili quelle in materia di ricorsi gerarchici della stessa Amministrazione. Ciò porterebbe, in definitiva, a considerare una diretta applicabilità della procedura, in quanto per tale ultima evenienza l'ordinamento interno prevede già delle norme apposite²⁹.

2.2 Aspetti procedurali

2.2.1 La forma

Per quanto riguarda la forma prevista per il reclamo, bisogna sottolineare come la Convenzione non fornisca delle indicazioni particolari.

²⁷ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 359.

²⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 512.

²⁹ Come statuisce lo stesso art. 110, comma 7 TUIR: " ... la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione di accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalla Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi".

Il Commentario OCSE suggerisce che, nel caso l'autorità competente di uno Stato non abbia previsto forme particolari, i reclami possono essere presentati nella medesima forma in cui sono presentati i ricorsi in materia fiscale davanti all'Amministrazione di detto Stato³⁰.

Di conseguenza il contribuente deve attenersi, per quanto riguarda il nostro ordinamento, ai requisiti indicati per le ordinarie istanze al Ministero delle Finanze, e da pochi mesi al contenuto della Circolare 21/E del 5 giugno 2012 dell'Agenzia delle Entrate³¹.

Così, in caso di MAP attivata da un contribuente residente in Italia, l'istanza si deve redigere su carta libera e spedita tramite posta raccomandata con avviso di ricevimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali, ovvero consegnata a mano alla Direzione stessa con conseguente rilascio di copia della prima pagina dell'istanza timbrata dalla segreteria, unitamente alla data di ricezione. Allo stesso modo è consigliabile fornire la documentazione in formato elettronico.

Per accelerare ulteriormente il processo di valutazione e l'attivazione dei contatti con l'autorità competente estera, la Circolare specifica tutta una serie di elementi informativi da comprendere nell'istanza: identificazione del contribuente, indicazione del domicilio o residenza, illustrazione dettagliata dei fatti e circostanze che hanno condotto alla doppia imposizione, copia di tutti gli atti fiscali che hanno, o potrebbero aver dato origine ad una imposizione non conforme, ecc³².

L'istanza deve poi contenere l'impegno del contribuente a rispondere in maniera esauriente e tempestiva alle richieste dell'autorità, nonché a rendere disponibile la documentazione integrativa che potrebbe rendersi necessaria per l'attività istruttoria.

2.2.2 Il termine

Nel comma 1 dell'Art. 25 si statuisce che il reclamo debba essere presentato nel termine dei tre anni a partire dalla notifica della misura che ha dato origine alla tassazione non

³⁰ Così il par. 13, Commentario OCSE per l'art.25: *"The Convention does not lay down any special rule as to the form of the objections. The competent authorities may prescribe special procedures which they feel to be appropriate. If no special procedure has been specified, the objections may be presented in the same way as objections regarding taxes are presented to the tax authorities of the State concerned"*.

³¹ *Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*, Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012.

³² Per un elenco dettagliato si rimanda al *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP)*, February 2007 Version, Centre for Tax policy and Administration, OECD, 14.

conforme. Come di consueto, tale indicazione deve essere letta in controtuce rispetto a quanto stabilito nel Commentario, per la precisione al paragrafo 17 ove si specifica come il termine temporale sia inteso esclusivamente a proteggere l'Amministrazione da reclami presentati in modo tardivo.

Nel prosieguo del paragrafo è chiarito come tre anni siano un lasso di tempo posto come *minimum*, restando le Autorità competenti degli Stati contraenti liberi di pattuire termini superiori, o in vista di particolari esigenze del contribuente, ovvero nel caso si sia scelto di comune accordo di utilizzare le tempistiche previste in uno dei due Paesi.

Inoltre, è contemplata la possibilità per le parti contraenti di omettere la seconda frase dell'Art. 25, comma 1 menzionante il limite dei tre anni, nel caso esse concordino sull'applicazione delle rispettive legislazioni nazionali se più favorevoli per il contribuente, per esempio con la previsione di un termine più lungo, o in quanto un termine temporale non sia nemmeno esplicitamente menzionato.

Per quanto riguarda il *dies a quo*, esso viene individuato nell'art. 25 come il momento della prima notifica dell'atto che ha, o può aver dato luogo all'imposizione non conforme.

Il termine deve essere in ogni caso interpretato nel significato più favorevole per il contribuente, vale a dire che il periodo in questione inizia a decorrere dalla data della notifica dell'azione individuale che ha dato origine alla decisione, ovvero dall'atto di imposizione risultante dalla notifica dell'avviso di accertamento, o da altro atto idoneo alla riscossione o prelevamento dell'imposta³³. E in modo analogo, in caso di imposta prelevata per ritenuta alla fonte, il termine decorre da quando il reddito è stato pagato. In ogni caso, il contribuente può provare a dimostrare di essere venuto a conoscenza del fatto solo in una data successiva, al che il termine decorrerà da tale momento. Inoltre, se l'imposizione deriva da azioni e decisioni di entrambi gli Stati, il termine andrà a decorrere dal momento a cui risale la decisione più recente³⁴.

È importante sottolineare come, nonostante si affermi che il termine cominci a decorrere dalla notifica dell'atto individuale, non è specificatamente richiesto che l'atto amministrativo o la decisione abbiano già portato ad un'imposizione non conforme, per

³³ VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008, 300; ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 377.

³⁴ Così il par. 18, Commentario: "... Where it is the combination of decisions or actions taken in both Contracting States resulting in taxation not in accordance with the Convention, it begins to run only from the first notification of the most recent decision or action".

legittimare l'azione del contribuente verso l'instaurazione della procedura amichevole. Il diritto di quest'ultimo a proporre l'istanza sorgerebbe anche in un momento *anteriore* alla notifica, qualora cioè il contribuente ritenga che l'azione di uno od entrambi gli Stati possa condurre all'imposizione non conforme. Questa precisazione non è certo innocua, in quanto ad esempio rende possibile annoverare anche una circolare ministeriale tra i documenti ufficiali che possono dare origine ad un'imposizione non conforme³⁵.

O ancora, la decisione di un organo del contenzioso che riguardi una questione di principio o la stessa notifica di un atto verbale di constatazione possono dare origine ad un'istanza di MAP, nel caso in cui la questione suddetta possa ricollegarsi alla fattispecie concreta.

Infine, bisogna specificare come nella prassi internazionale si sia sempre specificato un termine inferiore al summenzionato *minimum*, da sei mesi fino a tre anni, pattuendo nella maggior parte dei casi il periodo di due anni.

Nelle Convenzioni con Brasile, Germania, Giappone, Malaysia, Marocco, Paesi Bassi, Stati Uniti e Zambia un tale termine non è stato nemmeno definito³⁶.

2.2.3 La struttura del procedimento avanti l'autorità competente

Nel caso della procedura amichevole in senso stretto, il procedimento avanti l'autorità competente si compone essenzialmente di due fasi, ovvero la presentazione del reclamo all'autorità stessa, e l'eventuale avvio della procedura amichevole vera e propria³⁷.

In primo luogo è conveniente esaminare la posizione dell'Amministrazione una volta che sia stata presentata l'istanza. Valutare la fondatezza di quest'ultima è infatti una delle chiavi per decifrare il vero valore della procedura amichevole, e se è fuor di dubbio che tale potere valutativo diminuisca le garanzie del contribuente, esso è

³⁵ Si badi bene, in ogni caso, come sia uniformemente accettata dalla dottrina la convinzione che il nostro ordinamento non accolga in nessun modo il ricorso di un contribuente che, fatto affidamento ad un'interpretazione ministeriale, subisca in un secondo momento una lesione dal mutamento di quest'ultima. Il *revirement* ministeriale non è cioè fonte di responsabilità per la Pubblica Amministrazione. In senso conforme FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 1 ss.; GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008, 219. *Contra*, BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1986, 947.

³⁶ REALE, *op. cit.*, 354.

³⁷ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 376 ss.

inegabilmente subordinato all'esigenza di evitare la presentazione di domande con intento palesemente dilatorio³⁸.

A tal proposito, soltanto il comma 2 dell'art. 25 menziona un tale potere³⁹; non viene specificato tuttavia quando ricorra il requisito della fondatezza.

Secondo alcuni, con la presentazione dell'istanza sorgerebbe, in capo all'Amministrazione italiana, un vero e proprio *dovere* di pronunciarsi sopra di essa nonché, per il ricorrente, il diritto a ottenere una tale pronuncia⁴⁰.

L'Amministrazione indubbiamente potrebbe rigettare l'istanza nel caso questa non fosse ritenuta fondata, tuttavia tale rifiuto deve essere adeguatamente motivato in quanto frutto di una decisione effettiva⁴¹.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, l'opinione prevalente è indirizzata nel riconoscere nella MAP una sorta di "obbligazione di mezzo", implicando che il soggetto sia legittimato a far valere i suoi diritti di fronte all'autorità⁴².

Specularmente, le ragioni dell'Amministrazione che hanno portato al rigetto dell'istanza devono essere considerate valide dal contribuente, che deve quindi poter controllarle e valutarle. Tale controllo è reso possibile nella misura in cui siano rese pubbliche le decisioni ed il percorso che a tali deliberazioni ha condotto.

L'ipotesi tipica in cui si configura un indiscutibile *rigetto dell'istanza* è il caso in cui gli interessi dell'Amministrazione e quelli del contribuente non coincidono, e dunque non si può ritenere plausibile una procedura speciale di protezione del cittadino da parte dello Stato. Su tale terreno, l'Amministrazione godrebbe quindi di un'ampia discrezionalità.

Il caso tipico di rigetto si osserva nell'ipotesi in cui la pretesa sostenuta dal contribuente non sia conforme a quella che è l'interpretazione delle disposizioni della Convenzione ad opera dello Stato interessato, in particolare nel caso si fosse già raggiunta una decisione sulla base di una procedura amichevole riguardante una fattispecie analoga.

³⁸ REALE, *op. cit.*, 367.

³⁹ Dall'art. 25, par.2 Modello OCSE: "*L'autorità competente ... se il ricorso appare fondato ... farà del suo meglio per regolare il caso per via di amichevole composizione con l'Autorità competente dell'altro Stato contraente ...*".

⁴⁰ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale, cit.*, 585.

⁴¹ Effettività che si evince dallo stesso Commentario all'art. 25, par. 23 : "*An application by a taxpayer to set the mutual agreement procedure in motion should not be rejected without good reason*".

⁴² LA COMMARA-NUZZOLO, *L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali*, in *Il Fisco*, 1998, 7284.

In tal caso l'Amministrazione, rivestita della discrezionalità di cui sopra, può decidere per il rigetto dell'istanza ritenendo la fattispecie già "risolta"⁴³.

L'Amministrazione può poi rifiutarsi di procedere nel caso l'istanza si configurasse come irricevibile per ragioni di tipo sostanziale. Tra le principali si possono annoverare:

- il caso in cui l'istanza attenga a disposizioni di natura eminentemente interna, per cui il contribuente potrebbe ottenere soddisfazione semplicemente ricorrendo al ricorso ordinario;
- l'ipotesi di una doppia imposizione che non si sia ancora verificata;
- un caso di palese violazione delle disposizioni della Convenzione, che non abbia comunque originato una doppia imposizione;
- l'esistenza di un concordato tributario con il medesimo oggetto dell'istanza presentata all'Autorità, con portata risolutoria della controversia, cosicché l'instaurazione della procedura amichevole condurrebbe alla revocazione del precedente concordato⁴⁴.

Si osservi poi come a rigor di logica il rigetto dell'istanza possa configurarsi solo ove sia data facoltà al soggetto passivo di presentare istanza in entrambi gli Stati.

Se infatti non fosse consentito al soggetto non residente di presentare ricorso per la procedura amichevole, spetterebbe alla sola Amministrazione a cui è destinato il ricorso la possibilità di rigettarlo⁴⁵.

Se poi il contribuente presentasse ricorso ordinario nello Stato in cui egli è non residente, ed instaurasse la procedura amichevole presso lo Stato di residenza, lo Stato stesso affronta due problematiche: a livello di procedura amichevole un dialogo con l'altra Amministrazione, a livello di giustizia ordinaria con il contribuente non residente.

Se tuttavia lo Stato di residenza rigetta il reclamo, tale deliberazione è bastevole per il rigetto. Anche qualora il contribuente si rivolgesse alla seconda Amministrazione

⁴³ INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1954 ss.

⁴⁴ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 382; KOCH, *Mutual agreement – procedure and practice*, in *IFA Cahiers*, 66 a, 1981, 110 ss.

⁴⁵ REALE, *op. cit.*, 368.

infatti, la risposta negativa sarebbe quasi scontata, dal momento che l'Autorità della fonte tende a non riformare atti impositivi già notificati al contribuente⁴⁶.

Si prenda in esame poi l'ipotesi più interessante per i nostri scopi, ovvero che cosa accade in caso di *accoglimento dell'istanza*.

Nel caso si ritenesse fondata la richiesta, e l'imposizione imputabile esclusivamente allo Stato di residenza, l'Autorità competente provvederebbe a sanare la situazione, senza bisogno naturalmente di intraprendere alcun dialogo con la sua corrispettiva straniera, se non per un minimo scambio di opinioni od informazioni⁴⁷.

L'Amministrazione inizia la procedura amichevole qualora l'istanza presentata "*appaia fondata*" ed essa non sia in grado di giungere autonomamente ad una soluzione soddisfacente.

In tale fondatezza rientrano sia l'interesse effettivo dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio della sua discrezionalità, sia la corrispondenza degli interessi del contribuente con quelli della summenzionata Amministrazione nei confronti della sua controparte straniera.

Naturalmente valutare la legittimità dell'istanza è operazione complessa.

In primo luogo, l'Autorità competente valuta la proficuità di instaurare trattative con la sua controparte straniera. Essa ha quindi il duplice potere di richiedere all'Amministrazione sua sottoposta di modificare l'imposizione in causa, nonché di richiedere all'Amministrazione straniera la modifica dei propri accertamenti.

Nella procedura amministrativa è poi prevista un'audizione preventiva in cui viene sentito il contribuente, così da giungere ad una valutazione esaustiva di motivi e ragioni a favore dell'accoglimento dell'istanza stessa⁴⁸.

La seconda fase si concreta in una memoria predisposta dall'Amministrazione che viene inviata alla sua corrispettiva straniera. Tale memoria contiene le fattispecie e le posizioni di contribuente ed Amministrazione, e rappresenta il punto da cui partire per le trattative⁴⁹, che si concludono, auspicabilmente, con il raggiungimento di un cosiddetto "mutuo accordo".

È opinione comune in dottrina che sia necessaria l'emanazione di determinate disposizioni al fine di coordinare procedura amichevole, mezzi di tutela, giudicati e

⁴⁶ LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 4/2001, 1178 ss.

⁴⁷ REALE, *op. cit.*, 370.

⁴⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, *cit.*, 588.

⁴⁹ Tali trattative possono consistere nello scambio di atti scritti, o ancora attraverso udienze.

fonti del diritto interno. Tale emanazione implica però la risoluzione preventiva di alcune problematiche inerenti la tutela del contribuente a livello internazionale.

Tali problematiche saranno affrontate diffusamente nelle pagine successive, per il momento esse possono essere presentate nel modo seguente:

- Se le Autorità competenti abbiano l'obbligo giuridico di giungere ad un accordo, ovvero se viga il divieto del *non liquet*;
- Se valga il solo presupposto della doppia imposizione giuridica od anche quello della doppia imposizione economica;
- Quali siano i rapporti tra mezzi ordinari di tutela e l'istituto della procedura amichevole;
- Quale sia il rapporto tra l'accordo raggiunto e le varie pronunzie, atti amministrativi e con forza di legge nei rispettivi Stati;
- Quale sia il ruolo del contribuente nella procedura amichevole;
- Quale sia la distinzione tra procedura legislativa, consultiva ed integrativa.

2.3 Presupposti per l'instaurazione

2.3.1 Il presupposto soggettivo

Secondo l'art. 25 i soggetti aventi diritto a richiedere l'instaurazione della procedura amichevole sono le persone che siano residenti nei rispettivi Stati contraenti, o i soggetti aventi in essi la cittadinanza nei casi in cui siano sollevati problemi di discriminazione ai sensi dell'art. 24 del Modello OCSE⁵⁰.

Con il termine *persona* vengono ricomprese le persone fisiche, le persone giuridiche, le società ed ogni altra associazione od ente con soggettività tributaria che siano residenti a fini fiscali nel territorio di uno degli Stati contraenti⁵¹.

⁵⁰ Il già menzionato principio di non discriminazione, enunciato all'articolo 24, comma 1 del Modello OCSE: "*Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States*".

⁵¹ Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 9.

In ogni caso, ai singoli Stati è lasciata la facoltà di utilizzare termini affini come *residente* o *contribuente*, nel limite in cui il soggetto legittimato a proporre l'istanza sia residente *ex art. 4, comma 1 del Modello* - e sempre ricordando l'eccezione di cui all'art. 24, comma 1 del medesimo⁵². Si tenga presente, infatti, come né il modello OCSE né le Convenzioni che ad esso si ispirano contengono una definizione *propria* di "residenza". Tale concetto si ricava dal richiamo alla legge interna dei diversi Stati, i quali prevedono vari tipi di criteri di collegamento.

Così, nel caso italiano, è previsto il collegamento con l'art. 2 del TUIR al fine di stabilire se un soggetto sia o meno residente in Italia⁵³.

Tale ultimo articolo fa sì che siano sottoposti a tutela anche quei soggetti che essendo cittadini, ma allo stesso tempo non residenti, non rientrerebbero allora sotto il dettato della Convenzione⁵⁴.

Di più, anche il cittadino di uno degli Stati contraenti che non abbia la residenza in alcuno dei due, bensì in un terzo Stato, potrebbe richiamarsi a tale clausola per instaurare la procedura amichevole.

L'OCSE ha riconosciuto il diritto all'azione attraverso la procedura amichevole a tutte queste categorie di soggetti già a partire dalla modifica del Modello risalente al 1977⁵⁵.

Non si ritiene necessario, come già evidenziato in precedenza, che la fattispecie lesiva si sia concretizzata in un accertamento di tipo definitivo; l'elemento fondamentale è dato dal fatto che l'interesse leso sia quello del *contribuente*. Nel caso venga lamentata una lesione che colpisce un'intera *categoria* di soggetti, infatti, il rimedio più idoneo da esperire è sicuramente quello della procedura consultiva⁵⁶.

Un problema di identificazione dei soggetti si pone nel caso delle persone giuridiche. L'art. 4, comma 1 prevede che, per tali soggetti, la qualifica di "residente in uno Stato contraente" designi le entità che, in base alla legislazione dello Stato in questione, siano

⁵² Si veda anche MAYR, *La nuova Convenzione Italia - Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Boll. Trib.*, 1993, 482.

⁵³ Rimane in ogni caso aperta, nel caso di conflitti che nascano dall'applicazione delle norme interne, la possibilità del ricorso ad autonomi criteri risolutivi. Questi sono menzionati al comma 2 dell'art. 4 del Modello.

⁵⁴ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 363.

⁵⁵ Nella Convenzione Italia - Stati Uniti poi, è previsto il rimando al dettato dell'art. 23 riguardo ai metodi per l'eliminazione della doppia imposizione. Si apre quindi la via alla procedura amichevole anche nei c.d. *rapporti trilaterali*.

⁵⁶ Per la trattazione della procedura amichevole in senso lato si rimanda al Capitolo 3.

in esso assoggettate ad imposta a motivo di criteri come la sede di direzione effettiva e simili⁵⁷.

Nel comma 3 dell'articolo 4 è in ogni caso enunciata una cd. *tie - breaker rule*, ovvero una clausola secondo la quale, nel caso una persona diversa da una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati contraenti, essa vedrà riconosciuta la residenza in quello in cui si trova la sede della direzione effettiva.

Per quanto riguarda le società di persone esse, assieme alle società di capitali, vengono considerate soggetti destinatari delle norme convenzionali al pari delle persone fisiche⁵⁸. Diversi sono però gli atteggiamenti dei singoli Stati riguardo alla soggettività tributaria delle società. Da un lato, infatti, vi sono ordinamenti tributari che attribuiscono alle società di persone stesse la qualifica di soggetto passivo d'imposta, e che dunque classificano i redditi percepiti dai soci in partecipazione come dei dividendi. In altri casi, invece, ad essere considerati soggetti d'imposta sono solo i soci, a cui gli utili sono imputati per trasparenza.

Particolarmente problematica è la questione relativa ad accertare se una società di persone abbia i requisiti per richiedere l'avvio di una procedura amichevole. Infatti, non sempre le società di persone sono legittimate ad invocare i benefici convenzionali. In questi casi conviene dunque prestare la massima attenzione nei confronti delle regole stabilite dalla specifica convenzione⁵⁹.

Per quanto concerne il nostro ordinamento, le società di persone sarebbero da considerarsi a tutti gli effetti soggetti passivi di imposta e dunque, nel caso fossero contemporaneamente residenti, dovrebbero considerarsi esse stesse soggetti destinatari della Convenzione⁶⁰.

Scetticismo è stato tuttavia espresso su questa interpretazione⁶¹. Il richiamo alla lettera e) dell'art. 44 TUIR sui "redditi di capitale" sarebbe rivolto infatti ai soli utili derivanti dalla partecipazione in società soggette all'IRES, non dunque alle società di persone. Per queste ultime il legislatore ha apprestato una disciplina specifica relativa anche ad altre forme associative equiparabili ed alle imprese familiari; di conseguenza, in base

⁵⁷ REALE, *op. cit.*, 361.

⁵⁸ In base al combinato disposto dell'art. 1 e del comma 1, lett. a) dell'art. 3 del Modello OCSE.

⁵⁹ VORPE, *La clausola arbitrata secondo il Modello OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dalla Svizzera*, in *Riv. Ticinese di Dir.*, II, 2011, 620.

⁶⁰ Cfr. ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 366; MAYR, *La nuova Convenzione Italia – Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, *cit.*, 481 ss.

⁶¹ REALE, *op. cit.*, 363; ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 366.

alla normativa italiana, si è optato per un'imputazione diretta e *pro quota* alle persone fisiche partecipanti ai fenomeni associativi suddetti⁶².

La legittimazione ad instaurare la procedura amichevole nel caso di società di persone residenti in Italia spetta, dunque, in prima battuta al singolo socio, in quanto esso è il soggetto leso in prima persona dall'imposizione non conforme.

Per quanto riguarda le *stabili organizzazioni* in Italia, il Modello contiene una definizione autonoma di tale istituto all'art. 5. Al comma secondo viene poi fornito una lista per determinare quando, di fatto, ci si trovi di fronte ad un esempio di stabile organizzazione⁶³.

Tra le implicazioni dell'esistenza di una stabile organizzazione vi è il fatto che alcune categorie di reddito che sarebbero imponibili, ai sensi del Trattato, nello Stato di residenza del percettore, sono soggette ad imposta anche nell'altro Stato se la fonte del reddito si trova in quest'ultimo, e l'elemento generatore del reddito è sicuramente ricollegabile alla s. o. medesima⁶⁴. L'autonomia appena descritta non sembra tuttavia portare ad attribuire sicuramente la soggettività tributaria alle stabili organizzazioni⁶⁵.

In primo luogo, la stessa Corte di Cassazione ha affermato come tale soggetto sia dotato di un'autonomia di gestione, ma non porti con sé una soggettività di tipo *giuridico* distinta da quella della società a cui essa è collegata⁶⁶.

Tale posizione è stata accolta allo stesso modo nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, per la quale la s. o. non può considerarsi né un'impresa né un ente autonomo, anche se deve essere considerata come entità distinta al fine di determinare la corrispondente parte di reddito imponibile⁶⁷.

Inoltre, anche il tentativo di collegamento con la disciplina del *transfer pricing* - ed il sostenere che le stabili organizzazioni rientrino nella nozione di società controllata - non può essere giustificato, dal momento che nel caso della disciplina dei prezzi di

⁶² La società di produzione diventa infatti una semplice "*forma produttiva di reddito*" che non assume alcuna soggettività al fine dell'imposizione, imputata invece al singolo socio che esercita sugli utili un diritto attuale ed incondizionato.

⁶³ Specularmente, al comma 4 si individuano i cosiddetti esempi *negativi*, ovvero situazioni che secondo la definizione generale potrebbero configurare una stabile organizzazione, e che invece non sono in alcun modo legati ad essa.

⁶⁴ È necessario inoltre che vi sia una certa sintesi di fattori umani e di tipo tecnico che si situino in un determinato luogo e tempo, dando origine all'attività produttrice di reddito. TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 54.

⁶⁵ ALBIN, *Problems with Permanent Establishments - Problems in Determining Permanent Establishment on the basis of Article 5 (1)*, OECD MC 2; RUSSO-PEDRAZZINI, *Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview*, in *European Taxation*, 2007, 389 ss.; RUSSO, *op. cit.*, 2.

⁶⁶ Cass., Sent. 9 luglio 1975, n. 2672.

⁶⁷ Ad es. Circolare 12/12/345 del 17 marzo 1979.

trasferimento è fatto esplicito riferimento alla *diversità* dei soggetti tra cui intercorre il rapporto commerciale. Tale diversificazione – si guardi ancora al dettato dell’art. 5 Modello - non è invece riscontrabile nel caso della stabile organizzazione.

Non è tantomeno possibile considerare la s. o. come residente, bensì essa ha la qualifica di “quasi - residente”, in considerazione del concetto di *economic allegiance* reale e personale da essa costituito⁶⁸.

Non è quindi possibile attribuire alla stabile organizzazione il diritto a proporre istanza di procedura amichevole, non essendo identificabile né come un soggetto passivo né come residente, bensì sarà la casa-madre a detenere tale diritto, in quanto soggetto direttamente leso ed unico legittimato ad agire.

Il Commentario dispone che per la presentazione dell’istanza ci si debba rivolgere in primo luogo allo Stato di residenza, ma allo stesso tempo si ammette che gli Stati contraenti possano consentire ai propri contribuenti di presentare l’istanza alle Autorità di entrambi. Naturalmente una tale evenienza deve essere prevista da apposite norme interne di adattamento, in caso contrario rimarrebbe applicabile *in toto* la disposizione convenzionale⁶⁹.

È stata sollevata, negli anni, la questione riguardante il carattere potenzialmente *dilatorio* di concedere la facoltà di istanza anche ai soggetti non residenti.

Se l’Amministrazione dello Stato della residenza non è disposto a tutelare le pretese di un contribuente presentante richiesta di procedura amichevole direttamente ad essa, tantomeno sarà incline ad ascoltare le ragioni di un’altra Amministrazione sollecitata a sua volta dal contribuente.

Contro tale visione si fa notare, tuttavia, come in materia tributaria gli interessi dell’Amministrazione e quelli del proprio contribuente non sempre coincidono. La stessa facoltà lasciata a quest’ultimo di presentare istanza presso lo Stato estero mostra una consapevole rinuncia alla prassi della protezione diplomatica riconosciuta nel diritto internazionale, per cui le istanze dei cittadini vengono fatte proprie dallo Stato⁷⁰.

⁶⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale, cit.*, 177 ss.

⁶⁹ La *Revenue Procedure 77-16* degli Stati Uniti, ad esempio, dispone che l’Autorità non accetta l’istanza proveniente da soggetti non residenti, salvo nella situazione particolare in cui lo Stato estero neghi la concessione del credito per quanto riguarda imposte assolute negli Stati Uniti, e soltanto qualora il soggetto non residente non disponga di altri mezzi di tutela disponibili entro la giurisdizione straniera.

⁷⁰ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale, cit.*, 579.

In materia tributaria gli interessi di contribuente ed Amministrazione non coincidono, e si configura quindi l'ipotesi che individuo e Amministrazione straniera si "alleino" contro l'Amministrazione dello Stato di residenza⁷¹.

Il soggetto dunque è tenuto alla presentazione dell'istanza presso l'Autorità dello Stato di residenza, così come definita dall'art.3 par. 1 lettera e)⁷²; la disposizione si applica anche in assenza di attuazione.

Per l'Italia, come già visto, l'Autorità preposta è il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze unitamente all'Agenzia delle Entrate.

2.3.2 Il presupposto oggettivo

L'art. 2 del Modello OCSE descrive in maniera generica quali siano le imposte considerate all'interno del testo convenzionale, lasciando poi ai singoli Stati il ruolo di definire tali imposte⁷³. Si fa riferimento in ogni caso alle imposte sul reddito e sul capitale, nelle Convenzioni più recenti specificate come l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) e l'imposta locale sul reddito.

Il Modello prevede poi che la Convenzione si applichi alle imposte identiche o analoghe che entreranno in vigore dopo la data della firma del Trattato stesso.

Da specificare anche che vi è un'unica deroga all'art. 2, rappresentata dal comma 8 dell'art. 24 il quale estende la portata fino a comprendere le "imposte di ogni genere e denominazione"⁷⁴.

Nella stragrande maggioranza delle Convenzioni stipulate dall'Italia viene riprodotto fedelmente il dettato della clausola inserita nell'art. 25 del Modello, in cui si considera

⁷¹ O ancora si guardi alla fattispecie in cui viene negata al contribuente la possibilità di attribuire determinati redditi ad una giurisdizione in quanto caratterizzata da minor pressione tributaria. Si veda a questo proposito TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 81 ss.

⁷² "The term "national", in relation to a Contracting State, means:

(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and

(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State".

⁷³ "Taxes Covered.

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation. [...]"

⁷⁴ REALE, *op. cit.*, 344.

come presupposto oggettivo per instaurare la procedura una non conformità acclarata dell'imposizione rispetto alle disposizioni della Convenzione⁷⁵.

Il succitato presupposto è notevolmente ampio, in quanto fa riferimento alle misure adottate da uno od entrambi gli Stati contraenti, che comportino o *possano* comportare un'imposizione non conforme.

Non si dispone inoltre di un'unica nozione di conformità, ed in negativo di *non conformità*. In generale, cercando una sintesi tra le definizioni emergenti dai vari Trattati, essa si concreta in un'imposizione illegittima derivante dal conflitto tra il dettato convenzionale e quelle che sono le disposizioni degli ordinamenti interni⁷⁶.

È d'uopo fare a questo punto chiarezza sulla portata dello strumento della procedura amichevole, per quanto riguarda i diversi presupposti di doppia imposizione.

Con l'introduzione dell'art. 9, paragrafo 2 del Modello OCSE 1977, si era inteso fare una volta per tutte chiarezza sull'annosa questione riguardante la tutela del contribuente nei confronti della c.d. doppia imposizione *economica*. Seppure tale paragrafo non sia stato annesso in gran parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia⁷⁷, l'atteggiamento dell'OCSE e del Ministero delle Finanze porta a ritenere che l'ottica generale sia quella di considerare anche la d. i. economica come meritevole di tutela per il tramite della MAP⁷⁸.

Tale affermazione è poi suffragata dal dettato della legge n. 244 del 2007 con l'art. 1, che ha modificato l'art. 76, comma quinto del TUIR⁷⁹. In base a detta modificazione, i componenti del reddito derivanti da operazioni con società che siano non residenti nel

⁷⁵ GARBARINO, *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002, 47.

⁷⁶ In ogni caso, esistono molteplici varianti in quanto alla dizione appena riportata. Così, se in Norvegia il testo convenzionale fa riferimento ad una "*doppia imposizione contraria*" alla Convenzione, ed in Francia ad un'imposizione espressamente "*vietata dalla Convenzione*", negli Stati Uniti i presupposti sono di molto allargati, e vengono esplicitamente enunciati nell'art. 24 paragrafo 3.

⁷⁷ Nella Convenzione Italia - Stati Uniti invece tale paragrafo è presente: " [...] 2. *Allorché uno Stato contraente include tra gli utili di un'impresa di detto Stato - e di conseguenza assoggetta a tassazione - gli utili per i quali un'impresa dell'altro Stato contraente e' stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero stati realizzati dall'impresa del primo Stato se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che si sarebbero convenute tra imprese indipendenti, l'altro Stato procede ad un aggiustamento adeguato dell'ammontare dell'imposta prelevata su quegli utili. Per determinare tali aggiustamenti, si dovrà tenere conto delle altre disposizioni della presente Convenzione e, in ogni caso, essi dovranno effettuarsi unicamente in conformità alla procedura amichevole di cui all'articolo 25*".

⁷⁸ CROSTI, *Doppia imposizione economica e giuridica: una panoramica sui concetti, gli strumenti per l'eliminazione, e le problematiche*, in *Il Fisco*, 29/95, 7284 ss.; PISTONE, *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2001, Vol. 1, 618.

⁷⁹ L. 24 Dicembre 2007, n. 244: "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)*".

territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllino l'impresa, ne siano controllate o siano controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito.

Inoltre – è questo il passaggio che ci interessa - la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

Tuttavia, anche prima di tale disposizione, non si può certo dire che l'ordinamento italiano negasse a priori la tutela nei confronti di doppie imposizioni economiche.

In particolare, con riguardo ai cosiddetti fenomeni di *intercompany pricing*, si contemplava la rettifica in base al valore normale per quelle società che fossero non residenti nel territorio dello Stato e che allo stesso tempo controllassero direttamente o indirettamente l'impresa, ovvero fossero controllate dalla stessa società controllante l'impresa.

Ma dal momento che tale norma⁸⁰ escludeva l'ipotesi di operazioni con società estere controllate da imprese italiane, si configurava un'infrazione dell'art. 24 della Convenzione OCSE. Si sarebbe potuto avere infatti il caso di una società estera che fosse sottoposta a rettifica automatica dei corrispettivi delle proprie operazioni con la controllata italiana, mentre tale trattamento maggiormente oneroso non avrebbe interessato le imprese italiane per le operazioni compiute con stabili organizzazioni o controllate estere.

Tale diversità avrebbe creato un risultato discriminatorio ed una doppia imposizione economica a cui difficilmente si sarebbe potuto obiettare anche ritenendo prevalente, rispetto all'art. 76 TUIR, l'art. 9 del Modello.

L'art. 128 del Testo Unico afferma infatti che le disposizioni dello stesso si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali⁸¹.

Precisazioni sulla procedura amichevole si ritrovano spesso nei Protocolli che accompagnano la Convenzione, e sebbene come visto i modelli OCSE abbiano fatto da punto di riferimento per la redazione dei Trattati degli ultimi decenni, tendenzialmente

⁸⁰ Ci si riferisce sempre all'art. 76 comma 5 del TUIR, ora sostituito dall'art. 110, comma 7.

⁸¹ Si cfr. ADAMI, *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*, Milano, 1990, 63 ss.

la clausola della procedura amichevole tende a variare più o meno largamente da una Convenzione all'altra⁸².

E così, in alcuni Stati il presupposto oggettivo si individua in una *“tassazione non conforme alle disposizioni della Convenzione”*, in altri Paesi invece si identifica come una *“doppia imposizione contraria alle disposizioni della Convenzione”*.

In Trattati come quello Italia - Germania e Italia – Austria infine si individua come presupposto atto a giustificare l'instaurazione della procedura amichevole, l' *“effetto di una doppia imposizione”*⁸³.

2.4 Fasi della procedura

2.4.1 Sospensione della riscossione

Per quanto riguarda la sospensione della riscossione nell'ambito delle procedure amichevoli attivate sulla base di una Convenzione bilaterale non si prevedono rimedi *ad hoc*, bensì si riconosce al contribuente la possibilità di fare riferimento alle misure ordinarie di sospensione in via amministrativa o giurisdizionale previste dall'art. 39, comma 1, del D.P.R. 602/1973⁸⁴ e dall'art. 47 del d.lgs. 546/1992⁸⁵.

Guardando poi alla Convenzione cd. arbitrale (di cui si parlerà diffusamente nel capitolo Quarto), essa è stata ratificata dall'Italia con legge n. 99 del 22 marzo 1993⁸⁶. Ai sensi dell'art. 3, comma 2 di tale atto, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole è esplicitamente previsto che l'Agenzia delle Entrate possa decidere per la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi riguardo alle fattispecie di imposta di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR⁸⁷.

⁸² MAYR, *La procedura amichevole nei Trattati contro la doppia imposizione*, in *Boll. Trib.*, 1981, 1150 ss.

⁸³ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 369.

⁸⁴ Art. 39, comma 1, D.P.R. 602/1973: *“Sospensione amministrativa della riscossione. Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione”*.

⁸⁵ Art. 47, comma 1, d.lgs. 546/1992: *“Sospensione dell'atto impugnato. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22”*.

⁸⁶ L. n. 99 del 22 marzo 1993, *“Ratifica ed esecuzione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, con atto finale e dichiarazioni, fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990”*.

⁸⁷ Vedi Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 33 ss.

Tale procedimento è strettamente legato, inutile dirlo, all'ammissibilità dell'istanza.

L'istanza di sospensione va indirizzata all'Agenzia delle Entrate avendo cura di ricomprendere i vari elementi informativi già previsti per il corrispondente *iter* di apertura della procedura amichevole⁸⁸: si prevede dunque la specificazione nella documentazione apposita di denominazione e indirizzo, dell'elenco delle eventuali procedure contenziose attivate dalle parti, di copia di eventuali atti esecutivi ecc.

L'eventuale autorizzazione viene firmata dal direttore dell'Agenzia delle Entrate e trasmessa alla competente Direzione Regionale o Provinciale affinché venga emesso apposito atto di sospensione. Per quanto riguarda poi il termine di decadenza dell'efficacia del provvedimento, esso viene individuato di prassi nella data di conclusione della procedura di cui alla Convenzione arbitrale.

Qualora poi il contribuente coltivi parallelamente un contenzioso interno, l'autorizzazione alla sospensione della riscossione o degli atti di esecuzione viene accordata nella misura in cui il contribuente *rinunci* al giudizio.

Tutto ciò rimanda all'esigenza di rispettare il dettato del diritto comunitario, e del Codice di condotta in particolare facente riferimento al “... *prendere misure idonee per fare in modo che la sospensione della riscossione ... possa essere ottenuta dalle imprese, in questa procedura, alle stesse condizioni previste per una procedura interna di causa/ricorso ...*”⁸⁹.

La sospensione è prefigurata assieme alla procedura amichevole/arbitrale - in base alla quale può essere legittimamente richiesta - come alternativa alle analoghe anche se differenti procedure di natura ordinaria della sospensione giudiziale o amministrativa.

2.4.2 Svolgimento della procedura

Come visto nelle pagine precedenti, il momento chiave attorno a cui ruota l'intero meccanismo della procedura amichevole si individua in due fasi: il pronunciamento sull'ammissibilità del ricorso e l'eventuale ricerca del rimedio da parte della o delle Autorità competenti.

Nella prima fase l'autorità deve valutare la sussistenza di determinati requisiti di carattere oggettivo e soggettivo che diano luogo all'apertura della MAP e deve accertare

⁸⁸ Come citati in par. 2.2.1, *La forma*.

⁸⁹ Il Codice di Condotta approvato dal Consiglio ECOFIN del 1.12.1997 rappresenta una tappa importante nell'ambito della politica generale di lotta alla concorrenza fiscale nociva fra gli Stati, portata avanti dall'OCSE e dall'Unione Europea.

in particolare se il contribuente ritenga a ragione di essere stato soggetto in passato od in futuro ad un'imposizione non conforme. Nel caso poi la procedura amichevole riguardi il rimborso di imposte prelevate in maniera difforme dalle previsioni convenzionali, la verifica sull'ammissibilità coinvolge anche l'Agenzia delle Entrate⁹⁰.

Qualora l'istanza appaia fondata, l'autorità competente deve prima di tutto esaminare le possibilità di rimedio esperibili attraverso l'adozione di misure unilaterali. Solo qualora ciò non portasse ad una soddisfacente risoluzione della controversia, il reclamo del contribuente viene poi notificato all'autorità competente dell'altro Stato.

Venendo ai dettagli della procedura nel nostro ordinamento interno, dopo il ricevimento dell'istanza il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, valuta l'ammissibilità della stessa quanto al soddisfacimento dei requisiti di carattere oggettivo e soggettivo di cui sopra, coinvolgendo se necessario l'Agenzia delle Entrate in caso vi siano questioni dubbie o ambigue. Sempre in questa fase l'autorità può richiedere al contribuente informazioni supplementari o integrazioni di tipo documentale che si rendano necessarie per l'attivazione e lo svolgimento della procedura.

L'autorità competente poi, nel caso il contribuente non vi abbia già provveduto, invita lo stesso a presentare istanza di rimborso ai sensi degli artt. 37 e 38 del d. P. R. 602 del 1973⁹¹.

Infine, l'autorità competente informa il soggetto istante in merito alla ricevibilità dell'istanza ed alla valida instaurazione della procedura.

Così, ove la doppia imposizione sia generata da un atto dell'Agenzia delle Entrate, la stessa valuta se siano ravvisabili elementi che conducano ad un'eliminazione della

⁹⁰ Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 18 ss.

⁹¹ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Art. 37: *"Rimborso di ritenute dirette.*

Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta può ricorrere all'intendente di finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso [...]".

Art.38: *"Rimborso dei versamenti diretti.*

Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento, istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento [...]".

doppia imposizione in via unilaterale, vale a dire in base all'autotutela di cui alla legge 656 del 1994⁹².

Qualora invece l'atto origini dall'Amministrazione estera, l'Agenzia delle Entrate valuta la possibilità di riconoscere rimborsi o sgravi al contribuente residente.

Qualora invece non sia esperibile il rimedio dell'eliminazione unilaterale della doppia imposizione, l'autorità competente nazionale informa l'autorità dell'altro Stato riguardo all'intenzione di avviare la MAP. La data di apertura di quest'ultima coincide con la data di presentazione dell'istanza unitamente alla documentazione annessa, tranne che nei casi in cui sia necessario acquisire documentazione integrativa, eventualità in cui la procedura inizia dalla data di presentazione di quest'ultima.

Nel caso poi l'istanza di apertura della procedura sia prodotta da soggetto collegato nell'altro Stato interessato dalla MAP, rileva la data in cui si sia data tempestiva comunicazione all'autorità estera.

2.4.3 Il ruolo del contribuente

Nell'ambito della posizione giuridica del contribuente, per quanto riguarda l'instaurazione della MAP, si può affermare che esso vanti una pretesa di tipo giuridico soltanto per quanto concerne l'apertura dell'amichevole composizione, portando con sé un interesse giuridico sostanziale⁹³.

Il contribuente, come anticipato, non ha un ruolo nella fase della procedura vera e propria, in cui entrano in gioco le diverse Amministrazioni finanziarie.

Esse sono le uniche "protagoniste" nello scenario della MAP, i soli soggetti legittimati a sottoscrivere l'accordo eventualmente raggiunto⁹⁴.

Fa eccezione, nei limiti in cui ovviamente i Paesi membri si riservino il compito di definire nel dettaglio le modalità di svolgimento della procedura, la facoltà per il soggetto passivo di esporre il fatto e la propria posizione sia in forma scritta che oralmente, nel caso si attivasse la commissione di cui al paragrafo 4 dell'art. 25.

Il contribuente, che ha diritto ad essere rappresentato e assistito, può presentare dunque alle Autorità ogni documento che potrebbe essere utile per il chiarimento del caso, mentre non può in nessun modo prendere parte alle trattative⁹⁵.

⁹² L. 30 novembre 1994, n. 656: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, recante disposizioni urgenti in materia fiscale".

⁹³ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 381. In senso contrario, MAYR, *op. cit.*, 1153.

⁹⁴ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 385.

Non rientra tantomeno nella disponibilità del soggetto passivo la possibilità di consultare il fascicolo relativo al procedimento, come riportato sempre nel Commentario al paragrafo 43⁹⁶.

Infine, si segnala la possibilità per l'Amministrazione di continuare l'azione anche in caso di rinuncia da parte del contribuente, nel caso la soluzione del caso possa rivestire i caratteri di interesse generale⁹⁷.

2.5 Problemi applicativi. Il *pactum de contrahendo*

Il meccanismo della procedura amichevole in senso stretto, è evidente, offre scarsissime garanzie al contribuente. L'Amministrazione del Paese in cui esso risiede potrebbe infatti non ritenere fondato il ricorso ed astenersi dal sottoporre il caso all'Autorità competente dell'altro Stato.

E comunque, una volta attivata la procedura amichevole con la controparte, non vi è nessun obbligo di giungere ad un accordo⁹⁸.

Si richiama a tal scopo il dettato dell'art. 25, che prevede l'impegno per le autorità competenti a fare del loro meglio "*per regolare il caso per via di amichevole composizione*" nonché "*per regolare qualsiasi caso che costituisca oggetto di un ricorso individuale*".

Come lo stesso Commentario afferma, la procedura amichevole può essere considerata come l'attuazione di un *pactum de contrahendo* che obbliga le parti a trattare, non anche ad addivenire ad una soluzione della controversia⁹⁹.

Parimenti, non esiste un organo terzo che possa fungere da arbitro e decidere in via definitiva sulla questione¹⁰⁰. In alcune Convenzioni si prevede che in mancanza di un accordo si possa ricorrere ad una procedura simile all'arbitrato; e così anche a partire dalle modifiche introdotte nel Modello OCSE 2008, è previsto l'inserimento di un obbligo di instaurare una procedura *arbitrale* – dietro richiesta del contribuente stesso –

⁹⁵ Si veda il Commentario OCSE all'art. 25, paragrafo 42.

⁹⁶ "*However, disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure*".

⁹⁷ LA COMMARA-NUZZOLO, *op. cit.*, 7285 ss.

⁹⁸ REALE, *op. cit.*, 371.

⁹⁹ Par. 26 Commentario OCSE: "*[...] as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavors and not to achieve a result*".

¹⁰⁰ ADONNINO, *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*, in UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 1097 ss.

nel caso in cui le autorità non siano in grado di giungere ad un accordo entro due anni dalla sottoposizione del caso¹⁰¹.

Da questi elementi, nonché dal momento che non esiste un organo sovraordinato preposto a garantire l'esecuzione del giudicato, si ricava il carattere non giurisdizionale della procedura. Quest'ultima è invece fondata ad un livello superiore, vale a dire sulle norme convenzionali. Ciò implica che la risoluzione delle controversie si basa su di un accordo bilaterale, non invece sull'espressione di un potere sovrano¹⁰².

Conseguentemente, l'accordo si configura come un sub-procedimento del rapporto bilaterale della Convenzione¹⁰³.

Si tenga sempre presente poi come la procedura amichevole sia attivabile solo nel caso in cui le parti abbiano sottoscritto un accordo di tipo convenzionale bilaterale che preveda una clausola quale l'art. 25 Modello OCSE. In assenza di tale pattuizione, gli Stati condurrebbero delle trattative simili a quelle previste per i negoziati di tipo diplomatico previsti dal diritto internazionale pubblico¹⁰⁴.

Se lo Stato a cui si rivolge il soggetto passivo ritiene di non poter risolvere il caso, esso può rinunciare formalmente all'imposizione e passare così la competenza all'autorità dell'altro Stato. Specularmente, se la pretesa di quest'ultimo ad esercitare la sovranità fiscale verso il contribuente viene accolta dalla controparte, tale condotta sarà considerata conforme al dettato convenzionale.

Nell'ipotesi in cui uno Stato pretenda l'astensione dell'altro dall'imposizione, la procedura amichevole si configurerebbe proprio come un'azione diplomatica di protezione di un proprio cittadino o residente da un trattamento ingiusto.

Essa si configurerebbe, inoltre, come un intervento dello Stato motivato dalla presunta violazione dell'obbligo a livello internazionale di trattamento degli stranieri secondo specifici *standards* convenzionali¹⁰⁵.

Non è poi innocua la distinzione tra l'azione proposta dallo Stato di residenza e quella proposta dallo Stato della fonte. Infatti, l'assegnazione al primo della competenza a ricevere il ricorso richiama l'esistenza di un ben preciso presupposto riferentesi alla

¹⁰¹ BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 212.

¹⁰² UCKMAR, *Introduzione*, in *Diritto tributario internazionale. Manuale*, cit., 17.

¹⁰³ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 590.

¹⁰⁴ ADONNINO, *op. cit.*, 1106.

¹⁰⁵ AMATUCCI, *L'interpretazione e l'applicazione del principio di non discriminazione nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 163 ss.

protezione diplomatica, vale a dire che l'azione sia giustificata da una *lesione dei diritti* di un cittadino.

Nel secondo caso, se lo Stato della residenza e quello della cittadinanza non coincidono, l'analogia tra la procedura e la protezione diplomatica non è immediata: essa infatti assumerebbe significato soltanto ove si ammettesse che le parti abbiano pattuito di derogare il presupposto della cittadinanza per privilegiare quello della residenza.

Il paragone con la procedura diplomatica risulta comunque problematico soprattutto nel caso in cui si debbano fare i conti con l'inattività delle parti in causa.

Innanzitutto, vi è una differenza sostanziale per quanto concerne l'obbligatorietà; nel caso di un'azione diplomatica, lo Stato esercita infatti un suo diritto, ma in caso di mancato esperimento non si prevedono effetti giuridici conseguenti a livello internazionale.

La procedura amichevole al contrario, in caso di non attivazione, produce come abbiamo avuto modo di vedere dei significativi effetti internazionali.

Si prenda il caso dello Stato che, pur richiesto di attivare la procedura, eserciti lo stesso la tassazione e non pretenda la rinuncia da parte dell'altro a fare lo stesso.

Il secondo Stato dunque non conoscendo l'iniziativa del contribuente effettuerebbe pacificamente la tassazione, dando luogo così ad una violazione degli accordi¹⁰⁶.

Ora, attribuire l'illecito ad uno o l'altro Stato senza aver considerazione del mancato avvio della procedura amichevole porterebbe a privare quest'ultima di ogni valore di strumento risolutivo e *preventivo* delle controversie tributarie internazionali.

La dottrina su tale argomento ritiene correttamente che dal mancato utilizzo del meccanismo della MAP derivino ben precise conseguenze: prima tra tutte, l'esclusione per lo Stato che non ha accolto il ricorso dalla possibilità di far valere la propria pretesa in un secondo momento¹⁰⁷.

Di conseguenza, allo Stato inattivo sarà preclusa l'imputazione nei confronti dell'altro della violazione che esso non aveva consentito di evitare, mentre la sua controparte potrà ritenerlo responsabile di non aver dato attuazione alla Convenzione, pretendendo una riparazione per tale mancanza.

La procedura amichevole si configura come un mezzo per determinare il contraente al quale imputare il mancato rispetto degli obblighi convenzionali. Proprio da ciò, deriva

¹⁰⁶ LA COMMARA-NUZZOLO, *op. cit.*, 7287.

¹⁰⁷ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 395 ss.; KOCH, *op. cit.*, 72.

un ulteriore elemento di diversità tra l'azione di protezione diplomatica e la procedura amichevole: nel primo caso lo Stato richiesto individua la motivazione per esercitare il diritto in una ben determinata condotta altrui, mentre nel secondo lo Stato ha l'interesse a che la sua controparte si *astenga* da una determinata condotta.

Si potrebbe concludere affermando dunque come la MAP si configuri da una parte come procedimento di tipo giustiziale, dal momento che è volta al perseguimento di una decisione tesa alla risoluzione di una controversia, ma dall'altro essa costituisca un accordo che è annesso alla Convenzione e non ha efficacia di *res judicata*¹⁰⁸.

¹⁰⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 591.

CAPITOLO III

LA PROCEDURA AMICHEVOLE IN SENSO LATO

SOMMARIO: 3.1 La procedura di consultazione. – 3.1.1 *Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura consultiva.* – 3.1.2 *Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura consultiva.* – 3.2 La procedura integrativa. – 3.2.1 *Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura integrativa.* – 3.2.2 *Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura integrativa.*

3.1 La procedura di consultazione

3.1.1 Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura consultiva

Una delle questioni principali riguardo all'interpretazione delle Convenzioni si concreta nell'individuazione di quale sia lo Stato idoneo a fornire il chiarimento – e a rendere possibile la conseguente applicazione - del testo normativo stesso.

Si è ampiamente sottolineato, infatti, come il metodo del rinvio alla legislazione interna sia la via comunemente scelta per attribuire significato alla Convenzione, ai fini vuoi dell'applicazione della Convenzione, vuoi per il contenzioso interno vero e proprio.

Se le interpretazioni unilaterali delle rispettive parti confliggono, è evidente come sorga l'esigenza di individuare una sede comune dove si possa giungere a concordare un significato. Tale sede ideale di sviluppo di concetti indipendenti ed autonomi di diritto internazionale tributario si individua nella procedura di consultazione¹.

La procedura amichevole in senso lato viene chiarita nel comma 3 - alla prima frase - dell'art. 25, che sancisce come le autorità competenti dei rispettivi Stati faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti alla interpretazione o alla applicazione della Convenzione.

Tale procedura può essere instaurata, si specifica, anche dall'Amministrazione medesima e senza l'intervento del contribuente².

La procedura amichevole in senso lato risponde all'esigenza di risolvere problemi di interpretazione ed applicazione della Convenzione senza la necessità che vi sia una fattispecie concreta³. Sempre per questo motivo, essa non ha natura giustiziale o di

¹ GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 970 ss.

² GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 599.

³ AVERY JONES, *op. cit.*, 1625.; ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 373.

tutela, bensì assume un valore più generale di strumento interpretativo di un numero indefinito di possibili fattispecie “reali”.

L’assenza di collegamenti con una fattispecie concreta sottolinea il carattere *internazionale* della procedura consultiva, e determina in molti casi l’insorgere di una controversia tra Stati riguardo all’atteggiamento discordante che una parte assume nei confronti dell’altra per quanto attiene all’interpretazione delle norme convenzionali.

Nell’ambito dei problemi di interpretazione rientrano tutte le difficoltà conseguenti a definizioni insufficienti od oscure dei termini usati all’interno della Convenzione, tali da rendere necessaria una ridefinizione degli stessi.

Controversie potrebbero sorgere ad esempio riguardo all’interpretazione unilaterale data da uno Stato contraente ad una determinata disposizione, che può non trovare d’accordo la sua controparte. Si ricordi, infatti, come la Convenzione non preveda un organo terzo sovraordinato competente a dare un’interpretazione prevalente tra le parti⁴. O ancora, la necessità di riformulare un accordo può sorgere nell’evenienza in cui una delle parti contraenti abbia apportato delle modifiche alla normativa fiscale interna tali da richiedere un corrispondente “aggiustamento” di quella convenzionale⁵.

La procedura consultiva si colloca dunque nell’ambito del reciproco adattamento del diritto interno al diritto convenzionale⁶.

Con riguardo ai problemi relativi all’applicazione della Convenzione, essi consistono prevalentemente in questioni di fatto, rientrando tra di esse ad esempio la determinazione del reddito imponibile nei confronti di categorie particolari di soggetti come i lavoratori frontalieri e gli artisti⁷.

Il provvedimento a cui giungono le Autorità ha poi portata generale ed astratta e non ha valore vincolante per le parti.

La procedura di consultazione, dunque, assume un valore non tanto di tutela del contribuente tramite il mezzo della Convenzione, quanto di *trait d’union* tra il diritto

⁴ ADONNINO, *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 1097 ss.

⁵ Si confronti a tale proposito il Commentario, par. 34: “*Under this provision the competent authorities can, in particular:*

— *where a term has been incompletely or ambiguously defined in the Convention, complete or clarify its definition in order to obviate any difficulty;*

— *where the laws of a State have been changed without impairing the balance or affecting the substance of the Convention, settle any difficulties that may emerge from the new system of taxation arising out of such changes; [...]*”.

⁶ AVERY JONES, *op. cit.*, 1645; MELIS, *op. cit.*, 1707.

⁷ ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 372.

interno e quello convenzionale e di intersezione tra un processo di tipo interpretativo volto ad adattare la Convenzione a nuovi scenari, ed i processi di effettiva modificazione delle disposizioni convenzionali per mezzo di accordi emendativi.

La procedura di consultazione può essere definita come un procedimento *secondario* di attuazione della Convenzione, per il tramite dell'applicazione ed integrazione del testo del Trattato conseguente ad un'attribuzione bilaterale e concordata di significato alla Convenzione stessa.

La procedura consultiva dovrebbe essere considerata come la sede nella quale non solo si incontrano le volontà distinte delle parti ma, ad un livello "*super partes*", si interpretano espressioni altrimenti non definite espressamente e pertanto meritevoli di attenzione. A tal proposito si richiamano i paragrafi dal 32 al 37 del Commentario OCSE, i quali affermano che le Autorità possono completare o chiarire dubbi interpretativi sulla definizione dei termini che siano stati definiti ambiguamente o non esaustivamente nel testo convenzionale.

Le stesse poi, oltre ad assegnare un significato autentico e nuovo alle disposizioni della Convenzione, possono mettersi d'accordo riguardo ad una interpretazione "*static*", richiamante il significato originariamente attribuito al testo convenzionale, od "*ambulatory*" e cioè riferentesi al significato attribuito solo in un secondo momento alla Convenzione a motivo di eventuali modifiche ed integrazioni agli ordinamenti interni⁸.

Il Commentario aggiunge nel paragrafo 34 la possibilità per le parti di risolvere le difficoltà che potessero sorgere da una modifica nelle leggi dello Stato successiva alla stipula della Convenzione, sempre partendo dal presupposto che la modifica non abbia intaccato quelle che sono la sostanza e l'equilibrio del Trattato⁹.

L'eccezione è data ovviamente dal caso in cui si fosse già intervenuti - unitamente alla modifica della Convenzione - mediante l'emissione di un protocollo aggiuntivo.

Da quanto finora esaminato relativamente alla procedura amichevole - segnatamente riguardo a quella consultiva - potrebbe sorgere un dubbio sull'effettiva utilità di uno strumento di negoziazione a livello internazionale espressamente previsto, dal momento che gli Stati possono in qualsiasi momento intraprendere un dialogo in tal senso anche

⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 600.

⁹ Il limite alle modifiche in via interpretativa delle Convenzioni si pone dunque nelle alterazioni che mantengano in ogni caso il senso del patto originario stipulato tra le parti, oltre il quale cioè si configurerebbe un vero e proprio inadempimento delle obbligazioni assunte.

in assenza di impegni specifici. La MAP risulterebbe, in altri termini, una complicazione inutile¹⁰.

E ancora, la previsione riguardo all'impiego della procedura consultiva per un numero indefinito di fattispecie renderebbe privo di senso considerare quest'ultima come dotata di una ben precisa vincolatività per quanto concerne l'esperimento della stessa.

Le parti avrebbero la piena scelta, dunque, se darle o meno avvio.

La dottrina ha tuttavia dato segno di riconoscere nella MAP un formale impegno degli Stati contraenti a risolvere le controversie per il tramite delle negoziazioni, o ad adeguare il contenuto dubbio od ambiguo dei testi convenzionali¹¹.

Tale tesi è corroborata da quanto visto nel capitolo 1 riguardo all'evoluzione storica dei rapporti economici internazionali. Gli Stati, con la ratifica delle Convenzioni, accettano più o meno incisivamente una integrazione dei sistemi fiscali, ed acconsentono a rendere tali accordi attuabili per il tramite di intese, obbligandosi quindi l'uno con l'altro allo scopo precipuo di evitare l'effetto della doppia imposizione¹².

Si può affermare dunque che la procedura consultiva rappresenta la via più funzionale per risolvere le difficoltà di tipo interpretativo legate alle Convenzioni, non solo quelle di tipo eminentemente pratico, ma anche quelle relative agli impedimenti alla normale efficacia delle clausole della Convenzione, così come formulate dalle parti negoziatrici. Essa è quindi volta ad interpretare la Convenzione dal punto di vista della sua *funzione*, in quanto riguarda più che altro difficoltà di tipo applicativo che coinvolgono molti soggetti passivi ad un tempo, e dunque dovrebbe poi concretizzarsi in un documento dell'Amministrazione che chiarisca l'interpretazione generale da dare al Trattato stesso. È proprio questo, infine, uno dei punti che differenziano la procedura in senso stretto da quella di consultazione. Quest'ultima infatti, a differenza della prima, comporta sempre la pubblicazione dell'esito raggiunto¹³.

Un'altra caratteristica propria della MAP consultiva sta nell'occuparsi di problemi applicativi non specifici, ma di carattere generale.

¹⁰ LA COMMARA-NUZZOLO, *op. cit.*, 7285.

¹¹ LA COMMARA-NUZZOLO, *op. cit.*, 7286; AVERY JONES, *Mutual Agreement Procedure*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 34, 1980, 557.

¹² Attribuire alla MAP lo scopo di adeguare o perfezionare l'intesa fiscale degli Stati corrisponde a riconoscere un certo obbligo non normativizzato di collaborazione tra Paesi.

¹³ Si pensi al caso previsto dal Par. 34 in cui gli Stati contraenti si oppongono all'integrazione del testo convenzionale riguardo a tematiche né espressamente né implicitamente trattate; si specifica in tale sede come l'integrazione stessa potrà avvenire solo con la forma prevista dagli Stati per la redazione della Convenzione medesima, dunque con un atto soggetto a ratifica od approvazione.

Infine, essa si riassume in un'unica fase di trattative, e non nei due distinti momenti dell'accoglimento/rigetto dell'istanza e della procedura amichevole vera e propria come visto nel cap. 2.

Tra i punti in comune invece, si può segnalare come entrambe le procedure possano essere instaurate da un solo contribuente, ed inoltre come tutte e due adottino i medesimi metodi quanto all'interpretazione, sia che si tratti di problemi specifici che di fattispecie generiche.

Infine, in nessuno dei due casi vi è l'*obbligo* di addivenire ad un accordo.

3.1.2 Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura consultiva

Il problema più rilevante che emerge dalla procedura di consultazione riguarda il valore dell'accordo finale, in particolare per ciò che concerne la sua rilevanza nei riguardi delle Amministrazioni e degli organi giurisdizionali interni¹⁴.

Nell'ambito del diritto internazionale, a fianco delle procedure di formazione delle norme convenzionali cd. *solenni* (caratterizzate dalle fasi della negoziazione tra le delegazioni, della firma del documento, della ratifica attraverso una legge interna e lo scambio, o deposito, delle ratifiche tra le parti) si individua una procedura alternativa in cui la manifestazione di volontà non si esprime con la ratifica, bensì si risolve nella firma da parte dei plenipotenziari. L'intesa così ottenuta prende il nome di *accordo in forma semplificata*, ed è caratterizzata dall'attribuzione ai comportamenti concludenti delle parti (concretizzati, appunto, nella firma da parte dei rappresentanti dei rispettivi Stati) di una completa manifestazione di volontà¹⁵.

La discrezionalità attribuita all'esecutivo per quanto concerne la conclusione di simili accordi, privi del passaggio della ratifica, varia da Paese a Paese. Nel caso dell'Italia, appaiono da escludere da tale potere le sole categorie di cui all'art. 80 della Costituzione¹⁶; in tutti gli altri casi, il legislatore sarebbe libero di decidere se dare all'accordo forma solenne ovvero ricorrere alla procedura "diretta"¹⁷.

¹⁴ AVERY JONES, *Mutual Agreement Procedure*, cit., 557.

¹⁵ CONFORTI, *op. cit.*, 68 ss.

¹⁶ Art. 80 Costituzione: "Le Camere autorizzano con legge la ratifica dei trattati internazionali che sono di natura politica, o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari, o importano variazioni del territorio od oneri alle finanze o modificazioni di leggi".

¹⁷ CASSESE, Art. 80, in AA. VV., *Commentario della Costituzione* (a cura di BRANCA), Bologna, 1979, 181.

Posto dunque che l'accordo amichevole di tipo consultivo abbia innegabili effetti a livello internazionale per la sua natura di accordo semplificato, è necessario qualificare l'atto ai fini interni¹⁸.

Gli accordi raggiunti avrebbero il valore attribuito ordinariamente ai documenti emanati dalle Amministrazioni con riferimento all'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie interne. Così ragionando, la questione dell'efficacia degli accordi sarebbe simile a quella riguardante le risoluzioni e note dell'Amministrazione finanziaria.

Ad un primo livello, si può quindi affermare che l'atto emanante da questo tipo di procedura abbia valore equivalente a quello delle risoluzioni e circolari, dunque un atto di natura amministrativa emanato dagli organi amministrativi supremi.

Il problema della vincolatività di una delibera di questo tipo sorge tuttavia nel determinare gli effetti che tali provvedimenti hanno nei diversi ordinamenti.

Così, negli Stati Uniti, ad esempio, l'accordo in esame assume la forma di *Revenue Ruling* con le corrispondenti funzione ed efficacia riservate a tale documento¹⁹.

In altri ordinamenti giuridici invece si ritiene che l'interpretazione dei testi dei Trattati internazionali sia esclusiva competenza degli organi giurisdizionali, e pertanto l'accordo in oggetto non potrebbe vincolare gli organi del contenzioso tributario, in quanto atto semplificato non introdotto tramite azione formale nell'ordinamento interno²⁰. Esso avrebbe dunque efficacia esclusivamente per l'Amministrazione²¹.

Si sottolinea ad ogni modo come la procedura consultiva non riguardi modifiche della Convenzione in senso stretto, bensì mere variazioni interpretative guardando sempre al rispetto della volontà dell'altra parte, vale a dire fino al limite in cui quest'ultima non giudichi i cambiamenti così incisivi da configurare una modificazione unilaterale del testo, che violi dunque gli obblighi assunti all'atto della firma della Convenzione. Richiamando infatti la riserva di legge costituzionale di cui all'art. 23, le risoluzioni e

¹⁸ *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP)*, cit., 33 ss.

¹⁹ I *Revenue Rulings* costituiscono delle interpretazioni ufficiali delle leggi tributarie statunitensi, emanate dal *National Office of the International Revenue Service*. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 601.

²⁰ Di tale portata sono le Convenzioni stipulate da Stati come Svezia e Svizzera. Tra i Paesi che al contrario non riconoscono nella procedura in senso lato una valida delega verso l'Amministrazione si possono annoverare Germania, Belgio, Canada e Giappone. A tal proposito si veda AVERY JONES, *Mutual Agreement Procedure*, cit., 556 ss.

²¹ In tali ordinamenti dunque la questione dell'efficacia degli accordi si manifesta in un problema di *delegazione di poteri*: gli organi giurisdizionali, nell'affermare di non considerarsi vincolati dal mutuo accordo, asseriscono che la delega di poteri contenuta nel testo convenzionale non sia abbastanza esauriente da attribuire portata interna all'accordo. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 602.

note dell'Amministrazione non costituiscono delle fonti di diritto, ma hanno valore di meri atti amministrativi con cui il Ministero emana istruzioni di portata non vincolante per il giudice.

Così, se l'accordo derivante dalla procedura viene equiparato ad una nota o circolare, la funzione integrativa di cui si era accennato risulta infondata, dal momento che tali atti non sono inclusi nella gerarchia delle fonti ed inoltre non hanno una portata richiamante il momento percettivo primario²².

Tale problema potrebbe tuttavia essere risolto se l'accordo risultante dalla procedura consultiva fosse incluso in un regolamento emanante dalla stessa legge di ratifica del Trattato, con la quale si sia prevista una clausola apposita per il ricorso alla MAP consultiva.

In tal senso, una forma efficace di pubblicità si avrebbe per il tramite dell'emissione di una "*norma in bianco*" conferente al Ministero il potere di integrare la Convenzione con l'emissione di un regolamento che richiami il dettato dell'accordo.

Allo stesso modo, si potrebbe perseguire lo stesso scopo emanando dei regolamenti ministeriali che, a differenza di quelli delegati, non necessitano di un'autorizzazione.

A conclusione, si sottolinea come l'aver individuato nella procedura consultiva il luogo più indicato di confronto tra le parti autorizza a considerarla anche la sede ideale per lo sviluppo di innovativi concetti di diritto tributario internazionale che derivino dagli ordinamenti interni, e che siano poi da essi isolati per poter essere applicati nelle questioni transnazionali *tout court*²³.

3.2 La procedura integrativa

3.2.1 Qualificazione del mutuo accordo scaturente dalla procedura integrativa

Il paragrafo 3 dell'art. 25 dispone che le Autorità competenti degli Stati contraenti facciano del loro meglio per risolvere, per via di amichevole composizione, le difficoltà o i dubbi derivanti dall'interpretazione od applicazione della Convenzione.

²² FALSITTA, *op. cit.*, 14 ss. Si sottolinea come la Circolare 21/E dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 rimanga piuttosto vaga sull'argomento, parlando di "*adeguate forme di pubblicità*" nel caso di accordo raggiunto dalle autorità competenti nell'ambito di una procedura amichevole aperta ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, del Modello OCSE.

²³ GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole, cit.*, 978.

Inoltre, si dispone che esse possano consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione in casi *non previsti* dalla Convenzione.

Tra le ipotesi più frequenti di applicazione di tale norma, esplicitamente menzionata nel testo del Commentario, è la questione del residente in uno Stato terzo che abbia in entrambi gli Stati contraenti una stabile organizzazione²⁴.

La disposizione convenzionale delega alle Autorità preposte un potere di integrazione del testo convenzionale concependo disposizioni aggiuntive riguardanti quelle fattispecie che non siano state previste dal Trattato stesso.

Tale procedura sarebbe caratterizzata dunque dalla sua natura “*produttiva di norme*”²⁵, vale a dire dall’essere un metodo di *creazione* di disposizioni, seppur nuove rispetto a quelle contenute nella Convenzione, in ogni caso equivalenti a queste ultime.

D’altra parte, tale terzo ed ultimo tipo di procedura potrebbe essere semplicemente un ulteriore tipo di procedura secondaria di applicazione della Convenzione, con funzione di tutela del contribuente e con natura giustiziale qualora vada a fare parte integrante del processo di interpretazione e di risoluzione delle controversie²⁶.

Ed in ogni caso, una volta acclarata la natura produttiva di norme, è importante capire se quest’ultima costituisca un effettivo atto con efficacia modificativa del testo convenzionale, per cui essa dovrebbe essere introdotta negli ordinamenti interni degli Stati contraenti attraverso un’apposita ratifica (in Italia per il tramite del Parlamento), o non sia invece un atto analogo al mutuo accordo risultato della procedura amichevole *stricto sensu* o consultiva, con efficacia dunque di mero atto di adattamento interpretativo²⁷.

Si procede ad esaminare le due distinte posizioni.

²⁴ Paragrafo 37 del Commentario OCSE all’ art. 25 del Modello: “*The second sentence of paragraph 3 enables the competent authorities to deal also with such cases of double taxation as do not come within the scope of the provisions of the Convention. Of special interest in this connection is the case of a resident of a third State having permanent establishments in both Contracting States*”. Si veda anche MIRAULO, *op. cit.*, 182.

²⁵ GARBARINO, *Note a margine del “caso Onduline”*: interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole, *cit.*, 980.

²⁶ Nel caso si richieda all’Amministrazione l’esame di una presunta situazione di doppia imposizione non esplicitamente menzionata nel testo dell’accordo, la procedura integrativa formerebbe cioè un tutt’uno con la MAP in senso stretto in quanto la risoluzione di una tale controversia attiene a casi non previsti dalla Convenzione. GARBARINO, *Note a margine del “caso Onduline”*: interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole, *cit.*, 980; KOCH, *op. cit.*, *supra* nota 30.

²⁷ GARBARINO, *Note a margine del “caso Onduline”*: interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole, *cit.*, 981.

Nel caso si accetti che la procedura si concretizzi in una vera e propria modificazione dell'ordinamento, due sono le condizioni che devono essere rispettate.

Prima di tutto è necessario che sia attribuita, o nel sistema costituzionale dello Stato contraente o comunque in una clausola apposita, la possibilità per gli organi amministrativi di emendare la Convenzione.

In secondo luogo, deve essere prevista la facoltà di giungere alla conclusione di Trattati in forma semplificata in materia tributaria, nonostante il più volte menzionato principio della riserva di legge²⁸.

Nel caso invece non sia configurabile l'ipotesi che vede nella procedura amichevole integrativa un metodo autonomo rispetto alle altre due tipologie, è evidente come essa assuma una funzione solo *sussidiaria* rispetto alle disposizioni aventi ad oggetto la MAP in senso stretto. Così stando le cose, alla procedura integrativa rimarrebbe il solo compito di rimediare alle omissioni del testo convenzionale, ma non potrebbe estendersi a fattispecie nelle quali si verifica doppia imposizione, se non esplicitamente menzionate nella Convenzione stessa²⁹.

Nessun dubbio sembra emergere invece dal dettato del paragrafo 37 del Commentario, in cui si prende in esame il caso degli Stati contraenti le cui leggi interne impediscano l'approvazione di punti della Convenzione che non siano in modo esplicito od implicito previsti dal testo del Trattato. In tal caso, infatti, la Convenzione potrebbe essere completata solo previa ratifica od approvazione, al pari di quanto si è fatto per la Convenzione stessa, di un apposito protocollo³⁰.

Si presti attenzione al fatto che la nota del Commentario appena citata è anche l'unico enunciato scritto - a livello di documenti ufficiali - che indichi inequivocabilmente una funzione normativa della procedura amichevole di tipo *legislative*.

Il dettato convenzionale propone dunque l'inclusione nelle Convenzioni di una clausola che imponga alle autorità competenti di consultarsi al fine di evitare la doppia imposizione nei casi non previsti, sempre se non vi sia alcuna preclusione degli Stati

²⁸ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 606 ss.

²⁹ Si tenga poi presente che l'integrazione portata dal *legislative method* non può in ogni caso estendersi ai casi espressamente non previsti dal legislatore, bensì solo alle lacune *volontarie*. Cfr. ADAMI-LEITA, *op. cit.*, 373.

³⁰ "An exception must, however, be made for the case of Contracting States whose domestic law prevents the Convention from being complemented on points which are not explicitly or at least implicitly dealt with; in such a case, the Convention could be complemented only by a protocol subject, like the Convention itself, to ratification or approval". Cfr. BAGGIO, *op. cit.*, 214.

contraenti a questo riguardo. L'emendamento della Convenzione potrebbe essere così effettivamente realizzato nella misura in cui gli Stati accettino che un determinato grado di controllo sulla politica fiscale possa essere attenuato con lo strumento della clausola³¹.

D'altra parte, il problema dell'emendamento si risolve in un'evidenziazione ben precisa di quelli che sono i limiti e le facoltà concesse all'Amministrazione. Prendendo l'esempio degli Stati Uniti, la Direzione finanziaria ha il potere di integrare la legislazione tributaria ordinaria attraverso *legislative regulations*³²; ma tale potere le è attribuito da una apposita disposizione della legge tributaria.

Nel nostro Paese, invece, il Parlamento, seppur disposto a concedere taluni poteri all'Amministrazione finanziaria, per altro verso si trova spesso "bloccato" dalle disposizioni costituzionali.

Una possibile via d'uscita a tale dilemma potrebbe individuarsi nella considerazione che il controllo e la ratifica da parte del Parlamento potrebbero in teoria non essere necessari, fintantoché non si vada ad infrangere il divieto di creazione di nuove fattispecie impositive.³³

3.2.2 Efficacia degli accordi risultanti dalla procedura integrativa

Come è stato esplicitato nel paragrafo precedente, la procedura integrativa si basa sul presupposto del verificarsi di una doppia imposizione dalla quale il contribuente non può ricevere protezione con la semplice procedura amichevole in senso stretto. In particolare il Commentario, al par. 37, cita come caso principe l'ipotesi del soggetto terzo avente una stabile organizzazione in ciascuno degli Stati contraenti.

Il Comitato degli Affari Fiscali si è occupato di tale questione, ribadendo il fatto che tale metodo rappresenta un prezioso strumento di risoluzione di problemi che derivano

³¹ Essa dovrebbe poi essere resa effettiva includendo, negli strumenti di ratifica ed esecuzione del Trattato, specifiche disposizioni che attribuiscono agli organi preposti un'autorità solitamente "coperta" dalla riserva di legge.

³² Esse sono disposizioni previste dal Congresso americano con lo scopo di definire i requisiti di tipo sostanziale di una disposizione dell'*Internal Revenue Code* (IRC), ovvero la versione interna della Legge Federale Fiscale degli Stati Uniti d'America.

³³ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 608; GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 986.

dalle operazioni di *thin-capitalization*³⁴, e che possono dunque fungere da presupposto per l'instaurazione della procedura laddove quella consultiva non sia sufficiente a fugare tutti i dubbi.

La procedura amichevole integrativa ha, inoltre, la peculiarità di poter essere impiegata nella risoluzione dei casi di doppia imposizione economica.

Sebbene tale problema sia risolvibile almeno nei riguardi dei *corresponding adjustments* relativi al fenomeno del *transfer pricing*³⁵, infatti, alcuni Stati hanno sollevato una riserva riguardo al contenuto del par. 10 del Commentario³⁶.

In tale eventualità, se non si vogliono lasciare “scoperte” talune fattispecie non previste dalla Convenzione, si rende auspicabile il ricorso al *legislative method* come mezzo più adatto a dare soluzione ai casi di doppia imposizione economica³⁷.

In definitiva, tale tipo di procedura si differenzia da quella consultiva in quanto, a differenza di quest'ultima, essa può intervenire anche in casi che esulino dalle previsioni del testo convenzionale, seppur utilizzando l'interpretazione più estensiva possibile di quest'ultimo.

Inoltre, essa “copre” i casi in cui i contrasti riguardo all'interpretazione ed applicazione delle norme siano dovuti ad una lacuna delle stesse.

Infine essa opera ove non vi sia, o sia mal definito, quella ripartizione delle potestà impositive che rappresenta la premessa di ogni Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

³⁴ Il concetto è rilevante agli effetti dell'azione di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione delle imprese avviata dalla riforma Tremonti e riguarda principalmente i contribuenti soggetti IRES (art. 98 del D. Lgs. 12.12.2003 n. 344) e applicabile anche alle imprese individuali soggette all'IRPEF.

Si vuole cioè evitare che i soci, invece di investire nell'impresa sufficiente capitale proprio, la finanzino mediante prestiti in modo da beneficiare di un'imposizione fiscale più mite mediante maggiori oneri per interessi passivi. (*Tratto da Bankpedia.org*)

³⁵ Su tale argomento si rimanda al Capitolo 4.

³⁶ “[...] As a result, most Member Countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with — at least — the spirit of the Convention and falls within the scope of the mutual agreement procedure set up under Article 25. States which do not share this view do, however, in practice, find the means of remedying economic double taxation in most cases involving bona fide companies by making use of provisions in their domestic laws”.

³⁷ REALE, *op. cit.*, 353.

CAPITOLO IV

IL PROBLEMA DEGLI “AGGIUSTAMENTI CORRISPONDENTI” NELLA DISCIPLINA SUL *TRANSFER PRICING*

SOMMARIO: 4.1 Il *Transfer Pricing*: aspetti generali. – 4.1.1 *Normativa italiana*. – 4.1.2 *Disciplina convenzionale*. – 4.1.3 *Compatibilità tra disciplina interna e convenzionale*. – 4.2 La Convenzione 90/436/CEE in ambito comunitario. – 4.2.1 *Presupposti per l’instaurazione*. – 4.2.2 *La procedura amichevole*. – 4.2.3 *La procedura arbitrale*. – 4.3 La Convenzione Italia - Stati Uniti: un esempio.

4.1 Il *Transfer Pricing*: aspetti generali

4.1.1 Normativa italiana

Nei capitoli precedenti è stato presentato diffusamente l’istituto della procedura amichevole, dagli aspetti procedurali e applicativi passando per le questioni interpretative e dottrinali, particolarmente interessanti per il fine ultimo della nostra trattazione.

Due sono i punti che hanno attirato maggiormente l’attenzione di studiosi ed esperti, vale a dire l’efficacia del mutuo accordo nell’ordinamento interno e il grado di discrezionalità delle Amministrazioni finanziarie rispetto alla delibera di una decisione conclusiva riguardo alle pretese del contribuente.

È arrivato dunque il momento di affrontare quel ramo della disciplina fiscale - a cui si erano fatti fino ad ora riferimenti volutamente generici – che è maggiormente legato all’istituto della procedura amichevole, in quanto la sua regolazione passa imprescindibilmente per il raggiungimento di un mutuo accordo: il *transfer pricing*.

La disciplina dei prezzi di trasferimento prende in considerazione le operazioni intercorrenti tra un’impresa residente e società non residenti che, rispettivamente:

- controllino l’impresa italiana;
- siano controllate da essa;
- siano controllate dalla stessa controllante dell’impresa italiana.

La disposizione a cui fare riferimento nel nostro ordinamento è l’articolo 110, comma 7 del TUIR, che è andato a sostituire l’art. 76, comma 5 del medesimo Testo.

La finalità di tale disposizione si individua nell'evitare il trasferimento artificioso di materia imponibile da un Paese all'altro fissando corrispettivi diversi dal prezzo di mercato¹. Più in generale, il condizionamento dei prezzi potrebbe avere virtuali conseguenze sulle richieste di aumenti salariali per i lavoratori, mostrando profitti meno elevati, o condizionare le autorità governative ad aumentare i prezzi di alcuni prodotti, ridurre i profitti di alcune controllate a seconda delle legislazioni degli Stati esteri, sfuggire a determinate misure *anti dumping*, e gli esempi potrebbero continuare².

Tale operazione può essere realizzata da un'impresa italiana in due modi, fissando un prezzo più basso di quello praticato nei confronti di imprese terze all'atto di una vendita o di una prestazione di servizi ad una controllata estera, ovvero acquistando beni o servizi da una propria controllata ad un prezzo più elevato dell'ordinario, aumentando cioè i costi.

È importante evidenziare come la nozione di *controllo*, quale è intesa nell'articolo 110 TUIR, non ricalchi fedelmente quella contenuta nel Codice Civile all'art. 2359³, bensì sia più "estesa". Così, l'Amministrazione finanziaria annovera altre ipotesi in cui si può configurare un'ipotesi di controllo: la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa, l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'impresa, il diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi delle società, ecc.⁴

È indubbio in ogni caso come il controllo, quale che sia la nozione adottata, debba essere caratterizzato da un certo grado di elasticità. Vale a dire che esso deve essere calato in un contesto dinamico, tenendo presente come la realtà porti a vari gradi di

¹ Cfr. TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 84.; ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 1999, 65.

² MAISTO, *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985, 2.

³ Art. 2359 c.c. "*Sono considerate società controllate:*

1) *le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*

2) *le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*

3) *le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa [...]*".

⁴ Si veda la Circolare n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980. In ogni caso, si è giunti in molti casi alla conclusione secondo cui, ove nell'art. 110 sia menzionata esplicitamente la nozione di *controllo*, ad essa sia da attribuire il significato contenuto nell'art. 2359 c.c.

relazioni e commistioni tra imprese e società, difficilmente interpretabili con una definizione eccessivamente rigida⁵.

Assume importanza poi evidenziare i termini scelti dal legislatore all'interno della norma. Ci si riferisce, qui, alla contrapposizione tra l'*impresa* residente e le *società* non residenti in Italia.

La distinzione non è evidentemente casuale, bensì sorge dal progressivo cambiamento nel lessico della norma del TUIR col passare degli anni⁶.

Ed il termine di impresa è effettivamente un concetto di portata più ampia rispetto a quello di società, in quanto comprende le imprese individuali, le società di persone e di capitali, gli enti di tipo commerciale, in breve ogni soggetto che generi reddito d'impresa⁷.

Si esamina a questo punto nei dettagli la norma in questione.

Ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR, i costi ed i ricavi relativi a transazioni internazionali con società non residenti - caratterizzate dal controllare, od essere controllate direttamente od indirettamente da, un'impresa italiana, o controllate dalla stessa società che controlli l'impresa italiana – sono valutate in base al *valore normale* dei beni ceduti o dei servizi prestati, o dei beni e servizi ricevuti nel caso ne derivi un aumento del reddito.

Nel caso invece si avesse una diminuzione di quest'ultimo, la disposizione trova applicazione, nella misura in cui tale esecuzione sia consequenziale ad un accordo concluso con le autorità competenti dello Stato o degli Stati esteri, a seguito dell'applicazione di procedure amichevoli quali sono previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi.

Osservando separatamente i due periodi dell'articolo, nella prima parte si enuncia come, nel caso in cui il valore normale ed il corrispettivo pattuito per la transazione non corrispondano, l'Amministrazione italiana avrà facoltà di utilizzare in sede di verifica il valore normale, fintantoché da tale "applicazione" derivi un aumento del reddito imponibile.

⁵ Così negli USA, ad esempio, il termine "controllata" si riferisce ad un controllo esercitato od esercitabile, dunque esercitato di fatto nonostante esso manchi di una *forma* esplicita.

⁶ In passato si adottava ad esempio il termine "soggetti", per indicare le corrispondenti "società" nella definizione odierna.

⁷ TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 83.

Qualora invece dalla sostituzione con il valore normale si osservi una diminuzione dell'imponibile, il valore normale assumerà rilievo soltanto nella misura in cui ciò risponda all'esecuzione di un mutuo accordo tra le Amministrazioni conseguente all'applicazione della procedura amichevole⁸.

Il presupposto oggettivo si origina dal combinato disposto degli art. 110, comma 7 e 9, comma 3 del TUIR⁹, ogniqualvolta il corrispettivo pattuito per la transazione tra controllate ed il valore normale diano luogo ad evidenti difformità.

Viene privilegiata, rispettivamente, l'adozione di un confronto "interno", ovvero basato su listini e tariffe dei fornitori, e solo in seconda battuta il ricorso a quello "esterno" dato dai listini e le tariffe professionali.

Questa necessaria premessa sulla logica ed il funzionamento della normativa sul *transfer pricing* assume rilevanza per la nostra trattazione nella misura in cui le rettifiche dei prezzi infragruppo diano origine, oltre alla questione della corretta valutazione del valore normale, a problemi di doppia imposizione economica¹⁰.

È evidente infatti come, nel caso in cui l'Amministrazione italiana proceda ad una rettifica in aumento del prezzo e l'Amministrazione dell'altro Stato non operi un aggiustamento di segno contrario, il soggetto passivo sia colpito ingiustamente. Stesso esito si avrebbe poi invertendo le parti, ovvero nel caso in cui sia l'Amministrazione della società non residente ad aver operato una rettifica, e quella italiana non si sia regolata di conseguenza¹¹.

⁸ GAZZO, *Transfer pricing e ruling internazionale: luci ed ombre del nuovo istituto*, in *Fisc. Intern.*, 2004, 115 ss.

⁹ Art. 9, comma 3 TUIR: "Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

¹⁰ MIRAULO, *op. cit.*, 4.

¹¹ Riguardo alla rettifica in diminuzione del reddito nello Stato estero, si è visto invece come il dettato dell'art. 110 comma 7 preveda pacificamente che, ove si giunga ad un mutuo accordo tra le Amministrazioni, la rettifica in diminuzione per l'impresa residente è direttamente riconosciuta nell'ordinamento interno.

La risposta del legislatore italiano a tali problemi è rappresentata dall'articolo 8 del D.L. 269 del 2003, denominato *Ruling Internazionale* ed introdotto il 1 gennaio 2004 in Italia¹².

Grazie a tale accordo, avente pieno valore di contratto, l'impresa italiana può pattuire in modo predeterminato i criteri di scelta del valore normale che le sarà in seguito applicato. L'accordo ha una validità di tre anni, ovvero per tutto il periodo d'imposta in corso più i successivi 24 mesi, ed è vincolante per l'Amministrazione finanziaria.

Il *Ruling* rappresenta senza dubbio un tassello importante nella gestione della problematica del *transfer pricing*: vincolare l'Amministrazione finanziaria per un triennio vuol dire inibire l'attività accertativa di quest'ultima riguardo alle questioni dell'intesa – salvo che non intervengano questioni di fatto o di diritto che portino ad un'alterazione dell'oggetto stesso dell'accordo¹³. Inoltre, il contribuente ha la garanzia di conoscere con certezza l'entità della sua obbligazione tributaria, fattore di grande importanza soprattutto dal momento in cui si ragiona su imprese correlate tra loro.

Sul versante opposto, per l'Amministrazione la complessità della disciplina dei prezzi di trasferimento porta a notevoli difficoltà di tipo accertativo, perciò lo strumento del *Ruling* può facilitare il suo compito e fornire un prezioso *feedback* sulle caratteristiche fiscali delle diverse imprese.

In ogni caso, la problematica della doppia imposizione non può essere del tutto scongiurata anche applicando il suddetto accordo. Infatti il “contratto” stipulato con la propria Amministrazione non ha effetto vincolante nell'altro Stato¹⁴, dove l'Amministrazione potrebbe avere a sua volta delle disposizioni in materia di *transfer pricing*.

¹² Art. 8, commi 1 e 2 del D.L. 269/2003: “1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di *ruling* di standard internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties.

2. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti”.

¹³ GAZZO, *op. cit.*, 119.

¹⁴ L'art. 8, comma 3 del D.L. 269/2003 recita infatti: “ [...] In base alla normativa comunitaria, l'amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni”.

Infine, si menziona la disposizione interna prevista dal legislatore al fine di scongiurare l'irrogazione di una sanzione di tipo amministrativo per infedele dichiarazione, nel caso l'Amministrazione finanziaria contesti un caso di *transfer pricing*.

Così, nell'art.1, comma 2-ter del D. Lgs. n. 471 del 1997 si è previsto che una tale sanzione possa essere evitata dal contribuente qualora, nel corso di accessi o verifiche, egli consegna all'Amministrazione i documenti necessari al riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati e comunichi all'Agenzia delle Entrate, tramite dichiarazione dei redditi, di disporre di tale documentazione¹⁵.

4.1.2 Disciplina convenzionale

A livello internazionale l'OCSE si è occupata diffusamente della tematica dei prezzi di trasferimento, approfondendo in particolare lo studio del cosiddetto "*arm's length principle*", ovvero il principio del prezzo di libera concorrenza.

Si è fatta particolare menzione, relativamente alla determinazione del presupposto oggettivo che dà vita a problematiche di *transfer pricing*, all'art. 9 del Modello OCSE.

Tale norma dispone che, nel caso tra due imprese caratterizzate da un qualche grado di controllo si siano definite condizioni diverse da quelle che si avrebbero tra imprese indipendenti per quanto riguarda le relazioni finanziarie e commerciali, gli utili realizzati sono sottoposti a rettifica, al fine di allinearli a quelli realizzati in condizioni normali e di sottoporli a tassazione di conseguenza.

Per scongiurare la doppia imposizione che sorgerebbe dalla rettifica unilaterale del reddito da parte dell'Amministrazione del Paese in cui opera una delle imprese coinvolte, il comma 2 dell'articolo 9 autorizza l'Amministrazione del Paese in cui agisce l'altra impresa interessata ad effettuare un *corresponding adjustment*, vale a dire una rettifica in diminuzione del reddito imponibile corrispondente alla variazione in aumento avvenuta nel primo Paese. Tale rettifica è subordinata alla conclusione di una procedura amichevole tra le Amministrazioni finanziarie, con le caratteristiche viste nell'art. 25 del Modello OCSE.

Se l'esigenza di valutare correttamente la tassazione del reddito imponibile per le imprese associate e le stabili organizzazioni fu espressa all'interno della Società delle Nazioni già a partire dal 1933, la compiuta affermazione dell'*arm's length principle* si

¹⁵ Così facendo, anche nel caso in cui l'Amministrazione perseveri nella contestazione, si eviterà l'applicazione di una sanzione per infedele dichiarazione.

individua nell'art. 9 del Modello OCSE 1963. In esso, in particolare, viene introdotto per la prima volta il comma 2 dell'articolo 9 in una versione pressoché identica a quella odierna¹⁶.

La necessità di garantire un agevole recepimento della norma da parte delle varie legislazioni nazionali, nonché di fornire delle linee guida per dare uniformità alle varie soluzioni adottate nei vari Paesi, ha portato alla redazione del Rapporto “*Transfer pricing and Multinational Enterprises*” (1979).

Negli anni, al Rapporto sono seguite le “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” del 1995, che hanno modificato il contenuto del primo in particolare in merito all'applicazione dei metodi tradizionali, suggerendo l'adozione di altri principi per le mutate esigenze dell'economia mondiale.

Al 2000 risale poi la pubblicazione delle “*Direttive sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali*”, oggetto di traduzione da parte del Ministero italiano¹⁷.

L'istituto della procedura amichevole, è evidente, ha posto per i legislatori di tutto il mondo più problemi ed interrogativi che non effettive soluzioni al problema della doppia imposizione. Abbiamo avuto modo di individuare varie ragioni di tipo *sostanziale*, come l'impossibilità di attribuire al contribuente un diritto alla pronuncia; di tipo *procedimentale* (la presenza di indicazioni soltanto sommarie sullo svolgimento della procedura vera e propria); infine, di tipo *temporale* (emblematica l'assenza di uniformi indicazioni sui termini in cui la procedura debba essere portata a compimento)¹⁸.

Ma il più grande limite, che emerge anche nell'applicazione dei *corresponding adjustments* subordinati alla MAP ai sensi dell'art.110 comma 7 del TUIR, è rappresentato ancora una volta dal prevedere una mera obbligazione di mezzi, e non di risultato, per le parti in causa. Le Amministrazioni potrebbero così non giungere ad alcuna delibera per risolvere la controversia sul *transfer pricing*¹⁹.

¹⁶ BALZANI, *Il Transfer Pricing*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 2005, 572.

¹⁷ GAZZO, *op. cit.*, 117.

¹⁸ DOMINICI, *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (a cura di UCKMAR), Padova, 1999, 923 ss.

¹⁹ FILIPPI, *Dalla procedura amichevole ... alla procedura arbitrale: osservazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1175.

Per questo motivo, nel febbraio 2006 l'OCSE ha diffuso il "*Proposals for improving mechanism for the resolution of tax treaty disputes: public discussion draft*", suggerendo l'esame della disputa ad opera di un collegio di tre arbitri, tenuti ad emettere, nel periodo di 6 mesi, una decisione con portata vincolante per gli Stati membri - a meno che essi non abbiano nel frattempo raggiunto un accordo risolutivo - riguardo a controversie che fossero pendenti, di fronte alle autorità competenti, da oltre due anni. Tale proposta si affianca all'impostazione della Convenzione 90/436/CEE (*Convenzione Arbitrale*), e prevede che ogni controversia sull'applicazione sia oggetto di possibile arbitrato: rientrerà nella discrezione dei vari Stati il circoscrivere l'ambito del suo utilizzo²⁰.

Il funzionamento della procedura arbitrale è così strutturato.

Nei tre mesi successivi all'inoltro della richiesta le Autorità si devono accordare sull'oggetto della controversia e comunicare la decisione al richiedente.

Nei tre mesi seguenti al ricevimento di tale decisione da parte del contribuente, ognuna delle parti nominerà un proprio arbitro, mentre la scelta di un terzo sarà affidata ad un soggetto neutrale alla controversia.

Gli arbitri designati avranno a disposizione sei mesi per giungere ad un pronunciamento, termine che potrà essere prolungato di ulteriori sei mesi.

In nessun caso sarà sottoponibile al collegio arbitrale una controversia già presentata nello Stato di residenza del soggetto per il tramite di una procedura civile od amministrativa, o sulla quale sia stata già pronunciata la sentenza²¹.

Sempre nei primi mesi del 2006 si è svolto l'incontro OCSE sull'elaborazione del *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP)*, un documento presentante varie *best practices* basate su casi reali connessi alle controversie in ambito fiscale²².

Il Modello OCSE, a partire dal 2008, ha così annesso ai quattro commi dell'articolo 25 un quinto, recitante: "*Laddove in applicazione del paragrafo 1, una persona ha sottoposto un caso all'autorità competente di uno Stato contraente[...], e le autorità*

²⁰ PETRILLO, *New impetus from the OECD for resolving tax disputes through arbitration: an opportunity to reflect on the validity of domestic restraints to arbitration in tax matters*, in *International Tax Law Review*, 2006, II, 171.

²¹ La *ratio* sottostante è ovviamente individuabile nella necessità di frenare l'azione di un soggetto che dia inizio alla procedura, in quanto non soddisfatto della decisione raggiunta in sede di contenzioso interno.

²² Tale progetto era stato proposto già a partire dal 2004, con il *draft* intitolato "*Improving process for resolving International tax disputes*".

competenti non sono in grado di risolvere il caso in via di amichevole composizione ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente, le controversie irrisolte di questo caso devono essere sottoposte ad un arbitrato se la persona lo richiede. [...] A meno che una persona direttamente interessata da questo caso rifiuti l'accordo amichevole che dà attuazione al lodo arbitrale, tale lodo è vincolante per entrambi gli Stati contraenti ed è da attuare indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti. Le autorità degli Stati contraenti disciplinano, di comune intesa, le modalità di applicazione di questo paragrafo”²³.

La versione precedentemente adottata in alcune Convenzioni, invece, prevedeva soltanto una facoltà di ricorso (*If a disagreement cannot be resolved by the competent authorities it may, if both competent authorities agree, be submitted for arbitration*).

4.1.3 Compatibilità tra disciplina interna e convenzionale

Come evidenziato nei paragrafi precedenti, la logica dell'istituto dei prezzi di trasferimento ruota attorno al principio del prezzo di libera concorrenza, così come enunciato nel Rapporto del 1979 (“... prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari a condizioni similari o identiche nel libero mercato”) e richiamato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE.

L'Amministrazione italiana ha dato chiaro segno di riconoscere la validità di tale principio, facendolo proprio per il tramite dell'adozione del metodo del *confronto di prezzo*. La Circolare n. 32 del 1980 enuncia il funzionamento alla base di tale criterio, specificando che il prezzo, di costo o di ricavo, della transazione sottoposta a verifica deve essere pari a quello praticato in una vendita confrontabile, effettuata tra imprese indipendenti fra loro (*confronto esterno*), ovvero tra un'impresa del gruppo e un terzo indipendente (*confronto interno*)²⁴.

Il valore normale, è evidente, può essere piuttosto complesso da individuare.

Se infatti esso può essere derivato da elementi oggettivi quali listini, tariffe o dati tratti dalla contabilità di impresa, ardua può essere la valutazione nel caso si ragioni su

²³ Adattamento dalla traduzione italiana del paragrafo 5 dell'art. 25 Modello OCSE, introdotto dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE il 18 luglio 2008, tratto da VORPE, *op. cit.*, 614.

²⁴ Tale distinzione tra le possibilità applicative del sistema era contenuto originariamente nel Rapporto OCSE del 1995. Cfr. TOSI-BAGGIO, *op. cit.*, 85.

prodotti realizzati *una tantum* (si pensi alle opere dell'industria pesante, quale quella navale) od immateriali, come i marchi o brevetti.

In tale valutazione soccorre, almeno parzialmente, l'indicazione contenuta nel Rapporto del Comitato per gli Affari fiscali dell'OCSE, che fornisce una serie di criteri pratici per applicare il confronto. I criteri maggiormente utilizzati a tal scopo risultano essere il criterio del *prezzo di rivendita*, ove il valore normale della cessione di beni tra due imprese risulta deducendo dal prezzo di rivendita praticato dalla seconda nei confronti di un terzo indipendente le spese da essa sostenute unitamente ad un margine di profitto; ed il criterio del *costo maggiorato*, che emerge aggiungendo al costo di produzione del bene un margine medio di profitto.

Affinché il raffronto sulla base del *transfer pricing* porti a valutazioni attendibili, è necessario che le operazioni che coinvolgono le imprese siano comparabili. È cioè essenziale che non vi siano differenze tra le diverse operazioni così significative da inficiare l'efficacia dei parametri di riferimento succitati.

Così, per i beni materiali si guarda alla similarità delle caratteristiche fisiche, per i servizi alla loro estensione, per i beni immateriali alla durata ed al diritto di esclusiva, solo per citare alcune categorie²⁵.

Importanza fondamentale hanno poi, al fine di paragonare beni apparentemente identici, le circostanze economiche quali la dimensione del mercato, la localizzazione geografica, il livello di concorrenza.

Infine, appare chiaro che un'impresa può applicare dei prezzi sotto costo nell'ambito di una campagna di penetrazione commerciale, e quindi bisogna evidentemente valutare caso per caso tali comportamenti apparentemente "anti-liberistici"²⁶.

Nella stragrande maggioranza degli ordinamenti, ed anche nel caso dello Stato italiano, il *transfer pricing* è regolato da norme speciali che possono essere applicate ad ogni tipo di transazione che coinvolga un soggetto residente ed uno non residente. In Argentina e Brasile, invece, vi è una distinzione nel trattamento di problematiche riguardanti le transazioni di beni immateriali e di quelle riguardanti i trasferimenti di tecnologia.

In altri casi ancora, invece, il fenomeno del *transfer pricing* è regolato da disposizioni aventi le portate applicative e le logiche più varie, come nel caso della "distribuzione occulta di profitti" citata nella legislazione svizzera.

²⁵ BALZANI, *op. cit.*, 593.

²⁶ MAISTO, *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995, I, 357.

Anche l'ambito applicativo, nella maggioranza dei casi riferentesi alle operazioni transnazionali, è oggetto di variazioni da Paese a Paese. Così, nel caso danese la normativa sui prezzi di trasferimento si applica anche tra società che siano tutte residenti nel territorio nazionale²⁷.

Comunque sia, l'evidenza mostra come non tutti gli ordinamenti abbiano accettato pacificamente l'idea che i principi di cui all'art. 9 del Modello OCSE prevalgano *sempre* su eventuali disposizioni difformi contenute nelle normative interne.

Così, ad esempio, negli USA si ritiene che la norma convenzionale non escluda il ricorso ai sistemi contenuti negli ordinamenti nazionali.

È stato perciò auspicato l'inserimento di una previsione di valenza prioritaria dei metodi convenzionali rispetto a quelli "interni"; cosa che sarebbe particolarmente opportuna riguardo ai metodi alternativi quali quelli reddituali su cui l'OCSE, a partire dal 1995, ha delineato ben chiari confini, al fine di garantire il rispetto dei principi base della libera concorrenza²⁸.

4.2 La Convenzione 90/436/CEE in ambito comunitario

4.2.1 Presupposti per l'instaurazione

Nelle pagine precedenti si è presentato il dettato convenzionale riguardante le controversie sui prezzi di trasferimento, che può essere applicato a questioni riguardanti tutti i diversi ordinamenti nazionali.

Buona parte dei Paesi del continente europeo, tuttavia, costituiscono e fanno parte anche dell'Unione Europea. E proprio dal legislatore comunitario è stato formulato, nel 1990, un modello di accordo internazionale sul *transfer pricing*.

Si fa riferimento, più precisamente, alla "*Convenzione 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in relazione alla rettifica degli utili fra imprese associate*", ribattezzata comunemente "*Convenzione arbitrale*"²⁹.

²⁷ BALZANI, *op. cit.*, 575.

²⁸ BALZANI, *op. cit.*, 574. *Contra*, MAISTO, *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, *cit.*, 79, secondo il quale la funzione della norma convenzionale si individuerebbe proprio nella protezione delle imprese degli Stati contraenti da valutazioni non conformi al principio del prezzo di libera concorrenza. Così ragionando, dunque, la norma interna eventualmente difforme sarebbe neutralizzata dalla disposizione della Convenzione.

²⁹ La Convenzione riguarda, nello specifico, i seguenti Paesi: Belgio, Danimarca, Germania, Grecia, Spagna, Francia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo e Regno Unito.

Se le rettifiche sui prezzi riguardano imprese comunitarie, dunque, è ragionevole pensare che sia questo Trattato e non le disposizioni convenzionali in tema di procedura amichevole a trovare applicazione.

La Convenzione arbitrale ha avuto negli anni una gestazione ed uno sviluppo innegabilmente complessi. Essa è infatti entrata in vigore ben cinque anni dopo la sua effettiva conclusione (con il 1° gennaio 1995, e con durata quinquennale), e negli anni a seguire ha visto l'introduzione di un protocollo di modifica sull'articolo 20³⁰. Firmato a Bruxelles il 25 maggio 1999, alla scadenza del periodo inizialmente pattuito, con tale ulteriore documento è stata confermata la durata temporale di cinque anni, con la previsione di una proroga volta per volta e a meno di obiezioni fondate che fossero sollevate da uno Stato contraente nei confronti del Segretario generale del Consiglio dell'UE³¹. Il documento ha altresì reso necessaria la ratifica di *tutti* gli Stati contraenti, ragion per cui la sua entrata in vigore è avvenuta soltanto il 1° novembre 2004.

In base al disposto dell'art. 3, commi 2 e 3 del protocollo, l'accordo ha effetto retroattivo a decorrere dal 1° gennaio del 2000, e per tutto il periodo che va da questa data fino al momento dell'entrata in vigore è stata disposta la sospensione dell'ordinario termine triennale³².

Il problema principale è stato rappresentato dalle procedure già in corso alla data del 1° gennaio 2000. A tal proposito i diversi Paesi hanno fornito interpretazioni assai variegata riguardo all'applicazione di tali intervalli temporali al fine di evitare le doppie imposizioni riguardanti i prezzi di trasferimento.

Così, Germania, Grecia, Irlanda, Spagna, Regno Unito, Lussemburgo e Paesi Bassi hanno operato, con riguardo all'applicazione della procedura amichevole, come se la Convenzione fosse già stata in vigore.

Altri Paesi, come l'Italia, hanno invece ritenuto applicabili le procedure amichevoli soltanto se espressamente previste dalle Convenzioni bilaterali.

Agli inizi degli anni Novanta, la proposta originaria della Commissione Europea era stata indirizzata verso la creazione di una *direttiva* sui prezzi di trasferimento; solo in

³⁰ "Protocollo di modifica della Convenzione del 23 luglio 1990 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate", in G. U. C. E. C202 del 16 luglio 1999.

³¹ ROLLE, *Recenti sviluppi della Convenzione "arbitrale" in materia di prezzi di trasferimento*, in *Fisc. Intern.*, 2005, 234.

³² Vale a dire che il periodo di quattro anni non viene conteggiato nel determinare se il caso è stato presentato alle autorità competenti entro il limite di cui all'art. 6, comma 1 della Convenzione.

seguito, il legislatore ha ripiegato sullo strumento convenzionale. Tra i punti che differenziano maggiormente i due tipi di strumento, vi è la caratteristica della Convenzione di sfuggire al controllo della Corte di Giustizia, al contrario della direttiva, nella quale le disposizioni oscure, non ben delineate od imprecise sono sottoposte al giudizio di tale organo.

A onor del vero, comunque, in alcuni casi è stato ammesso l'intervento della Corte, al fine di evitare ostacoli al raggiungimento degli obiettivi fondamentali della CEE.

Passando ad esaminare i fondamenti della Convenzione, è stato scelto di ricondurre la base giuridica all'art. 220 (attuale art. 293) del Trattato CEE³³. Trattandosi dunque di un accordo tra Stati, è ammessa la possibilità per le parti contraenti di applicare la procedura in modo parzialmente "disallineato" dalla Convenzione, nell'ottica del raggiungimento dell'obiettivo di eliminazione della doppia imposizione³⁴.

4.2.2 La procedura amichevole

La Convenzione 90/436/CEE ha visto l'attribuzione dell'aggettivo "arbitrale" in quanto essa prevede l'intervento di una *Advisory Commission* per ottenere un parere relativo alle possibili vie di eliminazione della doppia imposizione.

Ai sensi degli articoli 1 e 4 in essa contenuti, la Convenzione si applica allorquando, in conformità all'*arm's length principle*, uno Stato contraente attrae a tassazione in capo ad una propria impresa gli utili pertinenti all'impresa di un altro Stato contraente.

In tal caso, se intende procedere alla rettifica degli utili di un'impresa conformemente ai principi di cui all'articolo 4, lo Stato deve informare a tempo debito l'impresa sull'azione prevista, dandole allo stesso modo la possibilità di avvisare la seconda impresa cosicché quest'ultima possa informare a sua volta l'altro Stato contraente.

Se, dopo tale comunicazione, le due imprese e l'altro Stato contraente accettano la rettifica, non si applicano gli articoli 6 e 7. Qualora invece si prefiguri l'ipotesi opposta

³³ "Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:

- la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini;
- l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità;
- il reciproco riconoscimento delle società (a mente dell'art. 48, comma 2), il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese ad un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse;
- la semplificazione delle formalità cui sono sottoposti il reciproco riconoscimento e la reciproca esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali".

³⁴ E naturalmente, purché non si configuri evidente contrasto con la legislatura della Comunità.

di controversia riguardo alla rettifica degli utili tra imprese, una procedura amichevole sarà avviata ai sensi dell'art. 6.

Per quanto riguarda i *soggetti* legittimati a presentare l'istanza, si individuano le imprese residenti in relazione ai rapporti di partecipazione esistenti tra le medesime e le imprese stabilite in un altro Stato membro, e le *stabili organizzazioni* in Italia di imprese che siano residenti in un altro Stato membro³⁵.

Si possono individuare quattro fasi, in successione e correlate tra loro, con cui descrivere il funzionamento della procedura.

Il primo passaggio è rappresentato dall'instaurazione della procedura amichevole "tradizionale", che presenta cioè le caratteristiche del modello OCSE e quindi della stragrande maggioranza delle Convenzioni sulla doppia imposizione in vigore³⁶.

Qualora le autorità degli Stati contraenti non raggiungessero un accordo che elimini la d. i. entro due anni dalla data in cui l'istanza è stata presentata, esse devono porre in essere una Commissione consultiva incaricata di fornire un parere sulla questione.

Tale seconda fase deve portare ad un parere risolutivo entro i sei mesi dal momento in cui la Commissione ha preso conoscenza dei particolari della controversia.

Il terzo passaggio vede tornare come protagoniste le autorità competenti, che rivalutano la questione dopo aver ricevuto il parere della Commissione, e devono prendere una decisione risolutiva nel termine di sei mesi dalla data di comunicazione del medesimo.

La quarta ed ultima fase stabilisce che, nel caso in cui le autorità non riescano ad addivenire ad un accordo, esse saranno allora obbligate ad agire in accordo con il parere della Commissione al fine di eliminare l'imposizione non conforme.

La dottrina si è interrogata sull'opportunità di considerare la procedura della Convenzione arbitrale come composta da quattro distinte procedure, piuttosto che come un unico procedimento articolato in passaggi tra loro interrelati³⁷.

A tale ultima conclusione sembrerebbe sia attribuito maggior credito, soprattutto partendo da quello che è il punto chiave del Trattato in questione, vale a dire

³⁵ *Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*, Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 17.

³⁶ Ovvero per quanto concerne, ad esempio, i termini per la presentazione dell'istanza (tre anni) o per le modalità della sua presentazione (in forma scritta, consegna a mano alla Direzione,...). ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, in *Riv. Dir. trib.*, 12/2002, 1214.

³⁷ ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, cit., 1215 ss.

l'*obbligatorietà* di giungere ad un accordo. In base a tale presupposto la fase intermedia di creazione della *Advisory Commission* sarebbe meramente interlocutoria, vale a dire che sul parere, reso da esperti ed autorevoli personalità indipendenti, l'ultima parola spetta in ogni caso alle autorità.

Il fatto poi che le parti in causa siano pienamente consapevoli che una conclusione definitiva sulla controversia dovrà necessariamente essere raggiunta, irrobustisce ulteriormente la tesi sull'unità funzionale della Convenzione.

Riguardo alla composizione della Commissione essa è formata, oltre che da due rappresentanti di ciascuna autorità coinvolta, da un numero normalmente pari di soggetti "competenti ed indipendenti" scelti da un elenco di personalità insigni che ogni Paese deve redigere in base al disposto dell'art. 9, comma 4 della Convenzione.

Quale che sia la descrizione data a tali consulenti, è indiscutibile che non si tratti di veri e propri arbitri. In base a tale assunto dunque, sembrerebbe messa in discussione la stessa natura arbitrale della procedura proposta dalla Convenzione 90/436, restando valida tale attribuzione al solo scopo di distinguerla dall'ordinaria MAP delineata dal Modello OCSE, *in primis* per la vitale differenza riguardante l'obbligo di pervenire ad un risultato.

La Convenzione in esame non è tantomeno assimilabile al tipo di arbitrato proposto nella Convenzione Italia – Usa all'art. 25, dove è previsto che se le autorità competenti non addivengono in tempo ad un accordo, esse si possono rimettere ad un arbitrato, nei cui confronti il contribuente stesso si impegna *per iscritto* ad accettare la conclusione.

In questo caso, poi, si parlerebbe non di un parere (*opinion*), quanto di un lodo (*award*) vincolante sia gli Stati che il soggetto passivo³⁸.

4.2.3 La procedura arbitrale

Si affronta ora nello specifico il funzionamento della procedura arbitrale come delineata nella Convenzione. L'analisi non può che partire dai presupposti pratici del procedimento dell'arbitrato, e coinvolge in primo luogo la composizione della *Advisory Commission*.

Come già anticipato, il parere della Commissione deve essere reso entro il termine di sei mesi dal momento in cui la questione è stata sottoposta per la prima volta alla sua

³⁸ ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, cit., 1215 ss.

attenzione. A tale tempistica deve poi essere aggiunto l'intervallo di tempo di cui abbisognano le autorità per designare i propri rappresentanti all'interno dell'elenco di personalità competenti ed indipendenti di cui al comma 4 dell'articolo 9.

Tale lista è composta da 5 individui, i cui nominativi sono affidati alla Segreteria Generale del Consiglio Europeo. La composizione della Commissione si concreta in due rappresentanti – scelti all'interno della propria lista - per ogni Amministrazione interessata, più un numero pari di delegati indipendenti scelti di comune accordo tra le Amministrazioni all'interno della lista summenzionata.

I rappresentanti della Commissione eleggono poi un presidente scegliendolo tra gli individui rimasti disponibili nell'elenco.

È ovvio che tale carica non potrà essere affidata ad un individuo nominato nella lista interna di una delle parti. Addirittura, in nome di un principio di massima imparzialità, si è sottolineata l'opportunità di evitare la nomina di un presidente che sia estratto dalla lista di un Paese “terzo” nel quale una fattispecie di doppia imposizione, identica a quella che interessa le parti contraenti, si sia già verificata o possa verosimilmente farlo³⁹.

Il presidente della Commissione “*deve adempiere le condizioni per l'esercizio, nel suo paese, delle più elevate funzioni giurisdizionali o essere giureconsulto di notoria competenza*”, in generale deve essere quindi rivestito di qualità tali da rappresentare un'autorità in campo giuridico - fiscale.

Dal momento però che il testo convenzionale non fornisce esempi su quali siano gli uffici considerati “i più elevati” nell'ambito giuridico di un Paese – e aggiungendo la limitazione rappresentata dal dover designare un candidato in un elenco assai ristretto di nominativi – nella realtà anche la nomina del presidente di Commissione costituisce un aggravio in quanto alla tempistica di svolgimento delle fasi della procedura⁴⁰.

Con l'articolo 11 della Convenzione è stabilito che la Commissione debba basare il proprio parere sull'art. 4 del testo convenzionale.

Due sono le disposizioni che derivano da tale combinato disposto.

In primo luogo, è statuito che la doppia imposizione debba essere eliminata allorché riguardi un'impresa di uno Stato contraente che partecipi in modo diretto od indiretto

³⁹ CROCIATI, *Brevi note a margine dell'art. 8 della Convenzione per l'eliminazione delle doppie imposizioni da rettifica dei prezzi di trasferimento*, in *Dir. prat. Trib.*, 1993, I, 2137 ss.

⁴⁰ ROLLE, *op. cit.*, 235.

alla direzione o controllo di un'impresa appartenente ad un altro Stato contraente; ovvero nel caso in cui una medesima persona partecipi direttamente o meno alla direzione, controllo o al capitale di imprese appartenenti a due diversi Stati contraenti.

Sul piano oggettivo, invece, la d. i. dovrà essere eliminata quando due imprese siano vincolate da condizioni finanziarie o commerciali diverse da quelle che sarebbero praticate tra imprese indipendenti.

Anche in questa Convenzione, poi, è previsto che qualora l'impresa di uno Stato contraente eserciti la sua attività nell'altro Stato per il tramite di una stabile organizzazione, ad essa devono essere attribuiti i profitti che avrebbe conseguito se fosse stata un'impresa distinta e separata, con stesse o simili condizioni e svolgente la medesima o simile attività⁴¹.

Quanto all'autorità di cui dispone la Commissione, gli unici poteri istruttori sono individuati dai commi 1 e 2 dell'art. 10 della Convenzione. Si statuisce cioè l'obbligo per le imprese e le autorità degli Stati contraenti di fornire ogni informazione o elemento fattuale che necessiti alla Commissione, previa richiesta formale; inoltre, si prevede che quest'ultima possa chiamare le imprese o i suoi rappresentanti legali a comparire.

Specularmente, è riconosciuta una posizione *attiva* per le imprese su tali argomenti, sicché queste possono fornire autonomamente documenti, informazioni e dati utili ai fini della pronuncia, e la Commissione è tenuta a rispondere alla loro eventuale richiesta di essere ascoltate.

Per quanto riguarda infine il rapporto tra Commissione consultiva e Amministrazioni degli Stati contraenti, l'art. 10, comma 1 pone verso queste ultime una ben precisa limitazione, vale a dire che queste non sono tenute a fornire informazioni per le quali occorra esulare dalle norme dell'ordinamento interno, o peggio violare dei segreti commerciali o professionali, o comunque dati la cui diffusione andrebbe contro l'ordine pubblico⁴².

Lo scambio di informazioni è limitato, tra l'altro, dalle previsioni contenute nella Direttiva sulla mutua assistenza tra Amministrazioni, anche in rapporto ai metodi per

⁴¹ Avendo naturalmente rapporti totalmente autonomi rispetto all'impresa di cui essa costituisce un *permanent establishment*.

⁴² Sono, queste, le medesime limitazioni ordinariamente previste nel Modello OCSE all'art. 26 per quanto concerne lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie. Cfr. ROMAGNOLI, *Il nuovo art. 26 del Modello Ocse contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2005, 6238 ss.

accertare il valore corretto sui prezzi di trasferimento⁴³. Per questo motivo sembra legittimo che, nel fornire informazioni alla *Advisory Commission*, le Amministrazioni si attengano alle indicazioni contenute in tale documento.

Si passa ora ad esaminare la posizione del contribuente.

Dal portato dell'art. 25 del Modello OCSE sappiamo che in una MAP ordinaria le Amministrazioni faranno del loro meglio, e nulla di più, per giungere ad un'amichevole composizione. In tale scenario, il seppur significativo inserimento del comma 5 – relativo alla procedura arbitrale – non può essere considerato significativo a livello internazionale, fintantoché la gran parte degli Stati l'abbia inserito soltanto in alcune delle proprie Convenzioni, e più come eccezione che come regola⁴⁴.

Inoltre, anche ove si sia previsto il ricorso ad una procedura arbitrale, il Modello OCSE non presenta un vincolo preventivo stringente (cd. *mandatory arbitration*). Gli Stati, in altre parole, renderebbero effettiva la clausola soltanto a patto che vi sia stato un preventivo scambio di note tra le Amministrazioni⁴⁵.

Nella Convenzione arbitrale invece, il soggetto sa che una volta avviata la procedura si avrà sicuramente una risposta risolutiva da parte dell'Amministrazione, se necessario anche per il tramite di una Commissione opportunamente designata⁴⁶.

Vi sono però delle situazioni in cui l'interesse del contribuente può non essere più protetto.

I casi principali sono quello nel quale ingiustificatamente non si avvia la procedura, o nel quale la procedura amichevole viene avviata ma, pur non avendo raggiunto le autorità un accordo conclusivo, non si passa a costituire la Commissione consultiva. In questi casi, infatti, *nessuna* azione è disponibile per il contribuente, non facendo egli parte della Convenzione⁴⁷.

⁴³ "Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi" del 19 dicembre 1977.

⁴⁴ Così, portando come esempio l'Italia, gli Stati partner di Convenzioni contenenti la clausola arbitrale sono soltanto tredici: Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakhstan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda ed Uzbekistan.

⁴⁵ *Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*, Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 17.

⁴⁶ Il punto chiave della procedura è dunque, come visto per la MAP dell'art. 25, la determinazione della fondatezza del ricorso.

⁴⁷ PANAYI, *Tax Treaty law and Community law – some recent developments*, in *The EC Tax Journal*, Vol. 9, 2007, 33.

Allo stesso modo, il diritto interno non offre possibilità reali di tutela per il soggetto passivo.

Una possibilità potrebbe essere rappresentata dall'esercizio dell'autotutela⁴⁸, a condizione che l'Amministrazione sia consapevole dell'erronea e illegittima imposizione nei confronti del contribuente, e che non siano state ancora pronunciate sentenze passate in giudicato in merito a tale rapporto⁴⁹.

Tale procedura tra l'altro rientrerebbe nelle condizioni dell'art. 110, comma 7 succitato, ovvero nei casi in cui l'eliminazione della doppia imposizione sia oggetto di discussioni tra le due Amministrazioni.

Sempre riguardo ai diritti alla tutela del contribuente, vi è un caso espressamente previsto dalla Convenzione nel quale le autorità non sono tenute a dare avvio alla procedura amichevole o a creare una *Advisory Commission*. Nell'articolo 8, comma 1 si afferma infatti che l'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o a costituire la commissione consultiva di cui all'articolo 7 quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, sia stato accertato che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica di utili ai sensi dell'art. 4, è passibile di *sanzioni gravi*⁵⁰.

Il Governo italiano ha statuito che si debba intendere per grave sanzione quella prevista per gli illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale⁵¹. Pertanto qualsiasi penalità prevista per gli atti illeciti, così come qualificati dalla normativa interna, potrebbe essere fatta ricadere sotto tale definizione⁵².

L'art. 110, comma 7 del TUIR prevede la valutazione a valore normale - qualora ne derivi una diminuzione del reddito - soltanto se in esecuzione di accordi seguiti a procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Ora, la "*Convenzione per la eliminazione delle doppie imposizioni in*

⁴⁸ Tale tipo di procedura correttiva è considerata *residuale*, in quanto vi si può fare ricorso soltanto nei limiti della pronuncia di organi giurisdizionali che sia passata in giudicato.

⁴⁹ ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, cit., 1223.

⁵⁰ Una definizione univoca di "sanzione grave" non esiste, ragione per cui ogni Stato ha stilato una lista dei casi tipici.

⁵¹ VALENTE – CARACCIOLI, *Sanzioni gravi ex Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 1/2012, 70 ss.

⁵² Anche nel diritto interno, cioè, il concetto è stato inteso nello stesso modo di quanto espresso nella raccomandazione comunitaria del Codice di Condotta del 22 dicembre 2009, ovvero considerando soltanto le ipotesi eccezionali di condotta fraudolenta. Cfr. ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, cit., 1224.

relazione alla rettifica degli utili di imprese associate” non è qualificabile a tutti gli effetti come “contro la doppia imposizione”; essa è stata considerata più precisamente come Convenzione contro la doppia imposizione avente natura meramente procedurale⁵³.

Quanto al riconoscimento della diminuzione del reddito in esecuzione di procedure amichevoli, tale condizione è ovviamente rispettata nel caso il procedimento si fermi alla prima fase, ovvero al raggiungimento di un accordo tra Amministrazioni; in tal caso, infatti, si configurerebbe la procedura amichevole propriamente detta.

Anche guardando alla fase intermedia di formazione e di consultazione della Commissione, dal momento che essa non prevede il raggiungimento di un accordo risolutivo, si arriva allora allo stadio dell’eventuale raggiungimento di un *agreement* tra le Amministrazioni in seguito a consultazione, implicante anch’esso lo svolgimento di un *mutual agreement*.

Un unico dubbio è stato posto riguardo alla possibilità di rientro, nella definizione di *procedura amichevole*, della quarta ed ultima fase, ovvero del caso in cui le autorità non siano addivenute ad alcun accordo, pur avendo ascoltato il parere qualificato della Commissione. In tale eventualità, infatti, le autorità sarebbero obbligate a tenere in conto tale ultimo parere, ma si pone il problema se ciò dia luogo ad una semplice esecuzione (al che si esulerebbe dalla definizione di procedura amichevole) piuttosto che ad una conclusione raggiunta con mutuo accordo – per quanto “forzato” –, eventualità nella quale l’applicazione della norma del TUIR troverebbe di nuovo piena legittimazione.

La dottrina prevalente, tuttavia, non sembra aver dato segno di dubitare della natura di accordo amichevole di tale ultima fase⁵⁴.

A margine della trattazione, si evidenzia il ruolo significativo svolto dalle raccomandazioni contenute nel “*Codice di condotta per l’effettiva attuazione della Convenzione relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli*

⁵³ Essa concerne cioè solo le procedure che portano ad un mutuo accordo, mentre non le è attribuito un potere di attribuzione di potestà impositive agli Stati, peculiarità che rimane regolata dalle Convenzioni “tradizionali”. Cfr. ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale. Limiti e problemi*, cit., 1220 ss.

⁵⁴ FILIPPI, *op. cit.*, 1177; BERGAMI, *Le modalità di risoluzione delle controversie in materia di transfer pricing*, in GARBARINO, *Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni*, Milano, 2001, 212 ss.

utili di imprese associate”, adottato dal Consiglio dell’Unione Europea il 22 dicembre 2009⁵⁵.

Inizialmente previsto con una Comunicazione della Commissione Europea, esso rappresenta uno strumento di impegno politico per gli Stati, mentre non prefigura alcun pregiudizio per i diritti e gli obblighi degli Stati membri⁵⁶.

Diviso in sette paragrafi, i primi due si occupano di delineare i termini temporali per l’avvio della procedura amichevole, resi incerti dalla diversità tra le norme interne dei singoli Stati. Così, la definizione generale prevede che si tenga conto del termine triennale a decorrere dalla data del “*primo avviso di accertamento fiscale o misura equivalente che comporta o può comportare una doppia imposizione*”⁵⁷.

Il secondo paragrafo si occupa di definire il momento nel quale il caso si considera “sottoposto” all’autorità competente. Il Codice prevede che quest’ultima abbia facoltà di chiedere informazioni supplementari specifiche non oltre i due mesi da tale data, e che fino a tale momento il caso non si possa considerare utilmente sottoposto.

Nei paragrafi 3 e 4 si specificano i dettagli relativi alle modalità di consultazione degli atti, alla scelta linguistica o alla tutela della riservatezza; vengono inoltre fissati termini intermedi nel biennio di durata della procedura amichevole, quale quello di quattro mesi per redigere un documento illustrativo della posizione dello Stato che ha eseguito l’accertamento fiscale.

Il paragrafo 5, infine, raccomanda la sospensione della riscossione allo stesso modo di quanto si fa relativamente al contenzioso tributario interno.

Tale ultima misura pare discostarsi dalle ordinarie misure di coordinamento tra Convenzioni e diritto interno, in cui usualmente non si prevede il richiamo a misure di sospensioni ordinarie.

4.3 La Convenzione Italia - Stati Uniti: un esempio

Nel percorso di affermazione della procedura arbitrale nelle Convenzioni basate sul Modello OCSE - dopo l’inserimento del comma 5 nella versione del 2008 –, alcuni Stati

⁵⁵ Esso rappresenta la versione più aggiornata del Codice adottato nel 2006 (2006/C 176/02), a sua volta derivato dal testo originariamente adottato dal Consiglio ECOFIN in data 7 dicembre 2004 e portante il medesimo titolo.

⁵⁶ ROLLE, *op. cit.*, 235.

⁵⁷ Limitatamente all’Italia poi, si chiarisce che l’avviso di accertamento si riferisca soltanto alle rettifiche dei prezzi di trasferimento.

più di altri sono stati precursori nell'adottare il nuovo e più efficace strumento di garanzia per il contribuente colpito da doppia imposizione.

È questo il caso della “*Convenzione Italia – Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi ed evasioni fiscali*”, siglata a Washington il 25 agosto 1999 (ma ratificata in Italia solo con la l. 20 del 3 marzo 2009⁵⁸), che disciplina le procedure da avviarsi nel caso in cui un soggetto ritenga di essere colpito da una doppia imposizione o comunque da misure fiscali incongrue rispetto alle disposizioni convenzionali tra i due Paesi.

Tale Convenzione si ispira come da prassi al Modello OCSE, dunque prevede le ordinarie modalità di presentazione dell'istanza da parte del contribuente, la valutazione da parte dell'Amministrazione sulla fondatezza di tale ricorso, i consueti termini di decadenza della richiesta (ovvero entro i tre anni dalla prima notifica dell'accertamento considerato in contrasto col dettato convenzionale⁵⁹).

L'art. 3, comma 1 identifica come autorità competenti il Segretario del Tesoro o suo delegato per gli Stati Uniti d'America, ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze per la parte italiana.

Tra i casi in cui è previsto esplicitamente il ricorso alla procedura amichevole tra le Amministrazioni vi è quello riguardante i *corresponding adjustments* relativi ai prezzi di trasferimento tra imprese transnazionali⁶⁰. In altre fattispecie è invece la Convenzione a dettare le possibilità di azione a disposizione delle Amministrazioni. Così, in riferimento all'art. 19 sulle funzioni pubbliche è stato attribuito alle autorità il potere di applicare le disposizioni dei commi 1 e 2 per quanto riguarda i dipendenti di organizzazioni svolgenti funzioni pubbliche; ancora, si è statuito che le autorità competenti possano accordarsi sul soddisfacimento delle condizioni di cui agli articoli

⁵⁸ Negli Stati Uniti invece l'approvazione era avvenuta già nello stesso anno, il 5 novembre 1999 con la *Resolution 145 Cong. Rec. S 14225*.

⁵⁹ BERGAMI, *Le modalità di risoluzione delle controversie in materia di transfer pricing*, in GARBARINO, *Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni*, Milano, 2001, 222. Vale la pena sottolineare come gli Stati Uniti storicamente sarebbero stati favorevoli a non anteporre alcun limite temporale per il ricorso, e sia stata la parte italiana a richiedere il limite di tre anni in quanto richiamante il Modello OCSE.

⁶⁰ Negli Stati Uniti il ricorso alle autorità competenti è generalmente presentato secondo le indicazioni della *Revenue Procedure 2002-52*. Per quanto riguarda l'Italia invece, la domanda va indirizzata al Ministero delle Finanze, Direzione Generale per gli studi di legislazione comparata e le relazioni internazionali.

10 (*Dividendi*), 11 (*Interessi*), 12 (*Royalties*) e 22 (*altri redditi*), per beneficiare cioè del loro contenuto⁶¹.

È stato poi concesso un credito d'imposta estero (*foreign tax credit*) parziale per l'Irap corrisposta dalle società statunitensi operanti in Italia, eliminando di fatto l'effetto distorsivo dell'indeducibilità degli interessi passivi e del costo del lavoro dalla base Irap (art. 2).

Inoltre, si è riconosciuta la natura trasparente delle società di persone americane sul reddito realizzato in Italia (art. 3), ed è stata ampliata la lista delle azioni che non danno luogo all'attribuzione di utili a una stabile organizzazione registrata o di fatto (art.7). Tra le novità, infine, è stata assicurata la tassazione - nello Stato della fonte - dei redditi attribuiti alla s. o. o base fissa, anche se tali pagamenti siano stati differiti fino a dopo la cessazione del medesimo *permanent establishment* (articolo 7).

La caratteristica più significativa della Convenzione riguarda in ogni caso l'art. 25.

Innanzitutto, la norma in questione tende ad incoraggiare la comunicazione *informale* tra le Amministrazioni. Pertanto, seguendo il dettato dell'art. 25, comma 4, le autorità competenti nel loro scambio di informazioni non sono solo tenute a seguire gli ordinari canali diplomatici, ma allo stesso tempo vengono incoraggiate a creare commissioni *ad hoc* per la discussione anche orale dei casi, in vista dell'auspicabile raggiungimento di un accordo. A tal scopo, esse sono libere di stabilire il numero dei membri del comitato e le modalità per la sua gestione, sempre nel rispetto dei diritti fondamentali del contribuente.

Tale disposizione è tesa ad allineare il testo convenzionale alla raccomandazione contenuta nel Commentario OCSE all'art. 25 riguardante l'eliminazione di ogni formalità superflua riguardante le procedure amichevoli⁶².

La novità di maggior peso portata dalla Convenzione Italia – USA con la sua entrata in vigore è stata però rappresentata dall'introduzione della procedura arbitrale.

⁶¹ La norma afferma che le disposizioni non si applicano nel caso in cui appaia palese che lo scopo principale o comunque uno degli scopi primari del soggetto interessato alla costituzione od al trasferimento di crediti in relazione ai quali sono pagati interessi sia stato quello di ottenere i benefici del suddetto articolo per il mezzo di tale costituzione o trasferimento. Cfr. GARBARINO, *Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni*, Milano, 2001, 135.

⁶² Paragrafo 30 a) del Commentario OCSE all'art. 25: "As regards the mutual agreement procedure in general, the Committee recommended that:

a) *The formalities involved in instituting and operating the mutual agreement procedure should be kept to a minimum and any unnecessary formalities eliminated*".

Essa prevede, in determinate ipotesi, l'obbligo per le parti di rimettersi ad una Commissione appositamente creata, con il cui supporto si garantisca il raggiungimento di un accordo nei termini prestabiliti e si eviti l'inerzia delle Amministrazioni⁶³.

Il caso può essere sottoposto all'attenzione dell'organo sopra menzionato previo accordo delle autorità e del contribuente, e quest'ultimo è tenuto ad impegnarsi *per iscritto* ad ottemperare alle decisioni che derivino dall'operato della Commissione arbitrale.

Il parere della Commissione è quindi vincolante per il contribuente e per entrambi gli Stati.

Come visto nell'analisi della Convenzione arbitrale, anche nel Trattato in esame è previsto che le autorità possano fornire le informazioni ritenute necessarie per dare inizio alla procedura, e deve essere garantita al contribuente la possibilità di presentare fatti od informazioni che egli ritenesse utili.

A conclusione della norma, si è stabilito che le procedure siano determinate per il tramite di uno scambio di note tra gli Stati contraenti e per via diplomatica. Le disposizioni del comma 5 non avranno cioè effetto fino a che tale scambio non sia effettivamente avvenuto.

Si può affermare che a livello concettuale, l'inserimento della clausola arbitrale nelle Convenzioni come quella Italia - USA in esame ha contrassegnato senza dubbio un innegabile progresso verso la creazione di una sfera di tutela sovranazionale del contribuente colpito da doppia imposizione. Significativa a tale proposito sarebbe la previsione nella norma di un *impegno*, preso formalmente e per iscritto dalle parti, ad attenersi alla decisione che derivi dalla pronunzia della Commissione arbitrale⁶⁴.

Facevano inoltre ben sperare, alla vigilia della firma della Convenzione, le dichiarazioni dell'*International Chamber of Commerce*, che assicurava da parte dei rispettivi governi l'impegno ad "*accept compulsory and binding arbitration in International tax conflicts*"⁶⁵.

È indubbio come siano invece rimaste pendenti molte delle questioni che erano state sollevate nei confronti della MAP, prima tra tutti il rapporto con il contenzioso interno e l'applicabilità del mutuo accordo nei singoli ordinamenti nazionali.

⁶³ ADELCHI ROSSI-PERIN, *La procedura amichevole e l'arbitrato nella Convenzione tra Italia e Stati Uniti contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2002, 7647.

⁶⁴ BERGAMI, *op. cit.*, 232.

⁶⁵ DOMINICI, *op. cit.*, 927.

Segnatamente, la scelta degli Stati di mantenere la riserva dello scambio di note prima di sancire l'effettivo ingresso della clausola arbitrale nella Convenzione sembra rendere ancora una volta la procedura amichevole un'arma spuntata, e fornire l'ennesima dimostrazione di quanto complesso sia ogni tentativo di creare degli spiragli nelle giurisdizioni interne degli Stati al fine di espandere il campo di azione dei Trattati internazionali⁶⁶.

⁶⁶ La convinzione che si debba fare ancora molta strada nell'approfondimento ed affinamento degli strumenti di tutela attualmente messi in campo è sostenuta a più livelli: altrettanto emblematiche rispetto alle dichiarazioni della *International Chamber of Commerce*, sono i commenti ufficiali che il *Deputy Assistant Internal Revenue Service Commissioner* aveva rilasciato nel 1997, alla vigilia della firma della Convenzione: *"It is not our intention to invoke arbitration since the United States has no intention to allowing double-taxation disputes to be resolved by EU arbitrators"*.

CAPITOLO V

IL RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

SOMMARIO: 5.1 Il giudicato nel processo tributario. Cenni. – 5.1.1 *Le funzioni del giudicato.* – 5.1.2 *L'applicazione nel processo tributario.* – 5.1.3 *Applicazione esclusiva delle norme comunitarie.* – 5.2 Il rapporto tra procedura amichevole e procedimento interno. – 5.3 Vincolatività dell'accordo amichevole nei confronti del giudice. – 5.3.1 *Efficacia della res judicata.* – 5.3.2 *Le scelte di politica tributaria concesse alle Amministrazioni.*

5.1 Il giudicato nel processo tributario. Cenni

5.1.1 Le funzioni del giudicato

Il concetto di “cosa giudicata” o, più semplicemente, di *giudicato* si riferisce alla decisione contenuta in una sentenza per la quale si siano esauriti tutti gli ordinari mezzi di impugnazione, che sia pertanto divenuta imm modificabile per decorso del termine previsto dalla legge. Quando una sentenza passa “in giudicato” ai sensi dell’art. 2909 del codice civile, essa fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o gli aventi causa.

Assegnare ad una sentenza il valore di cosa giudicata equivale quindi a sancire la definitiva conclusione di una controversia, nonché la certezza dei diritti del contribuente in virtù delle caratteristiche di efficacia ed inalterabilità che la caratterizzano¹.

Il giudicato rispecchia il principio generale del *ne bis in idem*², in forza del quale un giudice non può esprimersi due volte su di un’azione qualora si sia già formata la cosa giudicata (cd. *funzione negativa del giudicato*), ma d’altra parte, nel caso di una discussione connessa o dipendente da una decisione incontrovertibile, lo stesso non può giudicare sui fatti già decisi bensì deve servirsi di questi come presupposto per la futura decisione (*funzione positiva del giudicato*)³.

La cosa giudicata rappresenta la conclusione della questione processuale, avente effetti sostanziali e con valore vincolante ed immutabile; essa è un istituto giuridico di portata generale, e trova spazio in ogni campo del diritto.

¹ INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1964.

² Così, l’art. 163 del TUIR e l’art. 67 del DPR 600/73 pongono il divieto per l’Amministrazione finanziaria di accertare in capo al medesimo soggetto, o finanche a soggetti diversi, la stessa imposta per due volte ed in dipendenza dello stesso presupposto.

³ A tale principio si aggiunge poi la regola riguardante l’*economia processuale*, propria di ogni sistema giurisdizionale.

Nella disciplina tributaria, data la sua grande tipicità, gli assunti appena fatti sono stati accolti tutt'altro che serenamente nel corso degli scorsi decenni⁴. In particolare, la dottrina italiana aveva assunto una posizione perentoria riguardo al cosiddetto giudicato *esterno*, per cui questo non poteva assumere valore "ultrattivo" e rilevare al di fuori della lite in cui si era formato⁵.

E ancora in tempi recenti, era dominante l'opinione secondo cui il giudicato formato in un determinato periodo d'imposta avesse rilievo soltanto interno, non coinvolgendo liti che, seppur instaurate tra le medesime parti, riguardassero un'annualità diversa⁶.

Tale assunto poggia su due criteri di massima: il primo, più propriamente *processuale*, si fonda sul carattere impugnatorio di un giudizio di tipo tributario, che consiste in un processo sull'atto, del quale si chiede l'annullamento⁷; l'altro, di tipo *sostanziale*, è dato dall'esigenza di riconoscere l'autonomia dei diversi periodi d'imposta. Dalla combinazione di questi elementi si derivava l'impossibilità che il giudicato tributario facesse stato per liti poste in annualità diverse, in quanto riguardante obbligazioni fondamentalmente distinte⁸.

Recentemente, le Sezioni Unite della Cassazione hanno invece compiuto una decisa "inversione di rotta" - rappresentata dalla Sentenza n. 13916 del 16 giugno 2006 Cass. SS. UU. - affermando la rilevanza del giudicato esterno anche per quanto riguarda il processo tributario⁹.

Seppure questa pronuncia sia stata accolta con generale favore, in quanto semplice estensione di un principio ormai consolidato in vari ambiti del processo civile, significative sono le implicazioni dal punto di vista dei principi generali di diritto.

L'affermazione del rilievo del giudicato esterno implica infatti il contemperamento di alcuni canoni generali della giurisprudenza.

Oltre al già citato principio del *ne bis in idem*, vige in ambito processuale il principio del libero convincimento del giudice, secondo cui - partendo dal presupposto che tutti i

⁴ INGRAO, *op. cit.*, 1955.

⁵ Anche sulla scia di celebri sentenze quale Cass. SS. UU., 14 luglio 1962, n. 1873 e Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2003, n. 8709.

⁶ TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1173 ss.

⁷ VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1976, 503.

⁸ NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, 212.

⁹ Si sottolinea la significatività dell'aver attribuito la risoluzione di tale controversia alle Sezioni Unite anziché alla sola Sezione tributaria: i principi di diritto affermati dalla Cassazione a Sezioni unite devono essere infatti rispettati da ogni Sezione semplice, e godono di maggior consenso.

provvedimenti giurisdizionali debbano essere adeguatamente motivati (art. 111, comma 6 Cost.) – quest’ultimo gode di un potere discrezionale nella scelta e valutazione degli elementi probatori.

L’estensione dell’efficacia del giudicato nei confronti di altre liti andrebbe però a scontrarsi con tale assunto, oltre che con l’art. 116 del c. p. c. riguardante i poteri del pubblico ufficiale. Egli sarebbe infatti sottoposto al convincimento di un altro giudice e privato perciò di ogni margine di possibile apprezzamento.

Bisogna considerare inoltre come in un giudicato esterno l’eventuale sentenza ingiusta sarebbe fatta valere *ultra litem*, causando una propagazione dell’errore originario, sia se commesso dal giudice in sede di valutazione delle prove o conduzione dell’istruttoria processuale, sia se causato dalla parte in sede di difesa¹⁰.

In ogni caso, la sentenza passa in giudicato solo dopo che siano state esperite tutte le azioni possibili per porre rimedio ad un’eventuale ingiustizia, ed il legislatore offre a questo proposito la possibilità di ricorrere ad impugnazioni tanto ordinarie quanto straordinarie. Si rammenti poi come il segnalare una sentenza come ingiusta, nel caso essa sia passata in giudicato, presupporrebbe l’instaurazione di un nuovo procedimento sulla medesima lite, cosa inammissibile nel nostro ordinamento.

Stando così le cose, il problema della sentenza “ingiusta” sarebbe più teorico che reale, dal momento che essa non può più essere riesaminata sul piano giuridico.

Tale convinzione porta a superare le obiezioni relative alla possibilità di efficacia *ultra litem* della cosa giudicata e contribuisce pertanto al sostegno della tesi della sua ammissibilità. Autorevole dottrina¹¹ ha fondato infatti su tali affermazioni la dimostrazione del diretto collegamento del giudicato con il dettato degli articoli 24 e 117 della Costituzione, relativi alla garanzia della tutela dei diritti.

Come affermato anche nella sentenza 13916/2006, poi, l’interpretazione del giudicato assumerebbe lo stesso ruolo dell’esegesi di norme od atti giuridici; ragion per cui non solo i comportamenti delle parti, bensì anche le *decisioni* dei giudici in seguito aditi, subirebbero la forza vincolante del giudicato¹².

¹⁰ GLENDI, *Giuste aperture al “ne bis in idem” in Cassazione ma discutibili estensioni del “giudicato tributario” extra moenia*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2006, 558.

¹¹ MARONGIU, *Rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, 115 ss.; MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, II, 763 ss.

¹² INGRAO, *op. cit.*, 1966; FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell’Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 273 ss.

Infine si sottolinea come, nel caso in cui una sentenza si pronunci riguardo ad una questione su cui si è già raggiunto un giudicato in modo ad esso difforme, essa può essere impugnata in Cassazione ai sensi dell'art. 2909 del codice civile per errore di giudizio.

5.1.2 L'applicazione nel processo tributario

Quanto detto nel paragrafo precedente riguardo all'efficacia della cosa giudicata può essere trasposto, avendo l'accortezza di fare le opportune precisazioni, nell'ambito tributario.

Abbiamo già sottolineato infatti l'assoluta tipicità di tale branca dell'ordinamento, che emerge maggiormente nel contesto del processo e della relativa sentenza.

In primo luogo, si noti come nell'ordinamento tributario italiano non vi sia una norma analoga all'art. 2909 del codice civile. Di conseguenza, l'estensione della sua applicazione sarebbe autorizzata soltanto ove si considerasse questa come una norma di diritto comune, o si ipotizzasse una sua integrazione "per analogia".

A tali obiezioni la dottrina ha risposto sottolineando come le sentenze dei vari campi del diritto (civile, penale, amministrativo, tributario, ecc.) non sono sicuramente omogenee in quanto ad efficacia; dunque l'articolo in questione non sarebbe interpretabile come norma di diritto comune neanche scegliendo un'interpretazione "allargata"¹³. Più ragionevolmente, si argomenterebbe che la funzione giurisdizionale è una caratteristica essenziale dell'ordinamento statale, il cui esercizio sarebbe minato alla base in mancanza della previsione di stabilità ed immutabilità delle conclusioni ottenute all'interno delle sentenze¹⁴. Si arriverebbe così alla conclusione che anche in materia tributaria si deve riconoscere l'operatività del giudicato sulla base dei principi generali dell'ordinamento, pena il negare l'effettività della tutela dei diritti garantita dall'art. 24 della Costituzione per ogni settore giuridico.

Si rammenti, tuttavia, che la disciplina tributaria mantiene alcuni aspetti precipui che possono limitare la rilevanza del giudicato.

Si fa riferimento ai criteri di massima già menzionati e sui quali si è basata la maggior parte della dottrina a favore dell'esclusione dell'efficacia del giudicato esterno, vale a

¹³ FRANSONI, *op. cit.*, 61 ss.

¹⁴ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 193.

dire il carattere impugnatorio del giudizio tributario ed il riconoscimento dell'autonomia dei diversi periodi d'imposta.

Il quesito che si pone è, dunque, se anche nel settore tributario possa essere accettata l'efficacia del giudicato esterno.

Nell'art. 7 del TUIR viene specificato come ad ogni anno solare corrisponda un'obbligazione tributaria *autonoma*, escludendo dunque l'esistenza di un'obbligazione che racchiuda in sé molteplici periodi d'imposta o di un rapporto pregiudiziale tra le singole obbligazioni¹⁵. In prima battuta, la cosa giudicata non avrebbe dunque rilievo *ultra litem* in ambito tributario¹⁶.

Da una riflessione più attenta, tuttavia, l'autonomia dell'obbligazione non esclude a priori che vi siano alcuni fatti o attribuzioni giuridiche che si ripresentino "ciclicamente" in successivi periodi d'imposta. È questo il caso delle attività commerciali, in cui l'esercizio - solitamente coincidente con l'anno solare - è una mera finzione di tipo giuridico per ripartire in periodi "statici" un'attività economica che produce un flusso di reddito "dinamico". Di ciò ovviamente è consapevole il legislatore, il quale ha previsto ben precise deroghe al criterio dell'autonomia, quali quelle contenute negli artt. 8, 84 e 110, comma 8 del TUIR¹⁷.

Riguardo al secondo aspetto tipico del processo tributario, alcuni autori¹⁸ negano recisamente l'ammissibilità del giudicato esterno sostenendo che la situazione tutelata nel processo tributario sia il diritto potestativo a vedere annullato l'atto, e che sia quest'ultimo a rappresentare l'*oggetto* del processo. L'accertamento relativo ad un atto, cioè, non potrebbe in nessun caso fare stato in un processo riguardante un altro atto.

Altra parte della dottrina ha criticato tale impostazione, in quanto essa porterebbe a diversificare l'efficacia del giudicato a seconda della natura e tipologia della lite, ovvero alla sua negazione per i casi in cui la decisione giudiziale accerti la legittimità dell'atto impositivo¹⁹. Il processo tributario è innegabilmente un atto impugnatorio, il cui oggetto è limitato dalla pretesa impositiva. Il giudice, nel suo accertamento, deve occuparsi di esaminare solo una *parte* dell'obbligazione tributaria, ovvero il segmento soggetto a rettifica per il tramite dell'atto impositivo. Ragionare sulla natura *tout court* del

¹⁵ RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 301.

¹⁶ TESAURO, *op. cit.*, 1173.

¹⁷ Concernenti, nell'ordine, il riporto dei crediti d'imposta e delle perdite e la rettifica delle valutazioni ad opera del contribuente.

¹⁸ Tra gli altri, ALLORIO, *op. cit.*, 194.

¹⁹ RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit.*, 297.

processo tributario potrebbe allora rivelarsi incongruente, e nella misura in cui si concluda che l'intervento giudiziale in questione si limiterebbe a solo una parte del processo medesimo, si potrebbero evitare *in toto* le contestazioni sul giudicato esterno. L'accertamento di una "porzione" del rapporto che si basi sui punti in comune con le parti di un altro rapporto non porrebbe cioè problemi di *ultrattività* del giudicato, in quanto quest'ultima originerebbe dalla vicenda tributaria solo se presa nella sua totalità. In definitiva, si può affermare che in linea di principio il giudicato tributario abbia valenza anche di tipo esterno.

Ovviamente, il giudizio sull'*ultrattività* della cosa giudicata deve originare da un esame caso per caso delle fattispecie comuni a più esercizi²⁰.

Infine, vale la pena di menzionare la questione riguardante la possibilità di circoscrivere l'efficacia del giudicato (che nasca da un giudizio di impugnazione dell'atto) all'azione delle *parti*, senza porre vincoli al convincimento del giudice successivo.

Con la limitazione della validità del giudicato nei confronti di comportamenti successivi delle parti si rischierebbe di pregiudicare l'operatività dello stesso, in particolare nel caso in cui non si affermi chiaramente la legittimità del contraddittorio nel procedimento accertativo. Solo in questo caso, infatti, le parti potrebbero rilevarne l'esistenza, e conformare le proprie azioni di conseguenza²¹.

Anche qualora esistesse l'obbligo di tale contraddittorio, comunque, l'applicazione del giudicato potrebbe essere evitata anche inconsapevolmente. Nel lasso di tempo che intercorre tra l'instaurazione della controversia e la formazione del giudizio non vi è infatti alcun effetto regolativo dell'azione delle parti.

In conclusione, si può evitare di svalutare l'esecuzione concreta del giudicato in ambito tributario soltanto nella misura in cui si affermi la sua forza regolamentare anche nei confronti del giudice²².

5.1.3 Applicazione esclusiva delle norme comunitarie

La Corte di Cassazione, come si è avuto modo di esaminare, ha mostrato di aderire all'orientamento manifestato dalle Sezioni Unite in merito all'esplicazione di efficacia

²⁰ INGRAO, *op. cit.*, 1971.

²¹ FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 1999, I, 755 ss.; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 243 ss.; MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2001, II, 392 ss.

²² INGRAO, *op. cit.*, 1972.

vincolante da parte del giudicato esterno anche se formatosi relativamente ad un diverso periodo d'imposta²³.

Partendo dall'assunto che il processo tributario sia non tanto un giudizio sull'atto, bensì si estenda alla tutela di un diritto soggettivo del contribuente e quindi al "merito" della questione, la Cassazione ha dato segno di riconoscere che il giudicato derivante da tale processo non esaurisce i suoi effetti alla lite sul quale si è formato, possedendo un potenziale espandibile anche ad un altro giudizio – che riguardi ovviamente le stesse parti. Abbiamo inoltre visto come l'ostacolo principale, costituito dal concetto di autonomia dei periodi d'imposta, non risulti decisivo in merito all'efficacia ultrattiva del giudicato fintantoché esso sia volto solo a negare l'esistenza di un'unica obbligazione corrispondente a molteplici periodi d'imposta o di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza delle diverse obbligazioni, e non metta in dubbio invece l'esistenza di elementi rilevanti ai fini della determinazione di quanto dovuto – sempre che siano comuni a più periodi²⁴.

Anche in ambito comunitario è stata mostrata sensibilità sul tema del giudicato esterno. La Corte di Giustizia in passato aveva affermato che le norme comunitarie possono incontrare dei limiti rispetto alle norme di diritto processuale nazionale, e che non possono obbligare un giudice nazionale a disapplicare le disposizioni interne in materia di giudicato. Nella sentenza *Köbler*²⁵, la Corte afferma che per garantire la stabilità del diritto ed un'efficiente amministrazione della giustizia è essenziale che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie ordinarie di ricorso o dopo la scadenza dei termini previsti non possano più essere rimesse in discussione. In un altro caso, invece, è emersa dal legislatore comunitario la possibilità per un organo amministrativo nazionale di riesaminare una decisione, naturalmente nella misura in cui l'organo stesso disponga di tale diritto in base alle disposizioni interne, nel caso essa sia divenuta definitiva in seguito alla sentenza di un giudice nazionale, ma risulti fondata su un'interpretazione erronea del diritto comunitario²⁶.

²³ Sempre, naturalmente, che inerisca ad un punto fondamentale comune ad altre cause. INGRAO, *op. cit.*, 1954.

²⁴ O ancora, che l'accertamento in via giudiziale della *ratio* dell'obbligazione relativa ad un periodo possa implicare allo stesso tempo l'accertamento su una questione che faccia stato nel giudizio relativo ad un'obbligazione relativa ad un periodo d'imposta diverso. Si cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit.*, 302.

²⁵ Corte di Giustizia CE, 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*, punto 38.

²⁶ Corte di Giustizia CE, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV*, punti 26 e 27.

Il vero caposaldo dell'evoluzione comunitaria sul giudicato esterno è rappresentato però dalla sentenza *Lucchini* (Corte di Giustizia CE, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S.p.a.*)²⁷. È in tale sede, infatti, che viene sancito il principio della prevalenza del diritto comunitario sul giudicato esterno. E sempre alla luce di questa conclusione è pacifico come il giudicato nazionale non possa ostacolare il giudice tributario nell'esame della fattispecie concreta e nell'eventuale riscontro di pratiche abusive²⁸.

La Corte di Giustizia ha evidenziato come le norme che attribuiscono valenza definitiva alle decisioni giurisdizionali od amministrative contribuiscono alla certezza del diritto, anche di quello comunitario²⁹. Quest'ultimo infatti non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme interne che attribuiscono efficacia di cosa giudicata ad una determinata decisione, anche se ciò potrebbe permettere di rimediare ad una violazione del diritto comunitario. Se non vi è una normativa comunitaria regolante la materia, si stabilisce che l'attuazione del principio di *res judicata* rientra nell'autonomia procedurale dei singoli ordinamenti; con la precisazione, però, che le modalità di attuazione di tale principio non siano di ostacolo all'esercizio dei diritti fondamentali conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario³⁰.

²⁷ La *Lucchini S.p.a.* aveva presentato una domanda di aiuti alle autorità italiane, le quali avevano risposto attivandosi per ottenere l'autorizzazione della Commissione; nelle more dello svolgimento il Governo italiano scelse di erogare materialmente un contributo provvisorio – non tuttavia l'intera somma richiesta - senza attendere l'autorizzazione comunitaria. Con decisione del 20 giugno 1990, notificata regolarmente e non impugnata dalla *Lucchini*, la Commissione decretò l'incompatibilità degli aiuti con i principi di mercato comune. Nel frattempo la società aveva però citato in giudizio il Ministero competente, per ottenerne la condanna a pagare le somme richieste a titolo di aiuto e non solo il contributo iniziale, ottenendo una sentenza favorevole sia in primo (24 giugno 1991) che in secondo grado (6 maggio 1994). Nonostante la decisione della Commissione fosse ormai definitiva, i giudici nazionali avevano dunque scelto di non tenerne conto.

Su parere dell'Avvocatura dello Stato, la sentenza non fu oggetto di ricorso per Cassazione e passò in giudicato; di conseguenza vennero erogati gli aiuti alla *Lucchini*. La Commissione reagì e portò l'Amministrazione italiana a revocare il precedente decreto e a chiedere alla società la restituzione di quanto ricevuto, al che la *Lucchini* fece ricorso al Tar del Lazio ed ottenne l'annullamento del provvedimento ablatorio, a ragione dell'ormai avvenuto passaggio in giudicato della sentenza.

Il Consiglio di Stato interpellò a conclusione la Corte di Giustizia, la quale stabilì che si dovesse disapplicare l'art. 2909 del Codice Civile fintantoché l'applicazione del principio di cosa giudicata osti al recupero di un aiuto di Stato erogato in violazione del diritto comunitario e la cui incompatibilità con la disciplina comunitaria sia già stata dichiarata incompatibile dalla Commissione.

²⁸ A titolo di esempio si veda Corte di Giustizia CE, 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*.

²⁹ LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 317 ss.

³⁰ V. punto 24 della sent. *Kühne & Heitz NV*.

Dunque il messaggio che filtra dalle decisioni passate del legislatore comunitario consiste nella raccomandazione, agli Stati membri, di un temperamento della certezza del diritto nazionale con il primato del diritto sovranazionale; valutando dunque caso per caso, in che modi e con quali limiti i giudici e le Amministrazioni interne abbiano assolto ai loro doveri per quanto concerne l'applicazione e attuazione del diritto comunitario, e se i mezzi utilizzati a tale scopo siano stati congrui ed efficaci.

5.2 Il rapporto tra procedura amichevole e procedimento interno

Nei capitoli precedenti abbiamo analizzato la logica di funzionamento della procedura amichevole, esplicitando le problematiche legate ai suoi presupposti soggettivi ed oggettivi e all'effettiva vincolatività del mutuo accordo tra le parti.

È giunto ora il momento di affrontare il punto focale su cui si basa la reale portata dell'istituto in questione, vale a dire l'efficacia dell'accordo amichevole rispetto ai comuni rimedi di tutela degli ordinamenti interni.

I principali quesiti che riguardano la procedura possono essere così riassunti:

- se la proposizione del ricorso giurisdizionale interno renda impossibile l'instaurazione di una procedura amichevole;
- se, al contrario, l'instaurazione della procedura impedisca il ricorso ai rimedi giurisdizionali od amministrativi interni;
- se l'eventuale rigetto dell'istanza di MAP sia sottoponibile a giudizio di tipo impugnatorio³¹.

La risposta delle Convenzioni OCSE riguardo ai primi due interrogativi è molto chiara. In primo luogo, infatti, guardando all'art. 25, primo comma, si è chiarito come il contribuente colpito da imposizione non conforme a causa dell'azione delle Amministrazioni di due o più Stati può presentare istanza di procedura amichevole “... *indipendentemente dai rimedi previsti dalla legislazione interna di detti Stati ...*”.

Anche il Commentario OCSE all'art. 25 sottolinea l'indipendenza dei ricorsi interni rispetto alla MAP (par. 6: “*paragraph 1 makes available to taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure [...]*”), sia nel senso che entrambi possono essere avviati

³¹ GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 594.

autonomamente, sia che essi non si sovrappongono nel loro svolgimento. Il Commentario a tale riguardo raccomanda però che l'esecuzione del mutuo accordo sia sospesa fintantoché il ricorso interno è pendente, salvo che il soggetto passivo ritiri il proprio ricorso ed accetti il mutuo accordo.

La soluzione del rapporto tra procedimento interno e procedimento convenzionale va ricercata nella configurazione delle due diverse ipotesi di deposito del ricorso avverso l'atto dell'Amministrazione *prima e dopo* la presentazione dell'istanza all'autorità competente. Qualora si ritenga che la presentazione del ricorso presso la Commissione tributaria non ostacoli la corrispondente presentazione dell'istanza all'autorità competente, si è infatti posti di fronte ad un contrasto tra i diversi tipi di decisione; da un lato il *dictum* del giudice tributario, dall'altro l'accordo scaturente dalla procedura amichevole³².

Ragionando in termini potenziali, ci si trova di fronte ad un sovrapporsi delle modalità di esercizio dei propri poteri da parte delle Amministrazioni coinvolte dalla MAP nonché degli organi tributari interni ad ognuna di esse. Dal momento che non esiste un divieto del *non liquet* per la MAP, l'Amministrazione nell'esercizio della propria discrezionalità, non può evitare di considerare la pendenza di una lite che abbia il medesimo oggetto dell'istanza ad essa presentata e decidere eventualmente per l'attesa del completamento del procedimento giurisdizionale. E, sul lato opposto, essa può considerare l'esame della medesima istanza, sia ai fini di una risoluzione in tempi brevi della controversia, sia per attuare una procedura bilaterale nei confronti dell'altra Amministrazione, rimandando di fatto la decisione a quando saranno stati emanati entrambi i *dicta*. In tali decisioni, poi, l'Amministrazione di uno Stato deve ragionevolmente aspettarsi che anche la sua controparte scelga ora l'una, ora l'altra delle vie a sua disposizione per quanto riguarda l'instaurazione della procedura, o ancora che essa sia impossibilitata ad instaurare la p.a. per qualche motivo³³.

In definitiva, non sembra ipotizzabile il negare a priori lo svolgimento parallelo dei due processi, salvo ovviamente che sia l'ordinamento interno a specificare l'esistenza di norme tali che "*electa una via, recursus ad alteram non datur*".

³² GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 595.

³³ In tal senso, par. 22 del Commentario OCSE all'art. 25: "*If, however, it appears to (the) competent authority that the taxation complained of is due wholly or in part to a measure taken in the other State, it will be incumbent on it, indeed it will be its duty — as clearly appears by the terms of paragraph 2 — to set in motion the mutual agreement procedure proper [...]*".

Piuttosto, occorre chiedersi quale sia l'esatto valore dell'accordo rispetto al giudicato interno. Se quest'ultimo è infatti oggetto tradizionale della dottrina, l'accordo amichevole è reso ambiguo dalla sua teorica doppia natura, giustiziale ed amministrativa.

Nel caso in cui la *res judicata* si attui prima del raggiungimento dell'accordo convenzionale, si pone il problema se il contribuente soccombente possa proporre istanza di p.a., oppure la procedura stessa possa proseguire con la possibilità di raggiungere una decisione non conforme alla sentenza. In tal caso il Commentario non mostra predilezione per l'una piuttosto che l'altra soluzione, bensì rimanda alle singole legislazioni.

Nei vari ordinamenti nazionali la scelta del legislatore riguardo alla tematica dell'autonomia dei procedimenti è piuttosto variegata, spaziando da casi come quello della Svezia, in cui vige il principio della reciproca indipendenza, passando per gli Stati Uniti, dove il già citato *Internal Revenue Service* impone all'organo giurisdizionale la sospensione del procedimento ordinario nel caso sia instaurata la procedura amichevole³⁴.

Nel nostro Paese, invece, è prevista da molte Convenzioni sulla doppia imposizione una disposizione integrativa contenuta nel Protocollo aggiuntivo che chiarisce come l'attivazione della procedura amichevole non sia un'*alternativa* alla procedura contenziosa nazionale, la quale deve essere sempre preventivamente istituita nel caso in cui la controversia riguardi un'applicazione non conforme delle imposte.

Nell'ordinamento giuridico nazionale, dunque, alle MAP attivate ai sensi di una Convenzione bilaterale si affiancherebbe sempre il procedimento giurisdizionale attivato ai sensi della legislazione interna³⁵.

La *ratio* di tale previsione è individuabile nella necessità di evitare che l'imposta accertata in Italia diventi definitiva in pendenza della MAP. Sicuramente, poi, il contemporaneo svolgimento della procedura amichevole e dell'ordinario procedimento contenzioso interno potrebbe portare ad un giudicato confliggente con l'accordo risultante dalla MAP, cosa che porrebbe l'Amministrazione finanziaria nell'impossibilità di adempiere all'obbligo internazionale assunto con l'accordo stesso.

³⁴ AVERY JONES, *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention*, in *Brit. Tax. Rev.*, 1979, 337.

³⁵ *Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*, Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 14.

Per questi motivi, dunque, si è evidenziato come il presupposto necessario per l'esecuzione del mutuo accordo sia individuabile nell'accettazione dei contenuti da parte del contribuente e nella sua contestuale rinuncia all'ordinario ricorso giurisdizionale.

Riguardo all'ipotesi speculare, in cui cioè fosse il giudicato ad intervenire prima che si sia raggiunto un accordo amichevole, l'autorità competente dovrebbe limitarsi a comunicare il giudizio alla sua controparte estera. Tale previsione implica evidentemente che, nel caso l'esito della sentenza non porti all'eliminazione dell'imposizione non conforme, quest'ultima permane a meno che l'autorità estera non conformi la propria posizione alla decisione del giudice italiano³⁶.

Al contribuente è altresì lasciata la facoltà di sospendere il procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole, precisando ovviamente che, nel caso le autorità competenti non si riuscissero ad accordare, il procedimento interno sarà riattivato.

Infine, nel caso si fosse proceduto ad una rettifica nell'altro Stato contraente, il contenzioso ancora pendente all'estero non impedirebbe l'attivazione e prosecuzione della procedura amichevole, fintantoché anche l'altra Amministrazione manifesti la sua apertura in tal senso.

Rimane inteso, nelle raccomandazioni e circolari dell'Amministrazione, il principio secondo il quale nell'instaurazione di una MAP successivamente all'emissione del giudicato, un eventuale accordo sfavorevole rispetto a quest'ultimo è inefficace nei confronti della sentenza. L'Amministrazione può quindi esercitare il proprio potere di autotutela solo *prima* della formazione del giudicato, revocando o modificando il proprio atto o provvedimento per far cessare la materia del contendere³⁷.

5.3 Vincolatività dell'accordo amichevole nei confronti del giudice interno

5.3.1 Efficacia della *res judicata*

Il contribuente interessato a rimuovere od opporsi efficacemente ad un'imposizione non conforme basa le sue richieste su di un diritto soggettivo perfetto a che

³⁶ *Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli*, Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012, 15.

³⁷ Ed ovviamente il principio vale anche nell'ipotesi opposta, in cui sia l'accordo ad essere emanato prima della sentenza. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 597.

l'Amministrazione finanziaria operi ed eserciti secondo la legge; allo stesso modo, nel caso voglia opporsi ad una pretesa tributaria ingiusta, esso può impugnare l'atto di fronte alle Commissioni tributarie³⁸. Il "fare stato" spetta infatti agli accertamenti del solo giudice, mentre non si estende agli atti e documenti dell'Amministrazione: istruzioni come circolari, risoluzioni e simili non sono vincolanti né per il giudice né tantomeno per il contribuente³⁹.

Nel caso in cui il contribuente sia soddisfatto dell'esito raggiunto in sede di procedura amichevole, l'unica questione di ordine pratico diventa l'analisi del comportamento dell'Amministrazione, la quale interverrà sul rapporto d'imposta in base al principio dell'autotutela.

Nel caso in cui invece il contribuente non si trovi d'accordo con il risultato dell'*agreement* tra le autorità competenti, sorge il problema più complesso di chiarire se il suddetto esito sia vincolante o meno per il giudice.

La risposta a tale domanda è tendenzialmente negativa; acclarato che il mutuo accordo altro non è che un atto amministrativo con il quale il Ministero emana istruzioni interne, esso è inidoneo a creare una qualsivoglia fattispecie impositiva e non può vincolare in alcun modo l'autorità⁴⁰. Si ricordi, poi, che il potere istruttorio delle Commissioni tributarie è delimitato dall'ambito della lite, a sua volta circoscritta dall'avviso di accertamento e dal ricorso del contribuente.

Per questo insieme di ragioni, allora, il mutuo accordo non ha autorevolezza determinante nei confronti del "*decisum*" delle Commissioni⁴¹. L'estinzione del giudizio potrà avvenire soltanto per rinuncia alla domanda da parte del soggetto ricorrente, ovvero per abbandono del giudizio stesso da parte dell'Amministrazione la quale, in seguito all'intervento dell'accordo, ritorni sui propri passi e revochi l'avviso di accertamento.

Un'analisi a parte merita il ruolo dell'arbitrato fiscale conseguente alla procedura amichevole. Il presupposto per l'avvio di tale tipo di negoziazione implica infatti la

³⁸ FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 694; CONSALVO, *op. cit.*, 1355.

³⁹ FALSITTA, *op. cit.*, 7.

⁴⁰ L'organo giurisdizionale è cioè tenuto a considerare l'atto che esprime una posizione dell'Amministrazione, non essendo tuttavia vincolato ad esso con riguardo alla decisione da prendere. Cfr. CONSALVO, *op. cit.*, 1357; GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, cit., 971; MIRAULO, *op. cit.*, 178 ss.

⁴¹ SELICATO, *op. cit.*, 571 ss.

formulazione di un lodo che abbia efficacia vincolante sia per i contribuenti, sia soprattutto per le Amministrazioni fiscali.

La natura giuridica dell'arbitrato è molto complessa, e riguardo ad essa le posizioni degli autori sono molto variegata: così, ad esempio, viene attribuita ad esso natura privata - contrattualistica, ritenendo che si tratti di un processo esplicante i suoi effetti su di un piano soltanto negoziale che si conclude, per lo stesso motivo, con un atto di tipo negoziale al quale è attribuito valore di sentenza⁴².

Altra parte della dottrina nega al giudizio arbitrale una tale efficacia, ritenendo che la funzione del giudice sia prevalentemente – o finanche esclusivamente – di tipo esecutivo⁴³; ancora, ne viene sostenuta da più parti la natura giurisdizionale⁴⁴.

L'orientamento prevalente risulta essere quello di ricondurre il fenomeno dell'arbitrato alla logica del giudizio ordinario, vale a dire all'ambito giurisdizionale piuttosto che contrattuale. In tal senso, prima della legge sulla riforma del processo amministrativo risalente al 21 luglio 2000⁴⁵ la dottrina aveva espresso opinioni discordanti rispetto all'opportunità di estendere a controversie di tipo amministrativo l'arbitrato di diritto comune, disciplinandolo per di più secondo i dettami del diritto privato, interrogandosi invece sull'opportunità di rimedi più coerenti con i principi di diritto pubblico⁴⁶.

L'art. 6, secondo comma, della legge in oggetto contiene una disposizione che apre al giudizio arbitrale la possibilità di regolare le controversie concernenti diritti soggettivi sotto la giurisdizione del giudice amministrativo, affermando che tali contese possono essere risolte mediante “*arbitrato rituale di diritto*”⁴⁷.

In definitiva, la riforma portata dalla legge 205/2000 si concreta nell'allargamento della compromettibilità per arbitri alle controversie in cui la p. a. agisce *iure privatorum* e nell'attribuzione alla Commissione arbitrale della possibilità di risolvere controversie su

⁴² ACQUARONE – MIGNONE, voce *Arbitrato nel diritto amministrativo*, in *Dig. pubbl.*, IV ed., I, Torino, 1987, 367 ss.

⁴³ CAPACCIOLI, *L'arbitrato nel diritto amministrativo. I. Le Fonti*, Padova, 1957, 119 ss.

⁴⁴ Tra gli altri, RICCI, *Disciplina dell'arbitrato e riforme dell'ordinario processo civile*, in *Riv. Dir. proc.*, 1986, 913 ss.; SCHIZZEROTTO, *La questione di legittimità nel giudizio arbitrale*, in *Giur. It.*, 1961, IV, 65 ss. Per una compiuta panoramica delle principali posizioni in dottrina, si rimanda a GAGGERO, *L'arbitrato obbligatorio*, in AA. VV., *L'arbitrato: profili sostanziali* (coordinato da ALPA), Torino, 1999, 72.

⁴⁵ L. n. 205 del 21 luglio 2000, *Legge di riforma della giustizia amministrativa*.

⁴⁶ GUASTINI, voce *Teoria generale del diritto*, in *Dig. disc. Priv., sez. civ.*, XIX, Torino, 1999, 319 ss.

⁴⁷ Alla legge 205/2000 si affianca poi, per quanto riguarda il percorso di riforma del processo amministrativo, il ruolo dell'art. 806 c. p. c. sulle controversie arbitrabili: “*Le parti possono far decidere da arbitri le controversie tra di loro insorte che non abbiano per oggetto diritti indisponibili, salvo espresso divieto di legge*”.

diritti soggettivi originariamente conferiti alla competenza esclusiva del giudice amministrativo⁴⁸.

5.3.2 Le scelte di politica tributaria concesse alle Amministrazioni

Il problema del mutuo accordo, come è stato anticipato, porta con sé tutto un insieme di problematiche legate al diritto pubblico internazionale, al diritto costituzionale, passando per quelli amministrativo e tributario. Nei limiti della presente trattazione è tuttavia utile enucleare le tematiche principali che coinvolgono in prima persona l'Amministrazione finanziaria.

Il primo caposaldo che regola l'attività degli organi tributari è rappresentato dal più volte citato art. 23 della Costituzione italiana sulla riserva di legge. Il principio secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta al di fuori della legge deve essere inteso nel suo significato più ampio, vale a dire non soltanto per quanto concerne l'istituzione dell'imposta ma anche per quanto riguarda l'intero procedimento di imposizione ed i vari aspetti di tipo procedurale che lo interessano.

In seconda battuta, grande importanza assume la regola relativa alla vincolatività alla legge delle attività dell'Amministrazione finanziaria, unitamente ai principi dell'indisponibilità ed irrinunciabilità all'esercizio dell'attività impositiva nei confronti del contribuente, anche qualora il fine ultimo fosse quello di dirimere questioni di particolare gravità per il soggetto passivo stesso. Non vi è nessuna norma, infine, che preveda la soluzione di controversie tributarie appellandosi alle regole dell'*equità*, tanto in sede amministrativa quanto in sede contenziosa⁴⁹.

Con la definizione di norma *indisponibile - inderogabile*⁵⁰ si fa riferimento ad una condizione di potere dell'autonomia privata tale per cui l'interesse tutelato non può essere oggetto di atti di disposizione. L'indisponibilità del credito tributario si concreta,

⁴⁸ CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, IX ed., Milano, 2007, 876 ss.; PARK, *L'arbitrato nei Trattati sulle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2003, 41 ss.

⁴⁹ CONSALVO, *op. cit.*, 1355.

⁵⁰ L'accostamento dei termini di inderogabilità ed indisponibilità è fatto proprio dalla prevalente dottrina, secondo la quale le nozioni si sovrappongono Volendo comunque distinguere le caratteristiche di ognuna, la norma inderogabile ha portata più generale ed indica la condizione di inviolabilità dell'interesse oggetto di protezione; la norma indisponibile, invece, si riferisce segnatamente all'impossibilità di rendere l'interesse protetto oggetto di atti dispositivi. Cfr. PETRILLO, *op. cit.*, 171; FRANCIOSI, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, Roma, 1989.

in termini semplici, nel divieto di rinunciare ad un credito non controverso in nome di interessi “estranei”⁵¹.

In ambito fiscale la definizione di indisponibilità trova come corollario il concetto di inderogabilità dell’obbligazione tributaria, in base alla quale qualsiasi pattuizione tra il contribuente e l’Amministrazione riguardo all’esistenza, estensione e modalità di un’obbligazione tributaria in deroga alle prescrizioni di legge è tassativamente vietata⁵².

Si tenga ben presente come sia la *potestà* di imposizione ad essere indisponibile, irrinunciabile ed imprescrittibile; l’effettivo *esercizio* di tale potestà è, invece, assolutamente disponibile per l’Amministrazione, la quale può di conseguenza rinunciare o prevederne la prescrivibilità.

L’obbligazione tributaria, in definitiva, può essere oggetto di dilazione, riduzione o modifica fintantoché essa possa essere ricondotta ai limiti tassativamente previsti dalla legge.

Dopo queste necessarie precisazioni, conviene a questo punto esaminare il modo in cui l’Amministrazione può attuare la procedura amichevole avendo presente un rapporto giuridico d’imposta già acclarato.

Si ha già avuto modo di esaminare le due diverse ipotesi davanti a cui sono posti i protagonisti della procedura amichevole, vale a dire il caso in cui il procedimento sia attivato in pendenza del rapporto giuridico d’imposta ordinario e l’eventualità in cui il contenzioso interno si sia già risolto in una decisione finale.

In quest’ultimo caso la pronuncia dell’eventuale sentenza passata in giudicato fa stato per l’Amministrazione finanziaria in quanto rivestita del carattere definitivo della *res judicata*, proprio delle pronunce delle Commissioni tributarie. Come si è esaminato all’inizio del presente capitolo, infatti, attraverso il passaggio in giudicato il regime dell’obbligazione tributaria non è più nella disponibilità dell’Amministrazione; dunque la procedura amichevole deve necessariamente interrompersi, in quanto l’eventuale accordo raggiunto in sede di MAP non sarebbe attuabile nell’ordinamento interno.

Nel caso invece in cui si configuri l’ipotesi di una dichiarazione non perfezionata entro i termini prescritti o di un avviso di accertamento non impugnato tempestivamente, la decadenza inibisce il potere dell’Ufficio di procedere ad un accertamento di tipo

⁵¹ L’Ufficio preposto, in altre parole, non può volontariamente rinunciare alla riscossione di un’imposta totale o parziale dovuta per legge. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 352.

⁵² PETRILLO, *op. cit.*, 177.

supplementare, anche se non priva il medesimo della possibilità di *rettificare* gli atti in oggetto a favore del contribuente, nel caso sia appurato che l'imposizione è conseguenza di un'erronea applicazione della legge.

È importante poi analizzare il caso in cui il rapporto impositivo sia ancora sospeso al momento della conclusione dell'accordo internazionale. Nel caso di una dichiarazione dei redditi non ancora rettificata, l'Ufficio preposto potrà infatti rettificare quest'ultima per il tramite di un avviso di accertamento, disponendo così il rimborso della differenza. Allo stesso modo sarà adottato un provvedimento di rimborso in caso si sia avuta una ritenuta alla fonte, o l'Amministrazione abbia già provveduto alla riscossione del tributo.

Infine, nel caso in cui la controversia sia specificamente volta ad accertare un reddito, l'Amministrazione potrà ritirare - nell'esercizio del potere di autotutela - l'avviso ad essa relativo, portando così all'estinzione del processo tributario⁵³.

⁵³ Questa conclusione deriva dalla definizione, accolta peraltro con alterne fortune dalla giurisprudenza italiana, secondo la quale l'avviso di accertamento si configura come una *provocatio ad opponendum*, ovvero un atto amministrativo con effetti di tipo sia sostanziale che processuale. L'Amministrazione, dunque, nell'esercizio dei propri poteri sarebbe autorizzata a revocare *in toto* un atto accertativo portando così ad una radicale estinzione del contenzioso interno. Cfr. CONSALVO, *op. cit.*, 1358. In senso contrario alla presente tesi, Cass., sent. 19854/2004 e 10447/2008. Con quest'ultima, in particolare, l'articolo 156 viene richiamato in materia tributaria riguardo al procedimento di notificazione degli atti; vale a dire che il rinvio a tali norme non deve intendersi solo quale rinvio alle "modalità" della notificazione, bensì all'intero regime, comprensivo dunque delle regole relative alle eventuali nullità e alle loro sanatorie.

BIBLIOGRAFIA

Composizione delle controversie fiscali internazionali. Le procedure amichevoli,
Circolare 21/E Agenzia delle Entrate del 5 Giugno 2012

Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP), February 2007 Version,
Centre for Tax policy and Administration, OECD

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,
September 2010 Version, OECD

AA. VV., *L'arbitrato: profili sostanziali* (coordinato da ALPA), Torino, 1999

AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova,
1999

AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005

ACQUARONE – MIGNONE, *voce Arbitrato nel diritto amministrativo*, in *Dig. pubbl.*,
IV ed., I, Torino, 1987, 367

ADAMI, *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*, Milano, 1990

ADAMI - LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le
doppie imposizioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 349

ADELCHI ROSSI - PERIN, *La procedura amichevole e l'arbitrato nella Convenzione
tra Italia e Stati Uniti contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2002, 7645

ADELCHI ROSSI - PERIN, *Prezzi di trasferimento, procedura amichevole e rettifiche
collaterali*, in *Il Fisco*, 1999, 12632

ADONNINO, *La Convenzione europea 90/436 sulla cosiddetta procedura arbitrale.
Limiti e problemi*, in *Riv. Dir. trib.*, 12/2002, 1211

ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 41

ADONNINO, *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 1097

ADONNINO, *Profili impositivi delle imprese di trasporto aereo e marittimo*, in *Riv. Dir. trib. Int.*, 2002, Vol. 3, 7

ALBIN, *Problems with Permanent Establishments - Problems in Determining Permanent Establishment on the basis of Article 5 (1)*, 2009, OECD MC 2

ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969

AMATUCCI, *L'interpretazione e l'applicazione del principio di non discriminazione nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 163

AMATUCCI, *La discriminazione di trattamento nel Modello OCSE*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 403

AMATUCCI, *The conflict between international and internal fiscal regulations*, in *International Tax Law Review*, 1999, 25

AVERY JONES, *The interpretation of Tax Treaties with particular reference to art. 3 (2) of the OECD Model*, in *Dir. Prat. trib.*, 1984, I, 1625

AVERY JONES, *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention*, in *Brit. Tax. Rev.*, 1979, 333

AVERY JONES, *Mutual Agreement Procedure*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 34, 1980, 556

BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009

BALLARINO, *Manuale breve di diritto internazionale privato*, Padova, 2002

BALZANI, *Il Transfer Pricing*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 574

BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995

BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1986, 947

BERGAMI, *Le modalità di risoluzione delle controversie in materia di transfer pricing*, in GARBARINO, *Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni*, Milano, 2001, 212

BIZIOLI, *Brevi riflessioni sull'uso dei cd. 'parallel treaties' nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni (nota a Corte Federale del Canada, Trial Division, Vancouver, Columbia Britannica, cause T-28-02/2002 e T-31-02/2002)*, in *Riv. Dir. trib.*, 4/2005, 156

BIZIOLI, *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e ... competenza tributaria della Corte di Giustizia: il caso Saint - Gobain*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 10, 192

BRINKER - SHERMAN, *Relief from international double taxation: the basics*, in *Journal of International Taxation*, Vol. 16, 2005, 16

CAPACCIOLI, *L'arbitrato nel diritto amministrativo. I. Le Fonti*, Padova, 1957

CARBONE – LUZZATTO - SANTAMARIA, *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2003

CARMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002

CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1053

CARPENTIERI – LUPI - STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003

CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, IX ed., Milano, 2007

CASSESE, *Art. 80, Commentario della Costituzione (a cura di BRANCA)*, Bologna, 1979

CATALDI, *Rapporti tra norme internazionali e norme interne*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XII, 1997, 391

CAZZATO, *Scopo raggiunto, atto sanato? Il "conflitto" prosegue*, da *FiscoOggi* del 25 Luglio 2008

CERRATO, *La rilevanza del Commentario Ocse ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, V, 11

CONFORTI, *Diritto internazionale*, VII ed., Napoli, 2010

CONSALVO, *L'efficacia degli accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 1993, 1354

CONTRINO, *Sui rapporti tra le discipline interna ed internazionale del credito per le imposte estere*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1007

CORDEIRO GUERRA, *La doppia imposizione internazionale*, in *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, 315

CORSINI, *Prime riflessioni sulla nuova riforma dell'arbitrato*, in *I contratti*, n. 5/2006, 515

CROCIATI, *Brevi note a margine dell'art. 8 della Convenzione per l'eliminazione delle doppie imposizioni da rettifica dei prezzi di trasferimento*, in *Dir. prat. Trib.*, 1993, I, 2137

CROSTI, *Doppia imposizione economica e giuridica: una panoramica sui concetti, gli strumenti per l'eliminazione, e le problematiche*, in *Il Fisco*, 29/95, 7284

D'ALFONSO, *Il punto sulla cooperazione internazionale in materia di accertamento tributario*, in *Il Fisco*, 2005, 5284

DEL GIUDICE, *Doppia imposizione economica internazionale. Misure unilaterali contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 1990, 1658

DEL GIUDICE, *La regolamentazione del problema della doppia imposizione sul piano internazionale*, in *Il Fisco*, 1990, 1983

DELLA VALLE, *La sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice tributario*, in *Rass. Trib.*, 4/2002, 1213

DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1997

DENARO, *La procedura arbitrale nel nuovo articolo 25 del Modello Ocse*, da *FiscoOggi* del 8 Agosto 2008

DENARO, *Sul transfer pricing le controversie fiscali si risolvono così*, da *FiscoOggi* del 11 Novembre 2008

DOMINICI, *La ratifica della Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni: un decennio di "innovazioni"*, in *Fisc. Intern.*, 3/2010

DOMINICI, *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 921

ECO, *Come si fa una tesi di laurea*, Milano, 1976

ENGLISCH, *Reform of the Reorganization Tax Act and related changes*, in *European Taxation*, 2007, 339

FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 1

FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003

FANTOZZI - VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. Priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 182

FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 1999, I, 755

FILIPPI, *Dalla procedura amichevole ... alla procedura arbitrale: osservazioni*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1171

FRANCARIO, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, Roma, 1989

FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001

FUXA, *L'onere della prova nelle controversie sul transfer pricing*, in *Rass. Trib.*, 2008, 225

GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995

GARBARINO, *Convenzione Italia - Usa contro le doppie imposizioni*, Milano, 2001

GARBARINO, *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002

GARBARINO, *Aspetti internazionali della riforma fiscale*, Milano, 2004

GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990

GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 970

GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008

GAZZO, *Transfer pricing e ruling internazionale: luci ed ombre del nuovo istituto*, in *Fisc. Intern.*, 2004, 115

GIORGI, *Il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero*, in GARBARINO, *Aspetti internazionali della riforma fiscale*, Milano, 2004

GLENDI, *Giuste aperture al “ne bis in idem” in Cassazione ma discutibili estensioni del “giudicato tributario” extra moenia*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2006, 557

GUASTINI, *voce Teoria generale del diritto*, in *Dig. disc. Priv., sez. civ.*, XIX, Torino, 1999, 319

HEINRICH, *The role of Constitutional Courts in the process of improving the quality of tax legislation*, in *International Tax Law Review*, 2007, I, 117

HEINRICH - MORITZ, *Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 2000, 148

HINNEKENS, *Different interpretations of the European tax arbitration Convention*, in *EC Tax Review*, 1998, 4, 247

INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1954

KEMMEREN, *Convenzioni sulla doppia tassazione basate sull'origine e neutralità delle importazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2/2001, 79

KOCH, *Mutual agreement – procedure and practice*, in *IFA Cahiers*, 66 a), 1981

KOFLER, *Most-Favored-Nation Treatment in direct taxation: does EC law provide for community MFN in bilateral double taxation treaties?*, in *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005

KRAMER, *The application and interpretation of tax treaties: German doctrine and practice*, in *Tax Planning International Review*, 1998, 15

LA COMMARA - NUZZOLO, *L'istituto della procedura amichevole come strumento di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali*, in *Il Fisco*, 1998, 7281

LIEBMAN, *Giudicato, I) Dir. proc. Civ.*, in *Enc. Giur. Treccani*, XV, Roma, 1989

LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 4/2001, 1178

LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 303

LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, 989

MAISTO, *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Milano, 2001

MAISTO, *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995, I, 357

MAISTO, *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985, 2.

MAISTO, *Le interrelazioni tra "diritto tributario comunitario" e "diritto tributario internazionale"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 868

MARIA GIULIANI, *La interpretazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 294

MARINO, *La residenza*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 1999, 207

MARONGIU, *Rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, 115

MAYR, *La procedura amichevole nei trattati contro la doppia imposizione*, in *Boll. Trib.*, 1981, 1150

MAYR, *La nuova Convenzione Italia - Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Boll. Trib.*, 1993, 482

MAYR, *La procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione*, in *Rass. Trib.*, 1986, 95

MAYR, *La tassazione dei redditi esteri per le società di capitali*, in *Boll. Trib.*, 1978, 820

MELIS, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. Trib.*, 1995, 1966

MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 1092

MENGOLI – IBELLO, *Controversie fiscali internazionali. L'iter per le procedure amichevoli*, da *FiscoOggi* del 5 Giugno 2012

MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, II, 763

MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2001, II, 392

MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990

NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010

OECD official website, *OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*

OECD official website, *The 2010 Update to the Model Tax Convention*, 22 July 2010

OECD official website, *Commentary On Article 25 Concerning The Mutual Agreement Procedure*

OSTERLOH, *The concept of tax, the ability-to-pay principle and the economic interpretation – the fundamentals of tax law in the case law of the Federal Constitutional Court in Germany*, in *International Tax Law Review*, 2007, II, 11

OWENS, *OECD Proposal to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes*, in *European Taxation*, Issue 6, 2007

PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 3/2007, 675

PANAYI, *Tax Treaty law and Community law – some recent developments*, in *The EC Tax Journal*, Vol. 9, 2007, 11

PANSARDI – VILLANI, *Giudicato esterno nel processo tributario*, da *Altalex* del 25 Maggio 2011

PARK, *L'arbitrato nei Trattati sulle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2003, 11

PETRILLO, *New impetus from the OECD for resolving tax disputes through arbitration: an opportunity to reflect on the validity of domestic restraints to arbitration in tax matters*, in *International Tax Law Review*, 2006, II, 171

PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, 432

PISTONE, *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2001, Vol. 1, 613

POZZO, *L'interpretazione delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 145

REALE, *Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 335

RICCI, *Disciplina dell'arbitrato e riforme dell'ordinario processo civile*, in *Riv. Dir. proc.*, 1986, 913

ROCCATAGLIATA, *Il diritto tributario comunitario*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 1203

ROCCHI, *Fisco, dopo dieci anni c'è l'accordo Italia - Usa*, da *ilSole24ore* del 20 Marzo 2009

ROLLE, *Recenti sviluppi della Convenzione "arbitrale" in materia di prezzi di trasferimento*, in *Fisc. Intern.*, 2005, 234

ROMAGNOLI, *Il nuovo art. 26 del Modello Ocse contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2005, 6238

RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005

RUSSO, *The 2005 OECD Model Convention and Commentary: an overview*, in *European Taxation*, 2006, 560

RUSSO - PEDRAZZINI, *Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview*, in *European Taxation*, 2007, 389

SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in AA. VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da UCKMAR), Padova, 2005, 49

SACCHETTO, *Profili fiscali dell'arbitrato*, in *Dir. prat. Trib.*, 2000, I, 29

SCHIZZEROTTO, *La questione di legittimità nel giudizio arbitrale*, in *Giur. It.*, 1961, IV, 65

SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001

TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1173

TOSI - BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011

UCKMAR – CORASANITI - DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale - Manuale*, Padova, 2009

VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008

VALENTE, *Il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010*, in *Il Fisco*, 33/2010, 5333

VALENTE, *Convenzioni contro le doppie imposizioni. Procedura amichevole di composizione delle controversie fiscali secondo l'Agenzia delle Entrate*, da Postilla.it del 6 Giugno 2012

VALENTE – CARACCIOLI, *Sanzioni gravi ex Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 1/2012, 70

VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001

VILLASEÑOR, *Principios tributarios*, Città del Messico, 2004

VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1976

VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Vol. 1, tomo 2, parte III, Padova, 1994

VOGEL, *On double taxation conventions*, London-The Hague-Boston, 1997

VOGEL - PROKISCH, *General Report*, IFA Congress 1993, *Cahiers de droit fiscal International*, vol. LXXVIIIa, 1993, 123

VORPE, *La clausola arbitrale secondo il Modello OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dalla Svizzera*, in *Riv. Ticinese di Dir.*, II, 2011, 602

ZUDDU, *La giurisprudenza della Corte di giustizia sui rapporti tra Convenzioni contro le doppie imposizioni e diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, III, 49

RINGRAZIAMENTI

Desidero *in primis* ringraziare il Professor Loris Tosi per aver accettato il ruolo di relatore della mia tesi. I miei ringraziamenti vanno anche al Dott. Roberto Baggio, per le numerose ore dedicate alla mia tesi.

Ringrazio sentitamente tutta la mia famiglia e gli amici, nuovi e vecchi, che mi hanno accompagnato in questi anni.

Voglio esprimere in particolar modo la mia gratitudine a Cinzia per la sua infinita pazienza e sostegno nei nostri anni di studio; assieme, abbiamo percorso tanta strada per diventare ciò che siamo oggi.