

- ❑ *L principali riferimenti normativi e di prassi*
- ❑ *L'iter della procedura MAP Convenzionale*
- ❑ *MAP Convenzionale - Le statistiche (2012)*
- ❑ *L'iter della procedura MAP Arbitrale*
- ❑ *MAP Arbitrale - Le statistiche (2012)*
- ❑ *Gli effetti in termini di imposta, sanzioni ed interessi*
- ❑ *Ulteriori Commenti*

I principali riferimenti normativi e di prassi (1/2)

Procedura MAP Bilaterale:

- ❑ Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia (→art. 25 del Modello di Convenzione dell'OCSE)
- ❑ *Internazionali:* OCSE, "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – Versione Febbraio 2007 "
- ❑ *Nazionali:* Circolare Ag. Ent. n. 21/E del 5 giugno 2012

I principali riferimenti normativi e di prassi (2/2)

Procedura MAP Arbitrale:

- ❑ Direttiva Europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese residenti in Stati Europei
- ❑ legge n. 99 del 1993 di ratifica della Convenzione arbitrale (Direttiva Europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990)
- ❑ Codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate - (2006/C 176/02); Revisione del codice di condotta (2009/C 322/01)
- ❑ Lavori del *Joint Transfer Pricing Forum*, operante sotto l'egida della Commissione UE
- ❑ Circolare Ag. Ent. n. 21/E del 5 giugno 2012



L'iter della procedura MAP Convenzionale (1)

Ambito soggettivo

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE statuisce che se una "persona" (anche fisica) reputa che si sia realizzata nei suoi confronti, o si possa realizzare, un'imposizione non conforme alla Convenzione, essa può presentare il caso all'autorità competente del proprio Stato di residenza.

Ambito oggettivo

Nella previsione di cui all'articolo 25, paragrafi 1 e 2 del Modello OCSE, rientrano tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano tanto le persone fisiche quanto le persone giuridiche e le altre entità cui si applica la Convenzione.



L'iter della procedura MAP Convenzionale (2)

Termini di presentazione dell'istanza

Occorre far riferimento a quanto previsto nella singola Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie. Infatti, anche se il Modello OCSE individua come termine finale per la presentazione dell'istanza il terzo anno dalla prima notifica della misura che comporta la doppia imposizione, la maggior parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni).

Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza

Per quanto riguarda le rettifiche dei prezzi di trasferimento, l'istanza di apertura della procedura amichevole viene, di regola, presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a cura dell'impresa residente destinataria dell'accertamento.



L'iter della procedura MAP Convenzionale (3)

L'istanza deve contenere:

1. l'identificazione del contribuente (nome, indirizzo e codice fiscale);
2. l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
3. l'illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso con l'indicazione dei periodi d'imposta nei quali si è verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione;
4. la descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;
5. i rimedi eventualmente azionati nell'altro Stato contraente per eliminare la doppia imposizione;
6. copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale (in particolare, ove del caso, copia del provvedimento espresso di diniego di rimborso o, in caso di diniego tacito, copia dell'istanza di rimborso presentata ai sensi degli articoli 37, secondo comma, o 38 del D.P.R. n. 602 del 1973); nonché
7. ogni ulteriore documentazione di supporto atta a favorire l'attività istruttoria delle autorità competenti interessate alla procedura amichevole.



L'iter della procedura MAP Convenzionale (4)

Rapporto con il contenzioso interno

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE prevede che l'apertura della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente *"independentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale"*. Qualora, tuttavia, intercorra una pronuncia di merito prima della conclusione della MAP, questa non sarà più modificabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria italiana, rimanendo aperta unicamente la possibilità che l'altra Amministrazione Fiscale si adegui alle decisioni prese dai giudici italiani.

Rapporto con gli istituti deflattivi del contenzioso

Adesione, mediazione e conciliazione giudiziale comportano, così come la pronuncia giurisdizionale, l'effetto di chiudere la posizione erariale, che non può più essere riaperta e ridiscussa in ambito MAP. Anche qui rimane aperta la possibilità che l'altra Amministrazione Fiscale si adegui alle decisioni prese dai giudici italiani.



L'iter della procedura MAP Convenzionale (5)

Clausola arbitrale

Il paragrafo 5 dell'art. 25 del modello di convenzione OCSE prevede l'apertura di un arbitrato obbligatorio nel caso in cui le autorità coinvolte non trovino l'accordo per la risoluzione della doppia imposizione: tale previsione tuttavia, che è stata inserita solo a partire dalla versione 2008 del Modello OCSE, non risulta ad oggi recepita nella rete convenzionale italiana.

Elemento distintivo della procedura amichevole aperta ai sensi di una Convenzione bilaterale è dunque che **non sussiste, in capo alle autorità competenti, un obbligo di risultato tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione.** Sussiste unicamente un obbligo di diligenza (o "*best endeavors*"). Alcune Convenzioni Bilaterali tuttavia, quale quella in vigore con la Francia, prevedono una fase simil-arbitrale, anche se non obbligatoria nei tempi e nel risultato.

Sospensione della riscossione

Non sono previsti rimedi *ad hoc*, ferma restando la possibilità di beneficiare delle ordinarie misure di sospensione della riscossione.



L'iter della procedura MAP Convenzionale (6)

Conclusione della MAP

In caso di accordo tra le autorità competenti:

- l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP comunica i contenuti dell'accordo al contribuente,
- l'Agenzia delle Entrate ne dispone l'esecuzione, provvedendo - ove del caso - al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta e relative sanzioni e interessi.

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

MAP Convenzionale - Le statistiche (2012)

MAP PROGRAM STATISTICS FOR THE 2012 REPORTING PERIOD

Country: **Italy/Italie**

If the reporting period does not correspond to the calendar year, please indicate the date when the reporting period ends:

Year MAP Case was Initiated	Opening Inventory on First Day of Reporting Period		Initiated During Reporting Period		Completed During Reporting Period		Ending Inventory on Last Day of Reporting Period		Closed or Withdrawn with Double Taxation During Reporting Period		Average Cycle Time for Cases Completed, Closed or Withdrawn During Reporting Period (in months)	
	OECD	non-OECD	OECD	non-OECD	OECD	non-OECD	OECD	non-OECD	OECD	non-OECD	OECD	non-OECD
2006 or prior	12	1			--	--	11	1	1	--	--	--
2007	7	--			--	--	4	--	3	--	--	--
2008	6	--			1	--	5	--	--	--	--	--
2009	18	1			1	--	17	1	--	--	--	--
2010	18	--			3	--	13	--	2	--	--	--
2011	38	1			3	--	34	1	1	--	--	--
2012			44	1	2	--	42	1	--	--	--	--
Total	99	3	44	1	10	--	126	4	7	--	--	--

L'iter della procedura MAP Arbitrale (1)

Ambito soggettivo

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

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

Ambito oggettivo

L'articolo 4 della Convenzione arbitrale enuncia il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*). In ipotesi di rettifica in aumento degli utili di un'impresa associata, la sola normativa domestica di riferimento che legittima l'accesso alla MAP da Convenzione arbitrale è quella in materia di prezzi di trasferimento di cui al combinato disposto degli articoli 110, comma 7, e 9, comma 3, del TUIR. La MAP Arbitrale, cioè, è esperibile per i soli casi di "transfer pricing".

L'iter della procedura MAP Arbitrale (2)

La Direttiva Europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990 è in vigore in tutti gli Stati Membri eccetto la Croazia (Paese Membro dal 1° luglio 2013, per il quale è in corso di recepimento), ovvero nei seguenti Paesi:

- | | | | |
|-----|-------------|-----|-----------------|
| 1. | Belgio | 15. | Austria |
| 2. | Bulgaria | 16. | Finlandia |
| 3. | Germania | 17. | Svezia |
| 4. | Danimarca | 18. | Repubblica Ceca |
| 5. | Spagna | 19. | Estonia |
| 6. | Francia | 20. | Cipro |
| 7. | Regno Unito | 21. | Lettonia |
| 8. | Grecia | 22. | Lituania |
| 9. | Italia | 23. | Ungheria |
| 10. | Irlanda | 24. | Malta |
| 11. | Lussemburgo | 25. | Polonia |
| 12. | Paesi Bassi | 26. | Slovenia |
| 13. | Portogallo | 27. | Slovacchia |
| 14. | Romania | | |

L'iter della procedura MAP Arbitrale (3)

Termini di presentazione dell'istanza

Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione: *"il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione ai sensi dell'articolo 1"*.

Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza

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

Nei recenti incontri del *Joint Transfer Pricing Forum* (cfr. *Discussion paper on the improvement of the functioning of the Arbitration Convention*, del 5 novembre 2013) è stata sottolineata l'opportunità di introdurre una previsione circa la notifica di copia dell'Istanza MAP presentata in uno Stato Membro anche alle Amministrazioni fiscali degli altri Stati Membri coinvolti.

L'iter della procedura MAP Arbitrale (4)

L'istanza deve contenere le seguenti informazioni:

- ❑ identificazione (nome, indirizzo e codice fiscale) del soggetto istante e delle altre parti interessate alle operazioni in esame;
- ❑ illustrazione particolareggiata dei fatti e delle circostanze correlati all'oggetto dell'istanza, compresi i dettagli relativi alle relazioni economico-commerciali tra l'impresa istante e le altre parti interessate alle operazioni in questione;
- ❑ indicazione dei periodi d'imposta interessati;
- ❑ copie degli atti (avviso d'accertamento, processo verbale di constatazione) che hanno comportato o possono comportare la doppia imposizione;
- ❑ informazioni particolareggiate su eventuali procedure amministrative e contenziose attivate dall'impresa verificata o dalle altre parti coinvolte (società consolidanti, imprese associate), con i relativi esiti;

L'iter della procedura MAP Arbitrale (5)

L'istanza deve contenere le seguenti informazioni (segue):

- ❑ memorie che illustrano i motivi per cui l'impresa ritiene che i principi definiti all'articolo 4 della Convenzione arbitrale non siano stati rispettati (in particolare: descrizione delle operazioni infragruppo oggetto di rettifica e del metodo utilizzato dall'impresa per la relativa determinazione dei prezzi di trasferimento, ivi incluse le ragioni per cui l'impresa considera che i risultati derivanti dall'applicazione del metodo siano conformi al principio di libera concorrenza);
- ❑ impegno dell'istante a rispondere tempestivamente e in modo esaustivo a ogni ragionevole e appropriata richiesta formulata dall'autorità competente e a mettere a sua disposizione la documentazione necessaria; nonché
- ❑ a fornire le informazioni supplementari richieste dall'autorità competente nei due mesi successivi al ricevimento dell'istanza di apertura della MAP;
- ❑ indicazione - ove del caso - che le operazioni oggetto di procedura amichevole sono coperte da idonea documentazione ai sensi dell'articolo 26 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, o equivalente documentazione imposta nell'altro Stato membro dalla normativa ivi vigente.



L'iter della procedura MAP Arbitrale (6)

Rapporto con il contenzioso interno

Nel caso in cui risulti pendente un ricorso giurisdizionale e nel contempo sia coltivata la MAP Arbitrale, risulta in ogni caso inibito il passaggio alla fase arbitrale: i 2 anni di tempo per il raggiungimento dell'accordo prima dell'innescarsi della fase arbitrale in questo caso decorrono dalla rinuncia al contenzioso da parte del contribuente. Inoltre, qualora intercorra una pronuncia di merito prima della conclusione della MAP, questa non sarà più modificabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria italiana, rimanendo aperta unicamente la possibilità che l'altra Amministrazione Fiscale si adegui alle decisioni prese dai giudici italiani.(tuttavia al fine di ottenere tale "corresponding adjustment" sarà necessario aprire una MAP Convenzionale con detto Stato).

E' possibile ricorrere su materie strettamente "di diritto" (non attinenti le materie oggetto della MAP) quali la non applicazione delle sanzioni tributarie per "incertezza della norma"; ovvero l'accertamento di maggiore debenza IRAP a seguito di rettifiche di "transfer pricing".

Rapporto con gli istituti deflattivi del contenzioso

Adesione, mediazione e conciliazione giudiziale comportano, così come la pronuncia giurisdizionale, l'effetto di chiudere la posizione che da parte dell'Amministrazione non può essere riaperta e ridiscussa in ambito MAP. Tuttavia, al fine di ottenere tale "corresponding adjustment", sarà possibile aprire una MAP Convenzionale con l'altro Stato interessato.

L'iter della procedura MAP Arbitrale (7)

Clausola arbitrale

Entro due anni dalla presentazione dell'istanza per l'apertura di una procedura di MAP Arbitrale si deve arrivare, in via unilaterale o tramite l'accordo tra le autorità competenti, alla risoluzione del caso di doppia imposizione: in caso contrario si innesca una procedura di arbitrato obbligatorio che garantisce tale risultato.

Sussiste dunque una "certezza di risultato" nella procedura MAP Arbitrale, consistente nella certezza che l'eliminazione della doppia imposizione sarà ottenuta al termine della procedura.

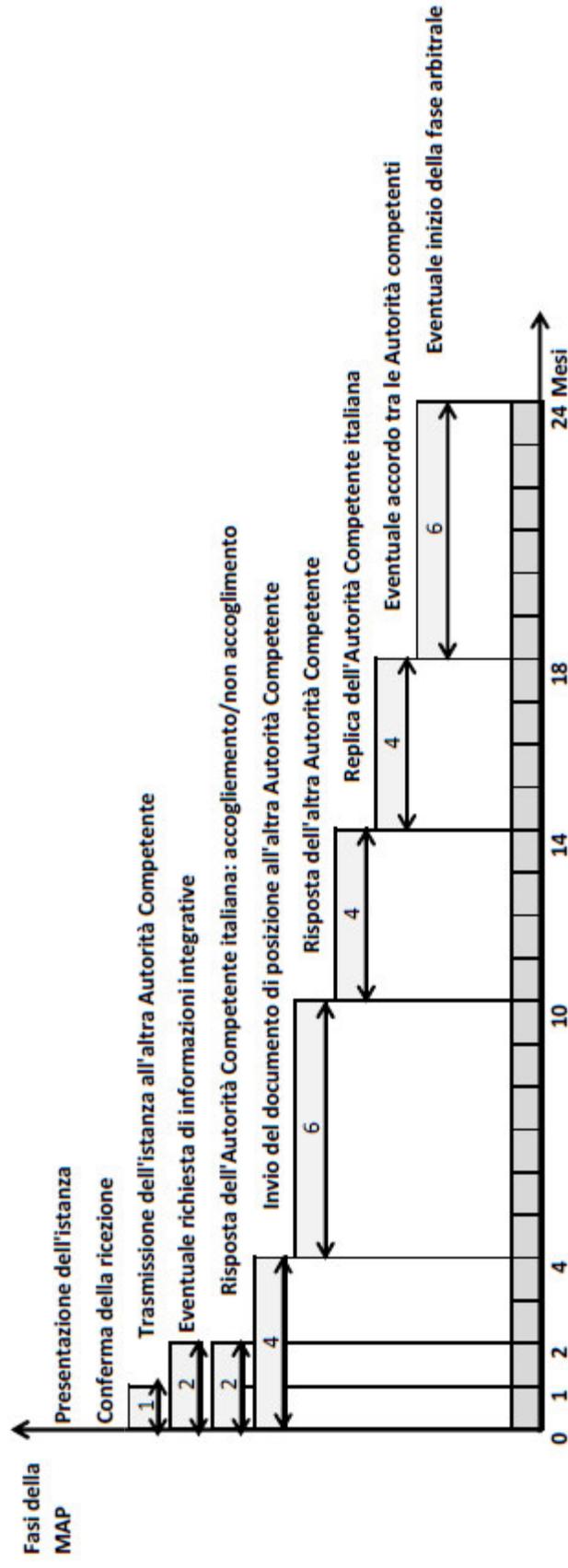
Sospensione della riscossione

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, della legge n. 99 del 1993 di ratifica della Convenzione arbitrale, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole e dell'eventuale successiva fase arbitrale l'Agenzia delle Entrate **può** autorizzare la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi afferenti alle maggiori imposte accertate ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del TUIR e relativi interessi e sanzioni.

L'opportunità di concedere la sospensione (nelle tempistiche rese stringenti dall'introduzione dell'istituto dell'accertamento esecutivo) è confermata dalla Circolare Ag. Ent. n. 21/E del 5 giugno 2012.

L'iter della procedura MAP Arbitrale (8)

CRONOLOGIA DEL BIENNIO DI SVOLGIMENTO DELLA MAP



L'iter della procedura MAP Arbitrale (9)

Conclusione della MAP

La procedura amichevole si conclude con:

- a. l'accordo fra le autorità competenti entro due anni dall'attivazione della procedura amichevole ovvero entro un termine più ampio concordato tra autorità competenti e contribuenti;

oppure

- b. l'accordo raggiunto dalle autorità competenti entro i sei mesi successivi all'emissione del parere della commissione consultiva, tanto in conformità dello stesso quanto in deroga ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, della Convenzione arbitrale.

MAP Arbitrale - Le statistiche (2012)

Member State	Opening inventory on 01/01/2012		Cases initiated in 2012		Cases completed in 2012		Ending inventory on 31/12/2012		Average cycle time for cases completed in 2012 (in months)	
	B		C		D		E		F	
BE	22		7		7		22		38	
BG	0		0		0		0			
CZ	5		3		4		6		21	
DK	30		10		8		32		25	
DE ⁽¹⁾	192		77		40		229			
EE	0		0		0		0			
IE	13		1		4		10			
EL	2		1		0		3			
ES	57		19		15		61		47	
FR	174		30		47		157			
IT										
CY	0		0		0		0			
LV	0		0		0		0			
LT	0		0		0		0			
LU	3		3		1		5		9	
HU	5		0		0		5			
MT	0		0		0		0			
NL	37		14		18		33		33	
AT	19		7		5		21			
PL	13		1		4		10		18	
PT	16		2		0		17		27	
RO	1		2		0		3			
SI	0		1		0		1			
SK	2		0		0		2			
FI	17		10		0		27			
SE	28		21		12		37		34	
UK	63		16		22		57		26.4	
TOTAL	699		225		187		738			

Gli effetti in termini di imposta, sanzioni ed interessi

Gli effetti in termini di imposta:

La positiva conclusione della procedura MAP garantisce in linea di principio l'eliminazione della doppia imposizione; tuttavia l'effettiva "neutralità" fiscale, in termini di mero *cash-out*, è legata all'aliquota fiscale applicata dagli Stati coinvolti, ed alla posizione soggettiva dei contribuenti coinvolti (eventuale situazione di perdita fiscale).

Gli effetti in termini di sanzioni

La procedura MAP (anche in caso di esperimento di una MAP Arbitrale) non prevede rimedi efficaci avverso l'applicazione delle sanzioni tributarie. In tale ottica è espressamente consentito il ricorso interno avverso le sanzioni.

La predisposizione della documentazione nazionale rappresenta una soluzione funzionale anche nell'ottica dell'esperimento di una procedura MAP, poiché, se propriamente espletata, garantisce la non applicazione delle sanzioni tributarie, che, come detto, non sono "coperte" dalla MAP. .

Gli effetti in termini di interessi

La doppia imposizione non dovrebbe in alcun caso scaturire dal diverso approccio adottato dagli Stati in riferimento all'applicazione di interessi sulle imposte accertate/rimborsate (cfr. la "Revisione del Codice di Condotta" prima citata in riferimento alla MAP Arbitrale).

Ulteriori Commenti

- Le due procedure (MAP Convenzionale e MAP Arbitrale) possono essere intraprese contemporaneamente.
- Entrambe le procedure MAP prevedono una fase preventiva di “riesame interno” da parte delle Autorità Fiscali del provvedimento che ha causato la doppia imposizione, utile con specifico riferimento ai casi in cui la contestazione risulti scarsamente motivata.
- Occorre rammentare che la Legge di stabilità 2014 (art. 1, comma 281) ha stabilito la rilevanza IRAP delle rettifiche di *transfer pricing* con effetto retroattivo (sul punto, che dipende dalla qualificazione di norma “interpretativa” o “innovativa” di tale legge, già si contano numerosi interventi critici), aumentando significativamente l'*appeal* delle procedure MAP.