

Le procedure arbitrali ed amichevoli come strumento per la risoluzione di controversie fiscali

di Livia Salvini

Le procedure arbitrali ed amichevoli previste da norme convenzionali possono costituire uno strumento – finora non molto usato – per una soddisfacente soluzione di controversie riguardanti (tra l'altro) due tematiche ricorrenti nell'ambito della tassazione transnazionale: il *transfer pricing* e la c.d. “esterovestizione”, e più in generale le questioni attinenti la residenza dei soggetti passivi.

Le procedure in questione sono previste da due diverse fonti convenzionali, hanno differenti ambiti di applicazione e prevedono differenti procedimenti e possibilità di raggiungimento di un risultato utile. Il risultato cui esse mirano è quello della eliminazione della doppia imposizione: ad esempio, di quella che deriverebbe dall'assoggettamento ad imposizione piena dei medesimi redditi in due diversi Stati, come nel caso dell'“esterovestizione” e delle altre contestazioni in tema di residenza; oppure della doppia imposizione che deriverebbe dalla tassazione dei ricavi in capo ad una società del gruppo residente in uno Stato e dalla mancata deduzione dei corrispondenti costi da parte della consociata residente in un altro Stato, come nel caso del *transfer pricing*. Caratteristica comune di ambedue le procedure è quella di avere ad oggetto le sole imposte sul reddito e l'IRAP e non anche l'IVA e gli altri tributi indiretti (del resto, non frequentemente interessati da contestazioni della specie).

Un primo modello procedurale è previsto dalla Convenzione Italia-Unione Europea 90/436/CEE, ratificata dall'Italia con l. n. 99/1993 (c.d. “Convenzione arbitrale”), di applicazione naturalmente limitata ai Paesi Comunitari. Il secondo modello è previsto dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, laddove recepiscono l'art. 25 del modello OCSE prima delle modifiche introdotte nel 2008. Articolo *ante* modifiche cui si farà d'ora in poi riferimento, intendendosi con esso riferirsi – ove non diversamente specificato – a tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia che lo recepiscono, e cioè la grandissima maggioranza di esse¹.

¹ Con (tra le poche altre) la significativa eccezione della Convenzione Italia-Stati Uniti ratificata con l. n. 20/2009 che, essendo recentissima, recepisce il nuovo schema e prevede perciò anche una fase arbitrale.

L'art. 25 OCSE ha un ambito di applicazione più vasto della Convenzione arbitrale: esso infatti può applicarsi ai casi previsti dalla Convenzione arbitrale ed anche ad altri casi non previsti da tale Convenzione. La procedura arbitrale, come si vedrà, garantisce però maggiori *chances* di accordo e quindi essa viene normalmente preferita all'altra negli ambiti di possibile sovrapposizione. Più in particolare, la Convenzione arbitrale è diretta alla “*eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili delle imprese associate*”: con tale espressione si intende – secondo una nota apposta dall'Italia – designare esclusivamente il *transfer pricing* come possibile fonte di doppia imposizione. L'art. 25 OCSE si applica invece in tutti i casi in cui un residente di uno Stato contraente ritiene che le misure adottate da uno o ambedue gli Stati contraenti comportino per lui un'imposizione non conforme alla Convenzione: sono dunque ricompresi in questa più ampia definizione, oltre al *transfer pricing*, tra le altre anche le questioni attinenti la localizzazione e la tassazione di un reddito nell'uno o nell'altro Stato contraente.

La maggiore probabilità che la procedura instaurata secondo la Convenzione arbitrale raggiunga un'utile soluzione risiede nel fatto che tale Convenzione prevede due distinte fasi procedurali, di cui la prima “amichevole” e la seconda più propriamente arbitrale, mentre l'art. 25 OCSE *ante* modifiche prevede solo la fase della procedura amichevole². Nell'ambito delle procedure amichevoli gli Stati interessati “*faranno del loro meglio*” per raggiungere un risultato idoneo ad eliminare la doppia imposizione, senza alcuna garanzia sul raggiungimento di un accordo effettivo. Nei soli casi regolati dalla Convenzione arbitrale, a tale fase amichevole – se gli Stati interessati non raggiungono un accordo entro due anni dalla sua in-

² Proprio la scarsa incisività della procedura amichevole non congiunta con quella arbitrale ha indotto l'OCSE a conformare sostanzialmente la nuova versione dell'art. 25 allo schema adottato dalla Convenzione arbitrale, con la significativa eccezione che l'instaurazione della fase propriamente arbitrale è rimessa alla decisione del soggetto privato che ha instaurato la procedura.

staurazione – fa seguito una fase propriamente arbitrale, in cui una commissione consultiva di esperti indipendenti fornisce entro sei mesi un parere sulla soluzione del caso; parere cui gli Stati interessati sono obbligati a conformarsi se entro i sei mesi dalla data in cui la commissione ha reso il suo parere non raggiungono un accordo.

È evidente che questa rigida tempistica e questa struttura del procedimento previsto dalla Convenzione arbitrale spingono³ gli Stati al raggiungimento di un risultato (auspicabilmente equo per i contribuenti interessati), mentre il raggiungimento di un accordo nell'ambito della procedura amichevole prevista dall'art. 25 OCSE è rimesso alla mera "buona volontà" degli Stati di dirimere il caso. Vi è però, per i contribuenti interessati, un importante "contrappasso": per ottenere un accordo in sede arbitrale essi debbono rinunciare alla tutela giurisdizionale.

Di ciò si dirà meglio oltre trattando del procedimento, ma questa considerazione lascia immediatamente sorgere un interrogativo sulla effettiva utilità della procedura arbitrale e sui vantaggi che i contribuenti possono perseguire attraverso di essa, rinunciando alla tutela giurisdizionale. Laddove il contribuente che subisce un accertamento in materia di *transfer pricing* sia assolutamente certo delle proprie buone ragioni e quindi confidi senza tentennamenti nell'esito favorevole del contenzioso, probabilmente l'unica strada da perseguire è quella del processo. Ma dove tale incrollabile certezza non sussiste (ed in effetti, nell'attuale panorama giurisprudenziale le certezze appaiono davvero poche), può essere favorevolmente valutata l'utilizzabilità delle procedure convenzionali, poiché – naturalmente ove esse giungano ad un risultato – sono l'unico mezzo a disposizione dei contribuenti per riequilibrare la tassazione a livello transnazionale, laddove un esito anche parzialmente negativo del contenzioso li esporrebbe ad un doppio prelievo sul medesimo presupposto.

Venendo ora come anticipato a trattare dello svolgimento di queste procedure, è il caso di precisare preliminarmente – anche se emerge in modo evidente da quanto detto – che parti di esse sono esclusivamente gli Stati interessati, e non anche i contribuenti che subirebbero gli effetti della doppia imposizione. Si tratta, più precisamente, di procedimenti che iniziano ad impulso del contribuente, ma che si svolgono poi tra le amministrazioni competenti, in Italia il Dipartimento Finanze (già

Dipartimento per le Politiche fiscali) del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Non è evidentemente possibile esaminare in questa sede tutti gli aspetti procedurali. In termini generali, si può rilevare che l'art. 25 OCSE si limita a prevedere che il contribuente interessato può sottoporre alla sua amministrazione competente il caso entro tre anni⁴ dalla "prima notificazione della misura che comporta la tassazione non conforme alle disposizioni della Convenzione". Molto più dettagliata la disciplina prevista dalla Convenzione arbitrale, come precisata nel 2006 dal relativo "Codice di condotta" (2006/C176/02), alla cui lettura si rinvia per ogni opportuno approfondimento⁵. Per quanto qui interessa, è comunque sempre di tre anni dalla prima notifica della misura il termine entro cui il caso deve essere sottoposto con domanda all'Amministrazione competente.

In merito alla instaurazione delle procedure ed al loro esito, quattro sembrano essere le questioni di fondo:

- a) quale, tra i due contribuenti (nei casi di *transfer pricing*) colpiti dalla doppia imposizione ha l'onere di presentare l'istanza alla propria amministrazione?
- b) i contribuenti hanno diritto di intervenire nella procedura per rappresentare la propria posizione?
- c) che rapporti vi sono tra le procedure e il processo tributario?
- d) come viene recepito in concreto nei confronti del contribuente l'accordo (eventualmente) raggiunto?

Su tali questioni si possono fare le seguenti sintetiche osservazioni.

La doppia imposizione nei casi di *transfer pricing* normalmente è o può essere causata da una rettifica della dichiarazione di una delle società interessate, in applicazione delle regole di valutazione al valore normale delle transazioni intervenute con la società estera correlata. Nell'ipotesi in cui i ricavi della società accertata vengano rettificati in aumento, si verifica una doppia imposizione a causa del fatto che l'altra non ha dedotto i corrispondenti costi, in quanto il maggior valore non si è riflesso nel corrispettivo indicato nel contratto. In questa situazione, di norma l'istanza che dà inizio alla procedura viene presentata dalla società che non ha subito l'accertamento: nell'esempio fatto, quella che non ha dedotto i (maggiori) costi. Ciò non perché sia positivamente stabilito (le norme in esame non prendono posizione al riguardo), ma per un motivo molto concreto.

³ Nonostante tale struttura del procedimento, non sembra peraltro esistere alcuna situazione soggettiva del contribuente tutelabile in sede giurisdizionale a che gli Stati diano inizio alla procedura e la concludano.

⁴ In alcune Convenzioni stipulate dall'Italia il termine è di due anni.

⁵ Non constano documenti di prassi sul punto.

Come si è detto, gli (unici) attori dei procedimenti sono gli Stati di residenza delle due società interessate. Più precisamente, l'Amministrazione competente per la società che ha presentato la domanda, se – dopo un'opportuna istruttoria – si convince della esistenza di un concreto rischio (o della attualità) di una doppia imposizione, si rivolge all'Amministrazione competente dell'altro Stato per esperire il tentativo di accordo. Quindi, è nella sostanza compito del contribuente istante convincere la propria Amministrazione della bontà delle proprie tesi. Ed è evidente che è molto più probabile che ciò avvenga con riguardo all'Amministrazione che non ha emesso la rettifica.

Nulla osta, comunque, a che la domanda sia presentata pure (o solo) dal contribuente che ha subito la rettifica alla propria Amministrazione, anche per rappresentarle le proprie ragioni (v. anche oltre); anzi, uno dei modi in cui la doppia imposizione può essere evitata (previsto come tale dal Codice di condotta) è, evidentemente, l'annullamento in autotutela dell'atto impositivo nella fase iniziale della procedura, prima che sia interpellato l'altro Stato. L'iniziativa in tal senso del contribuente accertato potrebbe rivelarsi particolarmente utile in Italia, poiché l'ufficio titolare del procedimento – ma non del potere di autotutela – è, come si è detto, incardinato presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, e potrebbe ritenersi in una posizione di terzietà rispetto all'Agenzia delle Entrate che ha emesso la rettifica.

Quanto alla partecipazione alla procedura dei contribuenti interessati, si è detto che questi non ne sono parti in senso tecnico. Essi possono dunque (anzi debbono, secondo quanto previsto dal Codice di condotta) rappresentare la propria posizione, fornendo anche i documenti necessari, nell'istanza introduttiva e a seguito di eventuali richieste dell'Amministrazione, non avendo un diritto in qualche modo tutelabile a fondo nel corso del procedimento. Nell'ambito delle procedure amichevoli, vale a dire nella prima fase delle procedure previste dalla Convenzione arbitrale e nella intera procedura regolata dall'art. 25 OCSE, non è prevista alcuna forma necessaria di partecipazione, ma il contribuente interessato può essere invitato ad illustrare il caso alla sua Amministrazione. Nel Commentario OCSE, tuttavia, si dà adeguato rilievo alla partecipazione dei contribuenti al procedimento, prevedendosi che essi debbano essere interpellati preventivamente affinché accettino l'accordo (eventualmente) raggiunto dagli Stati. Nella Convenzione arbitrale non è invece presente una analoga previsione, fermo in ogni caso il diritto del contribuente ad essere informato degli sviluppi della procedura. Ciò sembra conforme alla natura arbitrale della procedura stessa (v. oltre).

Le interazioni tra le procedure in esame ed il processo tributario sono piuttosto articolate quanto al rito, ma non si manifestano invece nel merito, in quanto l'eventuale accordo non è vincolante per il giudice, come si vedrà oltre. Naturalmente, l'istanza con cui si iniziano le procedure non equivale ad una impugnazione dell'atto di accertamento, e non vi è alcuna incompatibilità tra la proposizione dell'istanza (ad opera dell'una o della altra parte) e la presentazione del ricorso. Anzi, poiché – come si è visto – i termini per l'istanza sono molto più lunghi di quelli previsti per la presentazione del ricorso, normalmente il ricorso viene comunque presentato.

L'art. 25 OCSE non prevede espressamente alcuna incompatibilità neanche tra lo svolgersi della procedura amichevole e la prosecuzione del processo instaurato dal contribuente. Tuttavia è chiaro che i principi generali – che ovviamente possono essere diversi negli ordinamenti dei vari Stati – influiscono su tale questione. Tra gli altri, esercita una sicura influenza il fatto se le Amministrazioni siano o meno vincolate dal contenuto di una pronuncia giurisdizionale. Nel caso in cui questo vincolo esista, è evidente che una volta intervenuta una tale pronuncia la prosecuzione della procedura sarebbe, ancora prima che preclusa in diritto, inutile in fatto per l'impossibilità che l'eventuale accordo modifichi il *decisum*.

È il caso di specificare, a questo punto, che in Italia, così come in molti altri Paesi, il giudice non è invece certamente vincolato dall'esito della procedura o dall'accordo eventualmente raggiunto dalle Amministrazioni, cui si deve attribuire natura amministrativa⁶. Ne consegue che la pendenza della procedura non può essere causa di sospensione del processo, non ravvisandosi tra i due procedimenti alcun nesso di pregiudizialità. In buona sostanza, procedura e processo possono iniziare a procedere su binari paralleli, finché non si verifichi, nel processo, un fatto che impedisce o rende inutile la prosecuzione del procedimento.

Come si è detto, l'art. 25 OCSE non prevede in proposito ad eventuali fatti impeditivi, mentre la Convenzione arbitrale contiene sul punto una disposizione espressa. Poiché tale disposizione appare conforme ai principi generali sopra richiamati, essa dovrebbe ritenersi applicabile anche alla procedura amichevole ex art. 25 OCSE. Più precisamente la Convenzione arbitrale, con una norma che l'Italia ha espressamente dichiarato di voler applicare (art. 7, comma 3), dispone che, nei casi in cui l'ordinamento nazionale di riferimento preveda che l'Amministrazione fiscale non può derogare alle de-

⁶ Cass., n. 3610/1988.

cisioni delle autorità giudiziarie, la fase propriamente arbitrale, che segue quella amichevole, non può iniziare se sia intervenuta “una decisione”. Essa dispone anche che, se il contribuente ha presentato ricorso, deve rinunciarvi per consentire l'avvio della fase arbitrale. Queste previsioni appaiono in linea con la natura arbitrale del procedimento, e quindi con l'accordo dei contribuenti a devolvere alle due Amministrazioni (con l'ausilio della commissione di esperti) la soluzione della controversia.

Naturalmente, poiché il fatto che sia intervenuta una decisione costituisce ostacolo all'inizio della fase arbitrale della procedura, si deve concludere che esso costituisca anche un ostacolo alla prosecuzione della precedente fase amichevole se la decisione interviene durante questa prima fase. È dunque evidente che la sostanziale alternativa dei due possibili modi di soluzione delle controversie (quello giurisdizionale e quello convenzionale) che si viene ad instaurare dopo l'inizio della procedura e, rispettivamente, del processo, pone delicate scelte strategiche, nell'ambito delle quali dovranno essere valutate e comparate le prospettive di conseguimento di un risultato utile in ciascuno dei due diversi procedimenti che si presentano nel momento in cui la scelta di rinunciare alla tutela giurisdizionale deve essere operata.

A questo proposito è necessario definire con precisione il fatto ostativo alla prosecuzione delle procedure, che è individuato dalla Convenzione arbitrale, come si è detto, nell'emanazione di “una decisione” del giudice (tributario). A mio avviso, questa espressione non va intesa nel senso che una qualsiasi decisione, anche se non definitiva, osti alla prosecuzione; quindi, la delicata decisione se rinunciare al ricorso non va presa necessariamente prima della decisione della Commissione Tributaria Provinciale, ma può attendere l'ultimo grado del giudizio. Il passo della convenzione arbitrale (art. 7, comma 3) che contiene l'espressione, di per sé ambigua, “una decisione”, va infatti letto nella sua interezza: esso in particolare prevede che “qualora la legislazione interna di uno Stato contra-

ente non consenta alle autorità competenti di derogare alle decisioni delle rispettive autorità giudiziarie, il paragrafo 1 (che prevede l'inizio della fase arbitrale – n.d.r.) si applica soltanto se l'impresa associata di tale Stato ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una decisione”. Ne consegue che il fatto ostativo alla fase arbitrale è costituito non dalla emanazione di una decisione purchessia, ma solo dalla emanazione di una decisione cui l'Amministrazione non abbia il potere di derogare.

Ora, come è noto, le nostre norme e principi vigenti in materia di autotutela dell'A.F. consentono di annullare in tutto o in parte gli atti di accertamento finché non sia intervenuta una decisione definitiva nel merito della controversia; pertanto, anche ove sia intervenuta una decisione, purché non definitiva, ed anche se essa è favorevole all'Amministrazione, l'atto di accertamento può essere comunque annullato. Nello stesso senso dovrebbe quindi interpretarsi la norma convenzionale in esame.

Venendo da ultimo alla questione (peraltro non priva di aspetti opinabili) del recepimento dei risultati dell'accordo eventualmente raggiunto dagli Stati, dovrebbe ritenersi, anche sulla base di quanto appena detto, che esso si realizzi nel nostro Paese, nel caso di un procedimento avente ad oggetto un *transfer pricing*, attraverso un annullamento in autotutela (parziale) dell'accertamento emesso, ove si tratti di recuperare a tassazione a seguito dell'accordo ricavi non dichiarati minori di quelli accertati, e attraverso una rettifica in diminuzione della dichiarazione (legittimata dall'art. 109, comma 7, TUIR), oppure direttamente attraverso un provvedimento di sgravio o di rimborso (cfr. punto 3.2., f), ii) del Codice di condotta), laddove si tratti di riconoscere maggiori costi in conseguenza di una rettifica dei ricavi nei confronti della consociata residente nell'altro Stato. Attraverso analoghi atti, a seconda dei casi di autotutela o di sgravio/rimborso, dovrebbero essere attuati gli accordi raggiunti in materia di residenza.