

# I MECCANISMI DI RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA FISCALE NELL'UNIONE EUROPEA

Alessandro VALENTE

Valente Associati GEB Partners / Crowe Valente

*Il DLgs. 10 giugno 2020 n. 49 ha recepito nel nostro ordinamento la Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale tra gli Stati membri nell'Unione Europea al fine di rendere maggiormente efficace e celere la risoluzione di problematiche afferenti la doppia imposizione.*

1

## PREMESSA

La pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DLgs. 10.6.2020 n. 49 ha permesso l'attuazione alla Direttiva UE 10.10.2017 n. 1852 (cd. *Dispute Resolution Directive*) avente ad oggetto i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale tra i Paesi dell'Unione Europea<sup>1</sup>.

Le previsioni normative in questione si aggiungono alle ulteriori procedure già previste dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni nonché dalla Convenzione arbitrale 90/436/CEE, estendendo il campo di applicazione di quest'ultima e prevedendo ulteriori rimedi necessari per il superamento delle criticità afferenti ai meccanismi già esistenti. Come evidenziato all'interno della Relazione illustrativa al DLgs. 49/2020, l'o-

biiettivo perseguito dal legislatore, europeo prima e nazionale successivamente, è quello di prevedere "una procedura efficace ed efficiente per le controversie in materia di doppia imposizione nel contesto del corretto funzionamento del mercato interno"<sup>2</sup>. Tale risultato, che non avrebbe potuto essere raggiunto dagli Stati membri singolarmente, ha reso necessaria l'approvazione di una Direttiva quale strumento idoneo ed efficace per il conseguimento di obiettivi condivisi a livello europeo.

Il recepimento della Direttiva UE 2017/1852 da parte dell'Italia si pone, dunque, in linea con quanto previsto dall'OCSE nell'Action 14 (*Mutual Agreement Procedure*) del progetto BEPS individuante i *minimum standard* comuni a livello internazionale volti a migliorare le controversie insorte in ambito fiscale tra le diverse giurisdizioni<sup>3</sup>.

La normativa in questione persegue l'obiet-

1 Per ulteriori approfondimenti cfr. Vincenti F., Valente C. "Mutual agreement procedure rules transposed into Italian law", *International Tax Review*, 28.8.2020.

2 Per ulteriori approfondimenti con riferimento alla relazione illustrativa consultare il seguente link: [http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.aspx?file=0143\\_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none](http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.aspx?file=0143_F001.pdf&leg=XVIII#pagemode=none).

3 In tal senso Luchena Mozo G.M. "A collaborative relationship in the resolution of international tax disputes and alternative measures for dispute resolution in a post-BEPS era", *European taxation*, Vol. 58, no. 1/2018, p. 22-33.

tivo di limitare situazioni in cui l'interpretazione o l'applicazione non uniforme da parte degli Stati membri delle disposizioni presenti negli accordi e nelle Convenzioni fiscali bilaterali o della Convenzione 90/436/CEE in materia di *transfer pricing* possa costituire un ostacolo per le imprese che operano a livello transfrontaliero.

La necessità di introdurre un meccanismo più efficiente è dovuta principalmente alla constatazione effettuata a livello europeo per cui i meccanismi precedentemente esistenti generavano:

- un onere fiscale eccessivo per le imprese tale da provocare distorsioni economiche; nonché
- un impatto negativo sugli investimenti transfrontalieri e sulla crescita dell'economia degli Stati membri.

La portata innovativa della novella normativa, delineata a livello europeo e recepita nell'ordinamento italiano mediante il DLgs. 49/2020, si propone di consentire l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva ed efficace.

## 2

### L'ISTANZA DI APERTURA DELLA PROCEDURA AMICHEVOLE AI SENSI DEL DLGS. 49/2020

Come già evidenziato, obiettivo perseguito dal legislatore italiano, in conformità a quanto previsto dalla normativa europea, è quello di garantire alle imprese e ai cittadini una più rapida ed efficace risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e Convenzioni che prevedono l'eliminazione delle doppie imposizioni.

Le nuove disposizioni introducono elementi

di novità ed innovazione rispetto a quanto previsto dalle precedenti normative nonché dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (*i.e.*, circ. dell'Agenzia delle Entrate 5.6.2012 n. 21).

L'art. 1 definisce l'ambito di applicazione della normativa in questione evidenziando che il decreto in oggetto stabilisce le norme relative alle procedure amichevoli o ad altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana e le Autorità competenti degli altri Stati membri dell'Unione Europea derivanti:

- dall'interpretazione e dall'applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio di cui l'Italia è parte;
- della Convenzione 90/436/CEE, del 23.7.1990, in materia di *transfer pricing*.

Preme evidenziare come l'ampiezza della portata applicativa della normativa in questione costituisce elemento sintomatico della volontà del legislatore di rendere tale strumento applicabile indistintamente a tutte le questioni controverse.

In virtù di quanto disposto dall'art. 3 del DLgs. 49/2020, ai fini dell'apertura di una procedura amichevole è necessario che i soggetti interessati<sup>4</sup> presentino **un'istanza di apertura della procedura amichevole**, concernente la questione controversa, sia all'Agenzia delle entrate che all'altra Autorità competente.

Ai fini delle tempistiche, il medesimo articolo evidenzia come l'istanza deve essere presentata **entro 3 anni** dalla data:

- del perfezionamento della notifica dell'atto (o di altro documento equivalente);
- ovvero dalla data in cui è stato adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa.

Nel caso di consegna del PVC, invece, il perio-

<sup>4</sup> Per comprendere cosa debba intendersi con la locuzione "soggetto interessato" occorre fare riferimento a quanto previsto dall'art. 2 del DLgs. 49/2020. Secondo tale previsione normativa in tale circostanza si fa riferimento a: "qualsiasi soggetto residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato o in un altro Stato membro e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa".

do di 3 anni decorre dalla notifica dell'avviso di accertamento.

L'istanza, presentata simultaneamente sia all'Agenzia delle Entrate che all'Autorità competente degli altri Stati membri interessati, deve contenere le medesime informazioni e necessita di essere redatta in una delle lingue ufficiali degli Stati membri interessati<sup>5</sup>.

Sono fissati in **2 mesi** i tempi necessari affinché l'Agenzia delle Entrate possa attestare il ricevimento dell'istanza. Tale periodo decorre dalla data di ricezione dell'istanza stessa e onere dell'Amministrazione finanziaria è quello di comunicare, entro lo stesso termine, il ricevimento di tale atto alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati (art. 3 comma 7).

L'istanza deve contenere diverse informazioni generali (e.g., dati necessari all'identificazione dei soggetti interessati, i periodi di imposta interessati, ecc.) nonché i fatti e le circostanze del caso oggetto di controversia<sup>6</sup>.

3

### IL RAPPORTO TRA LA PROCEDURA AMICHEVOLE ED IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Il rapporto tra la procedura amichevole delineata dal DLgs. 49/2020 e le procedure interne di contenzioso costituisce una tematica di particolare rilevanza.

Ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 49/2020, la presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole:

- da un lato, **non richiede la preventiva instaurazione delle procedure contenziose nazionali** (art. 3 comma 2);
- e dall'altro, **non preclude** al soggetto interessato il ricorso ai mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento nazionale, in conformità a quanto disposto dalle disposizioni normative interne (art. 3 comma 4). Quanto detto costituisce una novità rispetto

5 In relazione a quanto disposto dall'art. 3 co. 6, l'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate deve essere redatta in lingua italiana ovvero deve essere corredata da una traduzione ufficiale. La documentazione allegata a tale documento deve essere corredata della traduzione in lingua italiana o, in alternativa in lingua inglese, ma permane comunque la possibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate di richiedere una traduzione ufficiale in italiano qualora considerato opportuno.

6 Il co. 9 dell'art. 3 indica in maniera particolareggiata le informazioni che devono essere contenute all'interno dell'istanza. Trattasi nello specifico: "a) il nome, l'indirizzo, il codice di identificazione fiscale e altre informazioni necessarie all'identificazione dei soggetti interessati che hanno presentato l'istanza e di qualsiasi altra persona interessata, come definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 23, fermo restando il rispetto della normativa vigente in materia di protezione dei dati personali; b) i periodi di imposta interessati;

c) elementi informativi particolareggiati:

1) sui fatti e le circostanze del caso, compresi i dettagli relativi alla struttura dell'operazione e alle relazioni tra i soggetti interessati e le altre parti coinvolte nelle operazioni, nonché sui fatti stabiliti in buona fede in un accordo, inclusi gli accordi di cui art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, reciprocamente vincolante tra i soggetti coinvolti e l'Agenzia delle entrate o le Amministrazioni fiscali degli altri Stati membri interessati;

2) sulla tipologia e sulla data dell'atto o di altro documento o misura equivalente che ha originato o potrebbe originare la questione controversa, compresi eventualmente i dettagli del reddito percepito in Italia o nell'altro Stato membro e dell'inclusione di tale reddito nel reddito imponibile in Italia o nell'altro Stato membro;

3) sulle imposte riscosse o dovute sul suddetto reddito nell'ordinamento nazionale o nell'altro Stato membro;

4) sui relativi importi nelle valute degli Stati membri interessati;

d) una copia di eventuali documenti giustificativi relativi alle informazioni di cui alla lettera c);

e) le disposizioni nazionali applicabili e gli accordi o le convenzioni di cui all'articolo 1. Qualora sia applicabile più di un accordo o convenzione, i soggetti interessati che presentano l'istanza specificano quale accordo o convenzione è oggetto di interpretazione in relazione alla questione controversa. In tal caso, è detto accordo o detta convenzione che si applica ai fini del presente decreto legislativo;

f) i seguenti ulteriori elementi informativi unitamente a una copia degli eventuali documenti giustificativi:

1) una spiegazione del motivo per cui i soggetti interessati ritengono che vi sia una questione controversa;

2) i dettagli di eventuali cause e ricorsi avviati dai soggetti interessati in merito alla questione controversa ed eventuali sentenze o decisioni degli organi giurisdizionali relative a tale questione controversa;

3) una dichiarazione di impegno da parte dei soggetti interessati a rispondere nel modo più completo e rapido possibile a tutte le richieste pertinenti formulate dall'Agenzia delle entrate o dalle altre Autorità competenti e a fornire la documentazione necessaria su richiesta della stessa Agenzia delle entrate o delle suddette Autorità;

4) una copia dell'avviso di accertamento, del processo verbale di constatazione o di altro documento equivalente da cui risulti la questione controversa e una copia di qualsiasi altro documento rilasciato dall'Agenzia delle entrate o dalle Amministrazioni fiscali degli altri Stati membri, ove pertinente".

a quanto previsto nella circ. 21/2012, la quale adotta due approcci differenti a seconda che la procedura amichevole venga proposta in virtù della Convenzioni contro le doppie imposizioni ovvero in virtù della Convenzione 90/436/CEE. Con riferimento al primo caso, la circolare evidenzia come le MAP instaurate in virtù della Convenzioni contro le doppie imposizioni si affiancano ad un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi legislazione interna<sup>7</sup>.

La circolare evidenzia come la necessità di adire comunque al giudice tributario corrisponde alla volontà di evitare, che in pendenza di una procedura amichevole, l'imposta accertata in Italia diventi definitiva e conseguentemente immodificabile nei casi in cui dovesse essere raggiunto un accordo tra le Autorità competenti. Lo scopo è, dunque, quello di evitare la presenza di un giudicato confliggente con il dispositivo dell'accordo amichevole intervenuto tra le Autorità competenti il quale impedirebbe, di fatto, all'Amministrazione finanziaria di poter adempiere l'obbligazione internazionale assunta con l'accordo.

Con riferimento invece alle procedure amichevoli istaurate in virtù della Convenzione 90/436/CEE la presenza di un contenzioso tributario è preclusiva della possibilità di avviare la procedura in questione. Secondo quanto disposto dalla circ. 21/2012, infatti, tale procedura amichevole: "è esperibile soltanto se l'impresa associata ha lasciato scadere il termine di presentazione del ricorso o ha rinunciato a quest'ultimo prima che sia intervenuta una sentenza"<sup>8</sup>. Si tratta, dunque, di un rimedio di tipo alternativo a quello nazionale.

Appare evidente come la Direttiva (UE) 2017/1852, recepita nel nostro ordinamento dal

DLgs. 49/2020, ha introdotto una novità fondamentale: la presentazione dell'istanza di apertura della procedura amichevole non richiede né preclude la preventiva instaurazione di un contenzioso interno. Unica preclusione prevista dal legislatore all'apertura della procedura MAP è quella di evitare, ai sensi dell'art. 3 comma 3, che sia "*intervenuta una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di conciliazione ai sensi degli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*"<sup>9</sup>. Quanto detto trova conferma in quanto disposto dall'art. 6 comma 2 lett. d) del DLgs. 49/2020 che evidenzia come l'istanza di una procedura amichevole è rigettata qualora sia "*intervenuta sulla questione controversa una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di conciliazione ai sensi degli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*".

In virtù di quanto disposto dall'art. 3 comma 5, qualora sia stato presentato ricorso alla Commissione Tributaria competente da parte del soggetto interessato, il processo può essere **sospeso** ex art. 39 comma 1-ter lett. b) del DLgs. 546/92, con conseguente sospensione anche della riscossione ex art. 15 comma 2 del DPR 602/73<sup>10</sup>.

4

## ANALISI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI DELINEATI DAL DLGS. 49/2020

Con riferimento ai rapporti tra la presentazione di istanze MAP ai sensi dell'art. 25

7 Nello specifico la circ. Agenzia Entrate 5.6.2012 n. 21, p. 14, statuisce che sebbene l'art. 25, § 1, del Modello OCSE dispone che l'apertura della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente "*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*", viene comunque fatto rilevare che molte delle Convenzioni stipulate dall'Italia contengono, nei Protocolli di accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'articolo sulle MAP, secondo cui la locuzione "*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*" deve essere intesa nel senso che "*l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione*".

8 Cfr. circ. 21/2012, p. 31.

9 Per ulteriori approfondimenti in merito a tale tematica, cfr. Gasparri T. "Il nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie tra stati membri dell'unione", *il fisco*, 31, 2020.

10 Il DLgs. 49/2020 ha modificato anche quanto indicato dall'art. 39 del DLgs. 546/92 con riferimento alla sospensione

delle Convenzioni contro le doppie ovvero della Convenzione 90/436/CEE e del DLgs. 49/2020, l'art. 4 evidenzia che potrà essere dato seguito esclusivamente all'istanza presentata in virtù del Decreto Legislativo oggetto di disamina. Solo qualora dovesse esserci stato un ritiro della predetta istanza, il soggetto interessato potrà presentare in relazione alla medesima questione controversa un'istanza di apertura di procedura amichevole nei termini e alle condizioni previste dagli Accordi o dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e dalla Convenzione 90/436/CEE.

Per quanto concerne la fase istruttoria, l'art. 5 del DLgs. 49/2020 prevede che onere dell'Agenzia delle Entrate sia quello di chiedere al contribuente, qualora lo ritenga necessario, **informazioni supplementari specifiche** entro 3 mesi dalla data di ricevimento dell'istanza ed entro i successivi 3 mesi (computati dalla data di ricezione della richiesta) i soggetti interessati dovranno rispondere ed inviare contemporaneamente copia della risposta anche alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

È contemplata la possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di risolvere la questione controversa in via **unilaterale**, pertanto senza il coinvolgimento delle Autorità competenti degli altri Stati membri. Tale scelta deve concretizzarsi entro 6 mesi dalla data della ricezione dell'istanza di apertura di procedura amichevole ovvero entro 6 mesi dalla data di ricezione delle informazioni supplementari richieste al contribuente. Di tale decisione occorre che venga data comunicazione sia ai soggetti interessati che alle Autorità competenti degli altri Stati membri.

Per quanto concerne la **procedura amichevole** di cui al DLgs. 49/2020, occorre evidenziare come l'art. 7 statuisca che nel caso di accoglimento dell'istanza, entro 2 anni dalla data in cui è stata effettuata l'ultima notifica della decisione di accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati membri<sup>11</sup>, l'Agenzia delle Entrate e le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati devono adoperarsi per risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole.

Qualora in merito alla controversia dovesse intervenire, prima del raggiungimento di un accordo, una sentenza passata in giudicato ovvero una conciliazione extragiudiziale o giudiziale (ex artt. 48 e 48-bis del DLgs. 546/92), l'Agenzia delle Entrate notifica la decisione alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati e la procedura amichevole si conclude a decorrere dalla data della notifica di tale decisione.

Onere dell'Agenzia è quello di **comunicare** al soggetto interessato, entro 30 giorni dalla data di conclusione dell'accordo con le Autorità competenti **l'esito** dello stesso.

Qualora nel termine di 2 anni dalla data in cui è stata effettuata l'ultima notifica della decisione di accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati membri (ovvero di 3 in caso di proroga), nessun accordo tra Agenzia delle Entrate e Autorità competenti degli altri Stati membri dovesse essere stato raggiunto, i motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo dovranno essere comunicati al soggetto interessato.

L'art. 8 del DLgs. 49/2020 dispone che è sempre ammessa la possibilità, per il soggetto interessato, di proporre **ricorso pres-**

---

del processo tributario che può essere disposto, ad oggi: a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole, ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte, ovvero, ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni, in caso di rettifica degli utili di imprese associate 90/436/CEE; b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole, ai sensi della Direttiva (UE) 2017/1852.

11 Il termine di 2 anni entro cui le Amministrazioni fiscali devono adoperarsi per risolvere la questione controversa, come evidenziato dal co. 2 dell'art. 7, "può essere prorogato fino a un anno, su richiesta scritta motivata dell'Agenzia delle entrate o dell'Autorità competente di un altro Stato membro interessato, da presentare alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati".

so la **Commissione Tributaria competente** avverso il rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole<sup>12</sup>.

5

## LA COMMISSIONE CONSULTIVA E LA COMMISSIONE PER LA RISOLUZIONE ALTERNATIVA DELLE CONTROVERSIE

La mancata risoluzione delle controversie mediante procedura amichevole da parte delle Autorità competenti consente al soggetto interessato di presentare all'Agenzia delle Entrate e alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati la richiesta di **istituire una Commissione consultiva**<sup>13</sup>.

Emerge chiaramente la volontà del legislatore, europeo e nazionale, di non considerare la procedura amichevole come una mera contrattazione ed un confronto tra Stati, che potrebbe anche rivelarsi inefficace in caso di mancato raggiungimento di un accordo, ma di istituire una vera e propria forma di **arbitrato internazionale** tra le Amministrazioni dei diversi Stati membri. Tale forma coinvolge nel processo decisionale, infatti, un organo terzo e imparziale e produce effetti analoghi alla pronuncia

giudiziale per tutte le parti coinvolte nella procedura<sup>14</sup>.

In virtù di quanto disposto dall'art. 9, la richiesta dell'istituzione di una Commissione consultiva può essere formulata dal soggetto interessato qualora:

- a. l'istanza di apertura di procedura amichevole sia stata rigettata da almeno una, ma non da tutte le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati<sup>15</sup>;
- b. l'istanza di apertura di procedura amichevole sia stata rigettata da tutte le Autorità competenti degli Stati membri interessati e sia stata emessa una sentenza favorevole al soggetto interessato, a seguito del ricorso da esso presentato presso il tribunale competente di uno degli Stati membri interessati avverso la decisione di rigetto da parte dell'Autorità competente di detto Stato membro;
- c. le Autorità competenti degli Stati membri interessati abbiano accolto l'istanza di apertura di procedura amichevole ma non siano riuscite a raggiungere un accordo su come risolvere la questione controversa mediante procedura amichevole entro il termine di cui all'art. 7 commi 1 o 2.

La Commissione consultiva decide la questione controversa mediante un **parere indipendente** basato su un'analisi dei fatti e delle fonti giuridiche applicabili alla controversia<sup>16</sup>.

12 La presentazione del ricorso da parte del soggetto interessato preclude la possibilità di istituire una Commissione consultiva, come previsto dall'art. 9, ogniqualvolta: a) il ricorso è pendente in conformità dell'ordinamento interno dello Stato membro interessato; b) la decisione di rigetto può essere ulteriormente impugnata secondo il diritto interno dello Stato membro interessato; c) la decisione di rigetto è stata confermata, a seconda del caso, con sentenza passata in giudicato o dal tribunale competente di un altro Stato membro interessato con decisione non ulteriormente impugnabile secondo il diritto interno dello stesso Stato.

13 In virtù di quanto disposto dall'art. 9 co. 2, qualora il soggetto interessato sia una persona fisica residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato o un'impresa che non sia una grande impresa e non rientri nella categoria di un grande gruppo, ai sensi della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26.6.2013, anch'essa residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 3 co. 12 del DLgs. 49/2020), può presentare la richiesta di istituire una Commissione consultiva, soltanto all'Agenzia delle Entrate, che, entro 2 mesi dalla data di ricezione della richiesta, ne dà simultanea notifica alle Autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

14 In tal senso, cfr. Succio R. "Controversie fiscali nell'Unione Europea: in vigore da oggi il DLgs. 49/2020", *il Quotidiano Giuridico*, 25.6.2020.

15 In questo caso il co. 4 dell'art. 9 evidenzia come il soggetto interessato può presentare la richiesta per l'istituzione della Commissione consultiva solo nella circostanza in cui: a) in virtù di quanto disposto dall'ordinamento interno dello Stato membro in cui è stata emessa la decisione di rigetto non può essere presentato ricorso avverso tale decisione; b) non esiste un contenzioso pendente; c) il soggetto interessato non ha formalmente rinunciato, mediante una dichiarazione scritta, a presentare ricorso avverso la decisione di rigetto.

16 Ai sensi dell'art. 2 co. 1 lett. e) per "procedura di risoluzione delle controversie con parere indipendente" si intende la "proce-

Con riferimento alla risoluzione delle controversie da parte della Commissione consultiva, l'art. 16 del DLgs. 49/2020 dispone che la stessa adotti una decisione in merito all'accettazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole entro 6 mesi dalla data della sua istituzione notificando la propria decisione alle Autorità competenti degli Stati membri interessati entro 30 giorni.

Nel caso in cui la Commissione consultiva istituita confermi la sussistenza di tutte le condizioni indicate previste dagli artt. 3 e 5 comma 2 del DLgs. 49/2020 su richiesta di una delle Autorità competenti, si avvia la procedura amichevole prevista dall'art. 7 del DLgs. 49/2020. Qualora nessuna delle Autorità competenti abbia chiesto l'avvio della procedura amichevole, entro 60 giorni dalla data di notifica della decisione della Commissione consultiva, la stessa emette un parere sulle modalità di risoluzione della questione controversa. Il parere in questione viene emesso anche qualora le Autorità competenti abbiano accolto l'istanza di apertura della procedura amichevole ma non siano riuscite a raggiungere un accordo sulle modalità di risoluzione della questione controversa (ex art. 9 comma 3 lett. c). I pareri in questione sono emessi entro 6 mesi (eventualmente prorogabili di ulteriori 3 mesi) dalla data in cui è stata istituita la Commissione. Il parere deve essere deciso tenendo conto degli accordi e Convenzioni contro le doppie imposizioni e su norme eventualmente applicabili. Al fine della decisione è necessaria la maggioranza semplice dei propri componenti con una prevalenza del voto del Presidente

qualora non dovesse essere raggiunta la maggioranza. Onere del Presidente è quello di notificare il parere alle Autorità competenti degli Stati membri interessati<sup>17</sup>.

La procedura di risoluzione delle controversie termina qualora nei confronti della questione controversa dovesse intervenire una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di conciliazione extragiudiziale o giudiziale ex artt. 48 e 48-bis del DLgs. 546/92. Qualora dovesse intervenire, sulla questione controversa, una sentenza passata in giudicato ovvero una decisione del giudice a seguito di una conciliazione giudiziale e stragiudiziale prima della presentazione della richiesta per l'istituzione della Commissione, onere dell'Agenzia delle Entrate è quello di informare le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati degli effetti preclusivi della decisione in merito all'accesso alla procedura di risoluzione delle controversie.

Affinché la richiesta di istituzione della Commissione consultiva venga accettata deve essere presentata per iscritto entro 50 giorni dalla decisione in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza di apertura della procedura amichevole (nei termini di cui all'art. 6 comma 1) ovvero entro la data di conclusione dell'accordo (art. 7 comma 5) ovvero dalla pronuncia della decisione del tribunale competente.

In relazione a quanto sin qui evidenziato risulta evidente come il contribuente abbia un ruolo attivo sia nella fase di avvio, mediante la richiesta di istituzione di una Commissione consultiva, sia nella fase arbitrale vera e propria, contribuendo nel rilascio di un parere

---

*dura che si conclude con un parere adottato dalla Commissione consultiva o dalla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie basato su un'analisi dei fatti e delle fonti giuridiche applicabili alla controversia".*

17 Con riferimento all'istruttoria, l'art. 16 co.10 statuisce che i soggetti interessati, previo accordo delle Autorità competenti, possono fornire alla Commissione consultiva le informazioni, le prove o i documenti che possono essere rilevanti ai fini della decisione o del parere. I soggetti interessati e le Autorità competenti forniscono informazioni, prove o documenti su richiesta della Commissione consultiva. È possibile per le Autorità competenti rifiutare di fornire informazioni di cui sopra qualora: a) per ottenere le informazioni è necessario applicare misure amministrative contrarie al diritto nazionale; b) le informazioni non possono essere ottenute nel rispetto del diritto nazionale dello Stato membro interessato; c) le informazioni riguardano segreti commerciali, aziendali, industriali o professionali o procedure commerciali; d) la divulgazione delle informazioni è contraria all'ordine pubblico. È possibile per i soggetti interessati intervenire personalmente o mediante i propri rappresentanti muniti di procura generale o speciale qualora venga richiesto dalla Commissione consultiva o su propria richiesta, ovvero previsto accordo delle Autorità competenti desti Stati membri interessati.



indipendente volto alla risoluzione della questione controversa<sup>18</sup>.

Il ruolo attivo del contribuente è dimostrato anche dalla possibilità, prevista dall'art. 11 del DLgs. 49/2020, di **ricorrere al Presidente della Commissione Tributaria Regionale per il Lazio** al fine di:

- chiedere l'istituzione della Commissione consultiva;
- sollecitare la nomina della personalità indipendente e di un suo sostituto qualora l'Agenzia delle Entrate non abbia provveduto;
- richiedere la nomina delle due personalità, indipendenti e dei propri sostituti, dall'elenco delle personalità indipendenti, di cui all'art. 12<sup>19</sup>, qualora l'Agenzia delle Entrate e le Autorità competenti abbiano omesso di farlo.

Quale alternativa alla istituzione di una Commissione consultiva, le autorità competenti degli Stati membri interessati possono concordare l'istituzione di una **Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie** che può anche assumere la forma di un Comitato di natura permanente (art. 13 del DLgs. 49/2020).

Tale Commissione può essere diversa per composizione e per forma rispetto alla Commissione consultiva. Come evidenziato dall'art. 13 comma 3, infatti, al posto della procedura di risoluzione delle controversie mediante "*parere indipendente*" utilizzata dalla Commissione consultiva, la Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie può applicare **procedure o tecniche di risoluzione delle controversie** per risolvere la questione controversa in modo vincolante.

Le Autorità competenti degli Stati membri sono, infatti, libere di concordare qualsiasi altro tipo di procedura di risoluzione delle controversie al fine di addivenire alla risoluzione delle controversie che dovrà essere utilizzata dalla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie. Tra queste è ammessa anche la risoluzione delle controversie mediante la procedura con "*offerta finale*".

In merito a tale ultimo aspetto, in relazione a quanto disposto dall'art. 2 comma 1 lett. f), per "*procedura di risoluzione delle controversie con offerta finale*" deve intendersi quella procedura che si conclude con un parere adottato dalla Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie basato sulla scelta di una tra le proposte formulate da ciascuna delle Autorità competenti coinvolta nella controversia.

In virtù di quanto disposto dall'art. 14 del DLgs. 49/2020, onere delle Autorità competenti è quello di stabilire norme di funzionamento sia della Commissione consultiva che della Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie<sup>20</sup>.

In relazione a quanto disposto dall'art. 18, l'Agenzia delle Entrate e le altre Autorità competenti interessate si accordano sulla risoluzione della questione controversa entro 6 mesi dalla notifica del parere della Commissione consultiva o della Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

La decisione di tali Commissioni non è vincolante, infatti, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, l'Agenzia delle Entrate e le altre Autorità competenti interessate posso-

18 In relazione a quanto disposto dall'art. 11 emerge come la Commissione consultiva si compone di un Presidente, un rappresentante di ciascuna delle Autorità competenti interessate, una personalità indipendente nominata da ciascuna autorità competente secondo regole concordate tra gli Stati membri interessati.

19 L'art. 12 del DLgs. 49/2020 delinea la disciplina afferente all'elenco delle personalità indipendenti. Nello specifico tale elenco si compone di tutte le personalità indipendenti nominate dagli Stati membri. Per quanto concerne l'Italia, soggetto onerato alla composizione dell'elenco di cui all'art. 12 co. 1 è il Ministero dell'Economia e delle Finanze che nomina almeno tre soggetti i quali siano competenti e indipendenti e in grado di operare con imparzialità e integrità tenendo in considerazione i titoli accademici e professionali degli stessi, delle loro competenze e della presenza di eventuali conflitti di interesse.

20 Nello specifico le norme di funzionamento devono includere: a) la descrizione e le caratteristiche della questione controversa; b) il mandato concordato dalle Autorità competenti degli Stati membri per quanto riguarda le questioni di diritto e di fatto da risolvere; c) la forma dell'organismo per la risoluzione delle controversie, ovvero Commissione consultiva o Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie, nonché il tipo di procedura per la risoluzione alternativa



no adottare una decisione che si discosta da quella delle Commissioni. **Il parere risulta vincolato solo qualora non dovesse essere stato raggiunto un accordo** tra le stesse. La decisione adottata, peraltro, non costituisce un precedente.

La notifica al soggetto interessato della decisione sulla risoluzione della questione controversa è effettuata dall'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla data in cui detta decisione è stata adottata.

## 6

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La complessità dell'attuale sistema fiscale internazionale ha reso necessario proporre iniziative volte alla risoluzione di controversie tra i diversi Stati membri dell'Unione Europea in maniera amichevole.

L'adozione della Direttiva UE 2017/1852 ha perseguito quale obiettivo principale quello di risolvere le criticità relative all'effettività e alla tempestività dei meccanismi di risoluzione delle controversie, in materia di doppia

imposizione, previsti dalle Convenzioni fiscali bilaterali o dalla Convenzione 90/436/CEE. Le lacune verificate in relazione all'accesso, all'efficacia nello svolgimento, all'effettiva durata di tali procedure amichevoli hanno imposto al legislatore europeo di approvare un nuovo strumento che si aggiunge, senza abrogare, ai meccanismi già esistenti.

Gli Stati membri avrebbero dovuto recepire la Direttiva in questione entro il 30 giugno 2019, ma l'Italia ha implementato nel proprio sistema tale normativa solo il 10 giugno 2020 (quasi un anno dopo).

Scopo del legislatore europeo e successivamente nazionale è stato quello di assicurare maggiore certezza del diritto e predisporre le fondamenta per la creazione di un sistema normativo comune agli Stati membri volto a non ostacolare le imprese, migliorare i meccanismi già esistenti nonché favorire nuovi investimenti.

Occorre attendere i primi utilizzi delle procedure descritte per comprendere se le disposizioni previste all'interno dalla nuova normativa abbiano reso la risoluzione amichevole delle controversie maggiormente celere, effettiva ed efficace.

---

delle controversie, se la procedura differisce dalla procedura con "parere indipendente" applicata da una Commissione consultiva; d) il calendario della procedura di risoluzione delle controversie; e) la composizione della Commissione consultiva o della Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie (compresi il numero e i nomi dei membri, l'indicazione delle loro competenze e qualifiche e la comunicazione dei loro conflitti di interesse); f) le regole che disciplinano la partecipazione del soggetto interessato e di terzi alla procedura, gli scambi di memorie, informazioni e prove, le spese, il tipo di procedura di risoluzione della controversia da utilizzare e altre pertinenti questioni procedurali od organizzative; g) gli aspetti logistici relativi ai procedimenti svolti dalla Commissione consultiva e alle modalità con cui quest'ultima esprime il suo parere.