

CAPITOLO PRIMO

GLI STRUMENTI PREVENTIVI

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive e delimitazione dell'indagine. – 2. Cenni alla “doppia imposizione” in materia di verifiche sul *transfer pricing* ed agli strumenti per eliminarla. – 3. Alcune necessarie note metodologiche per la ricerca, in un quadro influenzato dalle scelte di politica internazionale ed in un contesto di fonti complesso e multilivello. – 4. La complessità del regime applicabile alla singola fattispecie, tra riserve, opzioni e notifiche previste dalla Convenzione Multilaterale. – 5. Le soluzioni preventive offerte dall'ordinamento nazionale: gli accordi unilaterali. – 6. Alcuni problemi applicativi degli accordi unilaterali: le circostanze rilevanti non emerse nell'istruttoria. – 7. La verifica degli accordi e la decorrenza dell'eventuale caducazione. – 8. Il coordinamento con l'attività di verifica. – 9. Gli APA multilaterali. L'innesto della disciplina nazionale nella regolamentazione convenzionale (MAP). – 10. Il possibile utilizzo in funzione preventiva delle clausole arbitrali. Interrogativi sulla compatibilità di questo impiego.

1. *Considerazioni introduttive e delimitazione dell'indagine*

Si vorrebbe, in questo scritto, trattare dei meccanismi di soluzione delle controversie internazionali in materia fiscale, con l'obiettivo di vagliare, tra i molti aspetti, quali sono le garanzie che questi assicurano al contribuente¹.

Come osservato dalla dottrina, se la dimensione globale dei problemi di tassazione richiede il passaggio da una reazione isolata o, al più bilaterale, dell'esercizio del potere impositivo ad un coordinamento internazionale, occorre che questa transizione sia accompagnata da una convergenza del sistema dei “*legal remedies*”, in vista di garantirne l'effettività². Ad oggi si riscontra, invece, un'eterogeneità

¹La ragione della scelta si collega alla circostanza che questo lavoro è l'esito della ricerca svolta nell'ambito del progetto di Ateneo – 2012, *Tutela dei diritti economici degli individui nella risoluzione di controversie internazionali* (CPDA120174), coordinato dal prof. A. Gattini. In coerenza con gli obiettivi dello studio, l'attenzione si è principalmente concentrata sul profilo delle garanzie dei soggetti privati coinvolti nelle procedure.

²Così P. BAKER, P. PISTONE, *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations*, in *EC Tax Review*, 2016, n. 5/6, pag. 335 e segg., i quali, alla pag. 337, osservano che “*The absence of an international coordination of legal remedies in*

degli strumenti che consentono di proiettare nella dimensione transnazionale le questioni aventi ricadute fiscali tra diverse giurisdizioni statuali. In un quadro composito di istituti vigenti o in via di introduzione e di modelli ancora soltanto proposti, la salvaguardia delle ragioni del privato ruota principalmente attorno ad alcuni snodi chiave: l'esigenza di assicurare la possibilità concreta di innescare e radicare le procedure e la giustiziabilità degli eventuali dinieghi all'avvio opposti dalle Autorità amministrative nazionali; l'adeguata calibrazione dei rapporti con i giudizi instaurati avverso i provvedimenti impositivi avanti agli organi di giustizia interni, per evitare vuoti di tutela; la configurabilità di rimedi per contrastare l'eventuale inerzia degli Stati nella trattazione del caso; l'attitudine dei moduli procedurali a pervenire ad una conclusione, giungendovi in tempi compatibili con le sottese necessità economiche; l'imparzialità e l'indipendenza degli organi decisori, l'esistenza e l'adeguatezza dei diritti di partecipazione, nonché la trasparenza e la circolazione delle informazioni, in funzione degli interessi difensivi; l'idoneità della decisione assunta ad essere efficace ed attuabile negli ordinamenti dei Paesi coinvolti e la sua eventuale contestabilità; il coordinamento con la fase di esecuzione dei provvedimenti impositivi emessi dagli uffici.

I problemi elencati saranno esaminati utilizzando come riferimento il *transfer pricing*, sia perché la duplicazione di pretese impositive collegate alla determinazione dei valori di libera concorrenza rende il tema particolarmente idoneo alla "sperimentazione" applicativa dei differenti istituti previsti dalla disciplina nazionale ed internazionale, sia per l'importanza che l'argomento riveste nell'operatività ordinaria dei gruppi con attività dislocate in diversi Paesi.

2. Cenni alla "doppia imposizione" in materia di verifiche sul transfer pricing ed agli strumenti per eliminarla

Com'è noto, l'art. 110, comma 7, TUIR, nel disciplinare il regime fiscale delle operazioni tra società residenti e non residenti legate da rapporti di controllo diretto od indiretto, sovrappone ai prezzi in concreto praticati una valutazione in base al valore normale dei beni e servizi oggetto degli scambi³, di guisa che, se i predetti prezzi non sono allineati a quelli di libera concorrenza e vi è stata riduzione di materia imponibile per lo Stato italiano, sono oggetto di rettifica⁴. È

the era of coordinated exercise of taxing jurisdiction represents in our view one of the structural flaws for the effective protection of taxpayers' rights in cross-border situations".

³ S. CIPOLLINA, *Il "valore normale" nel transfer pricing: mercato rilevante e metodo del "confronto del prezzo"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, II, n. 4, pag. 103 e segg.

⁴ R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 421 e segg.

questo, sul piano descrittivo, il meccanismo essenziale delle verifiche sul *transfer pricing*, che sono divenute, in quest'ultimo tempo, una delle fasi più delicate dell'attività impositrice, in quanto incidono in profondità sulle politiche di gestione commerciale dei gruppi multinazionali e spesso, proprio per questo, hanno impatti relevantissimi sul piano del *quantum* recuperato⁵, mentre sembrano rimanere sullo sfondo alcune questioni teoriche, non ancora appianate, sulla *ratio* e la natura delle regole legittimanti le riprese a tassazione⁶. Non è, tuttavia, a tali rilevanti e, per certi versi, irrisolte questioni che si intende indirizzare la ricerca, quanto piuttosto al versante dell'accertamento, veduto in prospettiva transnazionale, con particolare riguardo ai problemi che nascono nei rapporti tra ordinamenti aventi giurisdizione fiscale sulle imprese interessate dalle negoziazioni monitorate.

Siamo ancora sul terreno dell'ovvio se osserviamo che, in generale, le rettifiche del *transfer pricing* vengono effettuate dallo Stato che ritiene di aver subito sottrazione di materia imponibile, in quanto assume che i valori di scambio abbiano condotto ad allocare maggiori redditi sulla consociata estera⁷, riducendo ricavi o

⁵ Cfr. C. BURNETT, *International Tax Arbitration*, Legal Studies Research Paper n. 08/31, April 2008, Social Science Research Network Electronic Library, <http://ssrn.com/abstract=1120122>: "In terms both of frequency of cases and the amount of money at stake, the major international tax disputes have been over transfer pricing. (...) Given the estimate that more than 60% of global trade takes place between related entities, the scope for transfer pricing disputes is enormous". V. anche R. ZIELKE, *Transfer Pricing of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member Countries – Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared*, in *Ec Tax Review*, 2014, n. 6, pag. 332 e segg. Anche per questo è vivo il dibattito sulle prospettive riguardanti i metodi di determinazione dei prezzi: cfr. Y. BRAUNER, *Formula Based Transfer Pricing*, in *Intertax*, 2014, n. 10, pag. 615 e segg.

⁶ Ci si chiede, in particolare, se l'art. 110, comma 7, abbia una finalità antielusiva, se piuttosto risponda a logiche di contrasto all'evasione, se, più ampiamente, miri a favorire un corretto riparto di imponibile fra giurisdizioni fiscali per evitare fenomeni di concorrenza dannosa tra ordinamenti. Su questi aspetti, richiameremo alcuni indirizzi giurisprudenziali nel seguito. Per interessanti spunti su tali problemi, cfr., senza pretesa di completezza, A. GAGGERO, *Il «Transfer pricing» (1992-2015)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II (Rassegne di giurisprudenza), pag. 978 e segg., in particolare pag. 1003 e segg.; G. PALUMBO, *Rassegna sistematica sull'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento di transfer pricing (2010-2014)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, pag. 285 e segg., in particolare pag. 303; D. STEVANATO, *Il «transfer pricing» tra evasione ed elusione*, in *GT*, 2013, n. 4, pag. 303 e segg.; P. LAROMA JEZZI, *«Transfer pricing» come abuso del diritto: tanto rumore per nulla?*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, pag. 179 e segg.; F. PEDROTTI, *Il non divisibile utilizzo dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del principio costituzionale di divieto di abuso del diritto al fine di contrastare una presunta violazione in materia di «prezzi di trasferimento»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, V, pag. 24 e segg.; E. DELLA VALLE, *«Transfer price» ed elusione*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 29, pag. 2395 e segg.

⁷ Ed infatti l'art. 110, comma 7, TUIR prevede la rettifica ai valori di libera concorrenza se ne deriva un aumento del reddito, riservando gli accertamenti "in diminuzione" ai casi in cui si tratti

incrementando i costi del soggetto nazionale. Nei casi descritti, uno Stato esercita, dunque, l'azione impositiva su una componente di ricchezza che nell'altro Stato è già confluita a tassazione presso l'impresa associata (come maggiori ricavi o minori costi), sicché parrebbe realizzarsi un concorso di pretese riconducibili a differenti sovranità fiscali. Si concretizza, cioè, in queste circostanze una sovrapposizione di potestà concorrenti, il cui cumulo le Convenzioni internazionali mirano ad evitare disciplinando l'attribuzione del diritto di tassare la fattispecie. Più precisamente, le Convenzioni autorizzano e non obbligano gli Stati firmatari a rettificare gli utili delle imprese associate, ma quando la legislazione interna consenta tali interventi, essi debbono rispettare il parametro della libera concorrenza, che dunque costituisce il criterio che vincola l'esercizio della predetta sovranità. Sul piano pratico, poi, a livello di gruppo, si riscontra un appesantimento del prelievo che corrisponde ad una duplicazione sulla parte del corrispettivo dello scambio oggetto di rettifica. In questo senso, è possibile riferirsi alla situazione come ad un'ipotesi di "doppia imposizione"⁸.

A fronte di tali effetti duplicativi, non paiono, tuttavia, sussistere automatismi per assicurare i correlativi aggiustamenti da parte degli organi amministrativi del Paese che dalle politiche di prezzo contestate avrebbe tratto giovamento in termini di maggior gettito⁹. Né, del resto, parrebbe agevole reperire un fondamento al-

di dare esecuzione ad accordi conclusi in procedura amichevole con le autorità competenti degli Stati esteri interessati alla fattispecie ed alle altre ipotesi disciplinate all'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973.

⁸ È, del resto, questa la qualificazione della fattispecie riscontrabile nel Commentario OCSE: cfr. *OECD Commentary*, C(9), § 5, ove si legge che "*The re-writing of transactions between associated enterprises (...) may give rise to economic double taxation (taxation of the same income in the hands of different persons), insofar as an enterprise of State A whose profits are revised upwards will be liable to tax on an amount of profit which has already been taxed in the hands of its associated enterprise in State B*".

⁹ Cfr. L. PERIN, A. ADELCHI ROSSI, *Prezzi di trasferimento, procedure amichevoli e rettifiche collaterali*, ne *il fisco*, 1999, n. 40, pag. 12632 e segg., i quali analizzano alcuni problemi legati all'operatività delle procedure di aggiustamento correlativo. Più in particolare, essi esaminano l'ipotesi in cui le rettifiche dello Stato estero richiedano l'attivazione di istanze di rimborso nazionali entro rigorosi termini decadenziali. Gli Autori richiamati considerano, inoltre, la situazione in cui la rettifica estera comporti l'emersione di una maggior perdita ed approfondiscono il problema della riqualificazione del differenziale tra valore normale rettificato e valore effettivo applicato agli scambi, evidenziando come esso (differenziale) possa essere considerato, ad es., come attribuzione di dividendi (con conseguenze sugli obblighi di ritenuta) ovvero come finanziamento. Gli scrittori citati si chiedono, dunque, se sia possibile per il contribuente italiano "scegliere la metodologia di riqualificazione della transazione più congeniale, piuttosto che subire un'arbitraria rettifica operativa da parte dei verificatori o dei giudici". Su tali "aggiustamenti secondari", derivanti dalla riqualificazione del predetto differenziale, cfr., anche per l'analisi dei connessi problemi di doppia imposizione, *OECD Commentary*, C(9), § 8; A. DENARO, *Le rettifiche secondarie di transfer pricing: stato dell'arte e prospettive di sviluppo*, ne *il fisco*, 2012, n. 21, pag. 1-3286 e segg.; R.R. TEIXEIRA, *Tax Treaty Consequences of Secondary Transfer Pricing Adjustments*, ne in *Intertax*, 2009, vol. 37, Issue 8/9, pag. 449 e segg.

l'obbligo dello Stato estero di adeguarsi, trattandosi di dare esecuzione ad un atto amministrativo (quello di rettifica), la cui tipica efficacia provvedimento non potrà, almeno di regola, prodursi al di fuori dell'ordinamento che attribuisce e riconosce il relativo potere. Sul punto, si rendono, peraltro, necessarie alcune precisazioni. Con particolare riguardo all'Italia, in linea con gli obiettivi generali del progetto BEPS, si sono potenziati gli strumenti per eliminare gli effetti della doppia imposizione derivanti da fattispecie transnazionali (e dunque anche da verifiche sui prezzi di trasferimento). Con l'art. 59 del D.L. n. 50/2017 è stato introdotto nel D.P.R. n. 600/1973, l'art. 31-*quater*, in forza del quale sono ampliate le fattispecie in cui è riconosciuta la rettifica in diminuzione quale aggiustamento correlativo. Se in origine l'art. 110, comma 7, TUIR ne autorizzava l'effettuazione solo in esecuzione di accordi conclusi a seguito di procedure amichevoli¹⁰, ora questa è possibile sia "a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti", sia a seguito di apposita istanza del contribuente "a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni"¹¹. Se la seconda ipotesi, che presuppone il conseguimento di un risultato istruttorio condiviso¹², pare coerente con il potenziamento della cooperazione internazionale volta al coordinamento dell'azione accertativa, l'ultima (che, come si vedrà, appare in armonia con l'impianto dell'art. 17 della *Multilateral Convention* cui subito faremo riferimento), merita qualche riflessione specifica. È opportuno, infatti, evidenziare che la definitività degli atti dello Stato estero non costituisce il presupposto unico del *correlative adjustment*, perché a questo si procede a condizione che il provvedimento sia ritenuto *conforme* al principio di libera concorrenza, e quindi occorre che l'Agenzia delle Entrate ritenga condivisibili nel merito l'approccio seguito dall'amministrazione straniera ed i relativi risultati. Ne costituisce riprova il testo del Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, diffuso in bozze per garantire un pubblico confronto ed una preventiva consultazione sul contenuto¹³. In esso si legge, tra l'altro, che il contribuente deve dettagliare l'istanza

¹⁰ Cfr. art. 31-*quater*, comma 1, lett. a). V., per alcune modifiche di coordinamento, L. di conversione, n. 96/2017, Allegato.

¹¹ Cfr. art. 31-*quater*, comma 1, lett. b), il quale dispone che la richiesta formulata deve rispettare le modalità ed i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e che, ne in ogni caso, resta ferma la facoltà del contribuente di richiedere, allo scopo di essere sollevato dalla duplicazione impositiva, l'attivazione della procedura amichevole.

¹² (...) come plausibilmente dovrebbe avvenire, ad es., nel caso dei controlli simultanei (cfr. art. 12, Direttiva 2011/16/UE).

¹³ Il provvedimento disciplina i requisiti di accesso alla procedura e di ammissibilità dell'istanza,

fornendo “*tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al principio di libera concorrenza*” (art. 2, lett. d), ii)¹⁴. Quando questa analisi non si concluda favorevolmente l’istanza è rigettata, con atto motivato. Nulla si dice circa la possibilità di contestare questo diniego¹⁵, salvo che esso non preclude “*la facoltà per il contri-*

i tempi di svolgimento, le cause di estinzione (per mancata collaborazione istruttoria o per difetto di trasparenza e correttezza), i possibili esiti. Danno notizia della pubblica consultazione A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, *Novità sulla disciplina del transfer pricing: avviata la consultazione pubblica, ne il fisco*, 2018, n. 11, pag. 1-1055 e segg. Nei contributi di confronto si legge che lo schema di provvedimento attuativo, definendo la nozione di contribuente al fine di riconoscere la legittimazione attiva alla presentazione dell’istanza ex art. 31-*quater*, D.P.R. n. 600/1973, non avrebbe considerato il caso dell’impresa residente che abbia subito una rettifica estera in relazione all’attribuzione degli utili alla sua stabile organizzazione, per la quale ha esercitato l’opzione di cui all’art. 168-*ter*, TUIR (“*branch exemption*”): cfr. Maisto e Associati, *Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento*, 21 marzo 2018, pag. 14.

¹⁴ È richiesta anche la certificazione, “*da parte dell’autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata*” (art. 2, lett. d), iii). Pare chiaro che se è in corso un giudizio all’estero questa attestazione, almeno di regola, non si potrà ottenere. Per contro, la mancata impugnazione potrà consentire di disporre del documento ma lo Stato italiano potrebbe opporre la non fondatezza dei recuperi e, forse, l’inadeguatezza delle iniziative difensive. L’Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti AIDC – Sez. Milano, *Documento del gruppo di studio TP*, 15 marzo 2018, pag. 14 e seg., in risposta alla pubblica consultazione, ha espresso qualche perplessità in ordine ai requisiti probatori richiesti dal Provvedimento attuativo ai fini della dimostrazione dell’intervenuta definitività della rettifica estera, per le difficoltà che possono derivare dalle diverse prassi delle Amministrazioni straniere. Si è proposto, dunque, di sostituire le certificazioni richieste con una più ampia e generica dimostrazione e di stabilire che l’assenza di questa non comporti l’inammissibilità dell’istanza e richieda soltanto un’integrazione documentale durante la procedura. Parrebbe questa la soluzione destinata ad essere accolta, come risulta dalle notizie diffuse dalla stampa specializzata: cfr. G. PARENTE, *Transfer price a doppia efficacia*, in *Quotidiano del Fisco*, 9 maggio 2018. Sul concetto di definitività della rettifica, si riscontrano proposte volte ad estenderne la nozione anche alle “*variazioni in aumento autoliquidate dalla stessa impresa associata*”, ad es. mediante dichiarazione integrativa: cfr. PWC, TLS, *Consultazione pubblica in tema di Schema di Decreto sui Prezzi di Trasferimento e Schema di Provvedimento sulle rettifiche corrispondenti. Commenti, osservazioni ed altri temi*, 21 marzo 2018, pag. 48. Diversi partecipanti al confronto hanno evidenziato l’opportunità di una regolamentazione dei termini di attivazione della procedura di cui all’art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973: cfr., ad es., ABI, *Consultazione sui prezzi di trasferimento*, 21 marzo 2018, pag. 6; Confindustria, *Contributo alla consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento indetta dal Ministero dell’Economia e delle Finanze dal 21 febbraio al 21 marzo 2018*, pag. 16; CNDCEC, *Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento*, 20 marzo 2018, pag. 22.

¹⁵ Anche Assonime, nella *Risposta alla consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento, relativamente all’attuazione delle disposizioni previste dall’art. 110, comma 7, del TUIR e dall’art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973*, Doc. n. 4/2018, Consultazioni, pag. 17 evidenzia il problema e propende per considerare il diniego un atto “*endoprocedimentale*” ed “*intermedio*”, rispetto ad una procedura più complessa volta “*a consentire all’amministrazione finanziaria di riconsiderare (...) l’intera fattispecie nell’ambito dell’eventuale e successiva procedura amichevole avviata dal*

buyente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli"¹⁶. Si può ritenere, peraltro, che l'impugnabilità sia in linea con un'interpretazione largheggiante e funzionale dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, perché alla base della decisione vi è pur sempre un contenuto accertativo circa la conformità o meno all'*arm's length* delle transazioni considerate. In questo senso, parrebbe possibile coltivare tanto i giudizi nazionali quanto la MAP¹⁷.

Se può dunque escludersi qualsiasi automatismo nel riconoscimento della ret-

contribuente". D'altronde, continua Assonime con approccio pragmatico, "un provvedimento motivato di "rigetto" impugnato dinanzi al giudice tributario potrebbe ridurre notevolmente i margini di operatività degli uffici e rendere piuttosto arduo per essi riconsiderare nel merito la fattispecie". Nel documento non si manca peraltro di sottolineare che sul punto sarebbero quanto mai opportuni dei chiarimenti.

¹⁶Cfr. art. 6 della bozza di Provvedimento attuativo e art. 31-*quater*, lett. c), D.P.R. n. 600/1973. Tra i partecipanti alla consultazione, Ludovici, Piccone & Partners, doc. 21 marzo 2018, si preoccupano del coordinamento tra MAP e procedimento di cui all'art. 31-*quater*, sottolineando come i tempi di svolgimento di quest'ultimo (particolarmente ove sia necessario sospenderlo per attivare gli strumenti di cooperazione internazionale), potrebbero far decorrere i termini stabiliti dal trattato bilaterale per la procedura amichevole. La *littera legis* dello schema di provvedimento parrebbe, forse, tuttavia, consentire di attivare la MAP anche prima della conclusione dell'*iter* dell'art. 31-*quater*. Vi sarebbe anche da chiedersi se l'ufficio possa attestarsi su un riconoscimento soltanto parziale degli aggiustamenti correlativi nel caso in cui ritenga che questa sia la soluzione corretta alla luce dei principi di libera concorrenza. *Prima facie*, non mi sembrano sussistere ragioni per escludere questa ipotesi. L'AIDC – Sez. Milano, *Documento del gruppo di studio TP*, 15 marzo 2018, pag. 17 e seg., lamenta, tuttavia, la circostanza che la bozza del provvedimento attuativo contenga solo il rigetto e non l'accoglimento parziale perché ritiene che questo possa ostacolare la possibilità di attivare la MAP solo per quanto non riconosciuto negli aggiustamenti correlativi. Secondo l'AIDC, inoltre, in assenza di questa precisazione, vi sarebbe il rischio che "il pronunciamento dell'Ufficio sia di rigetto anche qualora lo stesso, nulla obiettando sulla natura della rettifica in aumento effettuata dall'autorità fiscale dello Stato estero con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi, non sia concorde nella quantificazione (ovvero nella modalità di quantificazione) della rettifica ivi operata".

¹⁷(...) ed anzi questa soluzione potrebbe essere la più prudente per evitare il rischio di sentirsi opporre che la definitività del provvedimento nazionale preclude la via ai rimedi internazionali. Anche se l'art. 31-*quater* parrebbe escluderlo, non possiamo omettere di ricordare come l'inciso "*indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale*", ribadito nell'art. 16 § 1 della *Multilateral Convention* e, di regola, presente nella disposizione sulle procedure amichevoli della rete convenzionale italiana, è stato di sovente inteso come implicante l'onere di presentare ricorso avverso i provvedimenti dell'autorità nazionale per evitare che diventino definitivi. Pur se questa lettura deriva dalle indicazioni di diversi (ma non tutti) Protocolli delle Convenzioni, la Circ. n. 21/E, 2012 parrebbe generalizzarne la portata, in quanto precisa che "l'opportunità di adire il giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l'imposta accertata in Italia diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti" (§ 4.2.5, pagg. 14 e 15). Propendono per l'impugnabilità del diniego Tremonti, Romagnoli Piccardi e Associati, *Contributo alla pubblica consultazione*, pag. 2, ove si assume la sussistenza della giurisdizione tributaria, riconducendo la fattispecie a quella di un rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi.

tifica estera¹⁸, il problema della doppia imposizione non è necessariamente risolto dallo strumento regolato all'art. 31-*quater*¹⁹, che non può, dunque, sostituire i mezzi orientati a collocare la soluzione della controversia in sede transnazionale, con il coinvolgimento dei Paesi interessati²⁰.

A conferma, quando questo volume era già in seconde bozze, è stato approvato il Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia (30 maggio 2018, reg. uff. 0108954). Esso, oltre a recepire alcune delle istanze emerse nel dibattito pubblico (v., ad es., estensione alle imprese residenti con stabile organizzazione estera), coordina sin dall'inizio la procedura di cui all'art. 31-*quater* con gli strumenti di risoluzione delle controversie internazionali, di cui si configura, almeno di regola, come fase nazionale. Parrebbe anzi potersi dedurre dall'art. 6 (non senza alcune incertezze) che, in caso di rigetto della richiesta di aggiustamenti correlativi, si consideri attivata la MAP. Ciò permetterebbe di evitare i problemi del vaglio preventivo da parte dell'Autorità competente che emergono quando si avvia la procedura amichevole e di cui nel seguito diremo, ancorché sia più probabile che l'Amministrazione italiana si orienti a insistere, in sede internazionale, per la revisione della rettifica estera (ove possibile), visto che dovrebbe essersi già espressa sulla non conformità di questa alla libera concorrenza (cfr. art. 2.4, b), ii).

Vi sono diversi strumenti, non necessariamente in rapporto di reciproca alter-

¹⁸ Preoccupa, anzi, la proposta, di cui si legge in resoconti giornalistici, di introdurre una forma di silenzio rigetto: cfr. G. PARENTE, *Transfer price a doppia efficacia*, cit. Più in generale, si è osservato che l'eccessiva discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria nella valutazione della rispondenza della contestazione estera al principio di libera concorrenza potrebbe limitare l'operatività e l'effettiva utilità della procedura di cui all'art. 31-*quater* qui in esame: cfr. Studio Chiomenti, *Osservazioni sullo schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'art. 110 del TUIR e sullo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-*quater* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Consultazione pubblica sul transfer pricing*, 21 marzo 2018, § 2.2., pag. 4.

¹⁹ È significativo osservare che, stando alle indicazioni della relazione tecnica (nella sintesi operata dalla Scheda di lettura del documento normativo), alla misura non sono collegati effetti finanziari, trattandosi di interventi "procedurali". Peraltro, si precisa che l'impatto costituito dall'eventuale anticipazione finanziaria derivante dall'accoglimento delle richieste dei contribuenti sarebbe bilanciato "dal beneficio derivante dal risparmio dei maggiori interessi che dovrebbero essere corrisposti sulle stesse somme in ragione dei più lunghi tempi di conclusione delle procedure amichevoli". L'argomento, che fa leva sui profili temporali del riconoscimento della deduzione, non sembra tenere conto dell'impatto sul gettito dell'*an* dell'aggiustamento. Non sembra, cioè, essere considerato il profilo relativo al possibile incremento del numero dei casi di concessione di "rettifiche corrispondenti" dovuto al nuovo art. 31-*quater*. La relazione tecnica segnala anche i benefici derivanti "dall'efficientamento generalizzato" del sistema della procedure amichevoli.

²⁰ Per il necessario inquadramento, cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, pag. 87 e segg.

natività²¹, con i quali è possibile eliminare la decritta sovrapposizione impositiva, ed essi sono riconducibili essenzialmente a tre distinte tipologie:

- accordi preventivi²²⁻²³, APA (*Advance Pricing Agreement*) multilaterali²⁴, cui possono affiancarsi quelli unilaterali, di diritto interno, declinati sulla falsariga del *ruling*²⁵;
- rimedi convenzionali modellati sugli schemi delle procedure amichevoli (MAP)²⁶;

²¹ Si è osservato, ad es., che parrebbe possibile attivare contestualmente la procedura amichevole basata sulla convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni e quella prevista dalla Convenzione arbitrale europea: cfr. A. TOMASSINI, A. MARTINELLI, *L'accesso alla «mutual agreement procedure» nell'«arbitration convention»*, in *Corr. trib.*, 2012, n. 32, pag. 2494 e segg. V. anche EU JTPF, *Final Report*, Marzo 2015, punto 1.2., § 8.

²² In argomento, cfr. A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti, ne il fisco*, 2015, n. 38, pag. 1-3609 e segg.; D. DE CAROLIS, *Advance pricing agreements: i critical assumptions nelle linee guida OCSE e nel sistema americano: quali suggerimenti per il legislatore italiano?*, ne *il fisco*, 2013, n. 38, pag. 1-5920 e segg.; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008, pag. 1198 e segg., al quale si rinvia per la rassegna dei diversi “rimedi amministrativi” in ambito nazionale e comunitario; L. PATELLI, F. PORPORA, *Il ruling internazionale e gli Advance Pricing Agreements (APA)*, ne *il fisco*, 2004, n. 23, pag. 1-3505 e segg.; G. D'INVERNO, M. STRATA, *Transfer pricing: i safe harbours e gli Advance Pricing Agreements*, ne *il fisco*, 2002, n. 30, pag. 1-4791 e segg.; L. PERIN, A. ADELCHI ROSSI, *Advance pricing agreements: le nuove raccomandazioni OCSE*, ne *il fisco*, 2000, n. 25, pag. 1-8372 e segg.; J.P. LAGAE, *Advance pricing agreements*, in *EC Tax Review*, 1999, n. 1, pag. 8 e segg.; *ICC Statement on Advance Pricing Agreements*, in *Intertax*, 1995, n. 1, pag. 46 e segg. Per una sintetica definizione di APA e *Safe Harbours*, cfr. M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, pag. 245 e segg. In prospettiva di comparazione, cfr. J.P. LAGAE, *Advance Transfer Pricing Rulings: the Belgian Case*, in *Intertax*, 1995, n. 3, pag. 139 e segg.; G. MEUSSEN, E. VELTHUIZEN, *APAs and ATRs: The new Dutch regime in a European perspective*, in *EC Tax Review*, 2002, n. 1, pag. 4 e segg.; M. MARKHAM, *The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience*, *Intertax*, 2005, Vol. 33, Issue 5, pag. 214 e segg.; ID., *APAs in Australia, Canada and the United States: Current Developments and Future Directions*, in *Intertax*, 2006, vol. 34, Issue 8/9, pag. 339 e segg.; *China Tax Scene, The Implementation Rules of the SAT on Advanced Pricing Arrangements ('APAs') for Related-Party Transactions (Guo Shui Fa [2004] No. 118) ('APA Rules')*, in *Intertax*, 2005, Vol. 33, Issue 1, pag. 46 e segg.; C. ÖNER, *Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law: A Comparative Analysis*, in *Intertax*, 2012, Vol. 40, Issue 8/9, pag. 503 e segg.

²³ Cfr. art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, che ha introdotto l'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973. Per quanto interessa si rinvia al comma 1, lett. a) della citata disposizione.

²⁴ Questi ultimi resi possibili dal combinato disposto delle regole sul “*ruling* internazionale” e dall'art. 25 Modello OCSE: cfr. Ag. Entr., *Bollettino del Ruling di standard internazionale*, II ed., § 3.1, pag. 4 e segg. Per un'ampia riflessione sull'istituto, cfr. R. SUCCIO, *Advanced Pricing Agreement e procedure negoziate di determinazione del valore normale: la Cassazione nega il potere di veto dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, V, pag. 19 e segg.

²⁵ Cfr., sul trattamento fiscale dei piani di investimento nel territorio dello Stato, l'art. 2, D.Lgs. n. 147/2015 ed il D.M. 29 aprile 2016, pubblicato in G.U. n. 110 del 12 maggio 2016.

²⁶ Cfr. art. 25, §§ 1-4, *OECD Model*, nonché art. 25 (alternative A), *UN Model, Double Taxation*

– convenzioni arbitrali e clausole di arbitrato internazionale o comunque rimedi giurisdizionali che si spingono ad individuare la Corte internazionale di Giustizia²⁷ o la Corte di Giustizia Europea²⁸ quali organi competenti alla decisione.

Convention. Sulla sostanziale corrispondenza delle previsioni, cfr. J. KOLMANN, L. TURCAN, *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges*, in AA.VV., *International Arbitration in Tax Matters*, a cura di M. LANG, J. OWENS, IBFD, 2016, § 2.3.1.2, *Online book*.

²⁷ Per queste ultime prospettive, cfr. E. VAN DER BRUGGEN, *Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an “International Tax Court”?*, in *Intertax*, 2001, Vol. 29, Issue n. 8/9, pag. 250 e segg., in particolare pag. 260 e segg.; ID., *About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes*, in AA.VV., *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, Editors M. Lang, M. Zuger, Linde Verlag, Wien, 2002, pag. 501 e segg., il quale si riferisce al DTA tra Germania e Svezia del 1992; L. NOBREGA, S. LOUREIRO, *Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice?*, in *Intertax*, Vol. 37, Issue 10, 2009, pag. 529 e segg.

²⁸ In tale veste, la CGUE “gave itself a new hat: i.e. that of tax treaty arbitrator” ed il suo “arbitral award” potrebbe essere considerato “as a new form of Eu law”: così testualmente B. MICHEL, *Austria v. Germany (Case C-648/15: The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat)*, in *European Taxation*, 2018, pag. 2 e segg., in particolare pag. 5 e pag. 12. Nello stesso senso, G. RUGGE, *La competenza arbitrale della Corte di Giustizia dell’UE e il fiscal compact*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2013, n. 1, pag. 199 e segg., in particolare § 4, il quale evidenzia, peraltro, come la natura arbitrale o giurisdizionale della competenza della Corte sia discussa, perché essa, “ancorché adita in forza di un compromesso”, agisce come supremo organo giudiziario dell’Unione europea. La soluzione scelta nella Convenzione austro-tedesca contro le doppie imposizioni è proprio quella di rivolgersi alla Corte di Giustizia dell’Unione. L’articolo 25, § 5 del predetto Trattato stabilisce “che, in caso di difficoltà o dubbi in merito all’interpretazione o all’applicazione della convenzione che non possano essere superati nell’ambito della procedura di conciliazione tra le autorità competenti (...), gli Stati contraenti sono tenuti, su istanza del soggetto che ha dato avvio alla procedura, a sottoporre la controversia alla Corte di giustizia nell’ambito di una procedura arbitrale ai sensi dell’articolo 239 CE [ora articolo 273 TFUE]”. In attuazione di questa disposizione, il 12 settembre 2017, la Corte di Giustizia, nella causa C-648/2015 si è pronunciata con riguardo al regime di “tassazione degli interessi derivanti da valori mobiliari (Genussscheine) emessi da una società con sede nel territorio della Repubblica federale di Germania e detenuti da una società con sede nel territorio della Repubblica d’Austria”. Nel merito, la questione si poneva, in particolare, come conflitto tra la potestà impositiva dello Stato della residenza del beneficiario effettivo (Austria) e quella dello Stato della fonte dei redditi (Germania), ma, ai nostri fini sono di particolare interesse i §§ da 19 a 30 nei quali si esaminano i presupposti di competenza della Corte. Dalle indicazioni dell’Avv. Generale P. Mengozzi (v. Conclusioni presentate il 27 aprile 2017), risulta che la ricordata controversia “costituisce la prima in cui uno Stato membro (...) ha chiamato la Corte a pronunciarsi, ai sensi dell’articolo 273 TFUE”. Per un commento alle conclusioni dell’Avv. generale, v. G. FORT, *Corte di Giustizia dell’Unione Europea e procedure amichevoli: una nuova prospettiva?*, in *Corr. trib.*, 2017, n. 26, pag. 2068 e segg. Sui requisiti necessari affinché una questione controversa possa essere risolta invocando l’art. 273 TFUE, v. ancora B. MICHEL, *op. ult. cit.*, pag. 2 e segg., ove si identificano tre presupposti (i) “the dispute is between Member States”; (ii) “the dispute relates to the subject matter of Eu law (i.e. the Treaties)”; (iii) “the dispute is submitted to ECJ under a special agreement between the parties”, si ricorda come l’interpretazione dell’art. 273 fosse stata oggetto di una precedente decisione (CGUE, 27 novembre 2012, in causa C-370/12, *Thomas Pringle v. Government of Ireland*

Oltre agli istituti elencati, un superamento dei problemi della doppia imposizione può ottenersi anche sviluppando la cooperazione internazionale nella fase di controllo²⁹, perché il coordinamento dell'azione di verifica delle Amministrazioni dei diversi Paesi permette di giungere a risultati *ab origine* condivisi³⁰. La base

and Others) e si sottolinea come la nomina della ECJ quale arbitro non richiede una specifica previsione inserita nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, perché basterebbe “*an ad hoc decision by the two competent authorities entangled in a unresolved MAP*”. In questa prospettiva, poiché la nozione di “*special agreement*” appare “*very broad*”, il ricorso alla Corte di Giustizia come organo arbitrale parrebbe destinato a diffondersi. Sul punto, cfr. M. LANG, *ECJ and Mutual Agreement Procedures*, in *Intertax*, Vol. 42, Issue 3, 2014, pag. 169 e segg. che, riferendo della Convenzione sottoscritta da Austria e Germania, ricorda come detti Paesi abbiano modificato “(...) *the rules on the mutual agreement procedure to the extent that the ECJ can settle the conflict between the authorities if these fail to reach a mutually agreed solution*”. Lo scritto analizza anche gli scenari evolutivi in ambito comunitario ed in particolare le discussioni in sede UE per regolare le procedure MAP sulla base di apposite Direttive, emergendo, dunque, un ruolo per la Corte di Giustizia dell'Unione nella soluzione dei relativi conflitti interpretativi. Per ulteriore casistica v. G. GROEN, *Arbitration in Bilateral Tax Treaties*, in *Intertax*, 2002, Vol. 30, Issue 1, pag. 3 e segg., in particolare pag. 12. Sul punto, si veda anche E. VAN DER BRUGGEN, *About the Jurisdiction of International Courts to Settle Tax Treaty Disputes*, in AA.VV., *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, a cura di M. LANG, M. ZÜGER, Linde Verlag, Wien, 2002, pag. 501 e segg. Per un approfondimento del ruolo della Corte di Giustizia con riferimento all'interpretazione dei Trattati contro le doppie imposizioni, cfr. M. LANG, *Double Taxation Conventions in the Case Law of the CJEU*, in *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 3, pag. 181 e segg.

²⁹ Per una completa sintesi degli strumenti e degli istituti della cooperazione internazionale, cfr. R. SCHIAVOLIN, *La circolazione delle informazioni fiscali e il loro utilizzo giudiziario (le c.d. liste)*, Relazione tenuta all'Università di Verona il 24 febbraio 2017, nell'ambito del Seminario di aggiornamento per i Magistrati delle Commissioni tributarie di Veneto, Friuli e Trentino dal titolo “*Orientamenti consolidati e nuove prospettive nel diritto tributario nazionale ed internazionale*”, leggibile nel sito del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, all'indirizzo www.giustizia-tributaria.it, il quale evidenzia come possa dirsi ormai recessiva la visione che ricollega al carattere territoriale della potestà tributaria, come espressione di sovranità, un principio di non collaborazione tra Stati nelle indagini fiscali. Al lavoro si rinvia anche per l'amplessissima ed aggiornata bibliografia sullo scambio di informazioni. Di recente si vedano anche M. GREGGI, F. AMADDEO, *Lo scambio di informazioni in materia tributaria*, in AA.VV., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, a cura di F. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA, Canterano (RM), 2016, pag. 645 e segg.; P. MASTELLONE, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, pag. 249 e segg.; I. CUGUSI, *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, Ariccia, 2017, pag. 21 e segg.; A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, Vicalvi (FR), 2016, pag. 59 e segg.; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Assago-Padova, 2017, pag. 115 e segg.; M. SERRAT ROMANI *The principle of proportionality of taxpayers rights in connection with automatic exchange of information*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2017, n. 3, pag. 785 e segg.

³⁰ Emblematico è, a questo proposito, l'Accordo per le verifiche simultanee Italia-Australia, Roma, 6 giugno 2002, tra i cui obiettivi si legge espressamente quello di “*1. Determinare l'ammontare esatto dell'imposta dovuta da un contribuente nei casi in cui: – i costi siano ripartiti od imputati e gli utili siano ripartiti tra contribuenti residenti sotto diverse giurisdizioni fiscali, o, più generalmente,*

giuridica di queste comuni attività accertative, simultanee³¹ o congiunte³², si ritrova nella Direttiva 2011/16/UE (art. 12), nell'art. 31-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, in particolare ai commi 6-10, e nell'art. 26 del Modello OCSE³³, sul cui fondamento l'Italia ha sottoscritto diversi accordi³⁴.

Anche se il tema dei poteri di controllo, nel coordinamento tra diversi Paesi, appare di grandissimo rilievo, perché si presenta la necessità di ripensare il sistema delle garanzie³⁵, adattandolo alle dinamiche della cooperazione internazionale, in

qualora si pongano problemi di prezzi di trasferimento". Similmente, sempre a titolo esemplificativo, v. anche Accordo Italia-Polonia, Cracovia, 4 settembre 2000. Altrettanto significative sono le osservazioni sviluppate a margine dell'accordo per l'attuazione di verifiche congiunte (*joint-simultaneous audit*) tra l'Agenzia delle Entrate e la Baviera, già avviato dal 2012 con progetto pilota. Nel comunicato stampa del 13 luglio 2016 si legge, tra l'altro, che con il potenziamento di questi strumenti di cooperazione si conta di conseguire anche l'obiettivo di "ridurre il numero di procedure amichevoli". M. BARASSI, *Gruppi societari e scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2008, n. 45, pag. 3655 e segg. ricorda che le stesse *guidelines* dell'OCSE sul *transfer pricing* raccomandano l'uso delle verifiche simultanee.

³¹ Per l'importanza di tale modalità cooperativa nel quadro dell'evoluzione delle tecniche della collaborazione istruttoria, cfr. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, pag. 49 e segg., in particolare § 1. Sul punto, v. anche G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 2, pag. 433 e segg., in particolare § 1.3.

³² La verifica "simultanea" si ha quando, in virtù di un apposito accordo, due o più Stati contraenti convengono di sottoporre a controllo simultaneamente ed in maniera indipendente, ognuno sul suo territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti, con lo scopo di scambiare le informazioni ottenute. Nelle verifiche congiunte, invece, vi è un'azione unitaria, con la costituzione di un unico *team* di funzionari operanti. Per una sintesi dei due livelli di coordinamento istruttoria, cfr. M. GABELLI, D.A. ROSSETTI, *Verifiche transfrontaliere simultanee e/o congiunte tra Italia e Germania*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 3, 2015, pag. 45 e segg., in particolare pag. 49, 50, ove pure si ricorda come le linee guida sugli *audits* congiunti tra i diversi Stati siano contenute nel Rapporto "Joint Audit Report" del *Forum on Tax Administration* dell'OCSE del 15 e 16 settembre 2010.

³³ Cfr. P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pag. 705 e segg., in particolare §§ 3 e 6.

³⁴ L'elenco è disponibile all'indirizzo internet: <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/accordi-amministrativi-per-lo-scambio-di-informazioni>. Generalmente sono indicati i casi nei quali può essere avviata una verifica simultanea: cfr., ad es. Accordi Italia-Francia, Parigi, 1° marzo 1985 e Italia-Austria, Roma, 21 ottobre 1987. Più nello specifico, la cooperazione può essere limitata ad alcune tipologie di fattispecie (*transfer pricing*, elusione, redditi non dichiarati, transazioni con paradisi fiscali: cfr., p. es., Accordo Italia-Norvegia, Roma, 8 aprile 1998), ad alcune tipologie di illecito (p. es. fatti di rilevanza penale: cfr. Accordo Italia-Usa, Washington 22.06.1984) o ad alcune tipologie di contribuenti (p. es. imprese con attività internazionale: cfr. Accordo Italia-USA, Washington, 31.03.1983). Avverte di questi limiti L. TOSI, *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette, ne il fisco*, 2001, n. 36, pag. 11731 e segg. Sul punto v. anche A.M. GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero: principi generali*, Milano, 2008, p. ag. 67.

³⁵ Per alcune recenti riflessioni in ambito internazionale, cfr. X. HUANG, *Ensuring Taxpayer*

questa ricerca si vorrebbe concentrare l'attenzione sugli istituti di prevenzione e soluzione delle controversie che appena più sopra abbiamo ricordato³⁶, non prima di avere, però, dato conto di alcune necessarie opzioni metodologiche legate al complesso quadro della normativa internazionale ed ai suoi raccordi con quella interna.

3. Alcune necessarie note metodologiche per la ricerca, in un quadro influenzato dalle scelte di politica internazionale ed in un contesto di fonti complesso e multilivello

Lo studio delle controversie internazionali deve tenere conto che le strutture dei meccanismi di soluzione dei conflitti non possono non essere influenzate da considerazioni che riguardano la politica internazionale degli Stati e quindi possono essere comprese solo se, ad una lettura nella prospettiva del giurista, si affianca un'analisi condotta sotto il profilo della "*International Relationship Theory*". Così si possono mettere in luce le ragioni di interesse pubblico alla base di certe scelte, evidenziando soluzioni (anche di compromesso) che possono conciliare la salvaguardia della sovranità dei singoli Paesi con le ragioni del privato che auspica di trovare nell'ordinamento internazionale una risposta di giustizia che garantisca

Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases, in *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 3, pag. 225 e segg.; M.G. DE FLORA, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, in *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 6 e 7, pag. 447 e segg.; B. PEETERS, *Towards a More Coordinated Approach of the Relation Between the Taxpayer and Tax Administrations: The European Taxpayers' Code*, in *EC Tax Review*, 2017, n. 4, pag. 178 e segg.

³⁶Non si può certamente escludere che sussista, comunque, una connessione con il tema di questa ricerca, con particolare riguardo alla possibilità di utilizzare le procedure amichevoli ed arbitrali per risolvere questioni relative alla legittimità dell'attività istruttoria nel quadro dello scambio internazionale di informazioni. A tal proposito, si consideri, a titolo esemplificativo, l'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Barbados, in vigore dal 17 ottobre 2017 (a quanto consta l'ultima in ordine di tempo). Ci si può chiedere, in particolare, cosa accada quando un contribuente ritenga che una certa informazione scambiata tra le Autorità fiscali al fine di amministrare o applicare le leggi interne, non sia a tal fine "verosimilmente pertinente". In tal caso, lo scambio eccederebbe i limiti fissati in via generale dalla disposizione citata come condizione per la cooperazione istruttoria, sicché potrebbe dedursi la violazione di una norma del Trattato bilaterale. Con un passaggio argomentativo successivo il contribuente potrebbe dedurre che sulla scorta della documentazione (illegittimamente) acquisita si è proceduto ad un recupero ad imposizione "*non conforme alle disposizioni della (...) Convenzione*", perché conseguito sulla base di una documentazione istruttoria che non poteva essere trasmessa. Si concretizzerebbe così il presupposto per l'attivazione della procedura amichevole di cui all'art. 25 (la Convenzione Italia-Barbados, pur recentissima, non contempla l'arbitrato), la quale dovrebbe avere ad oggetto la legittimità della cooperazione alle indagini nel caso specifico.

effettività, imparzialità, partecipazione, efficacia delle decisioni³⁷. L'obiettivo che questo lavoro si pone è, tuttavia, quello di comprendere sino a che punto la “*legal analysis*” possa contribuire a costruire un sistema orientato alla protezione dei diritti, anche partendo da una base normativa il cui *framework* è fortemente influenzato dalla dinamica delle relazioni internazionali. Proprio in un contesto in cui l'attività decisionale delle organizzazioni internazionali appare come “il risultato di un procedimento complesso di negoziazione”, occorre indagare il ruolo del diritto “come fattore di legittimazione e garanzia di responsabilità”³⁸.

Il tema individuato richiede, inoltre, di confrontarsi con un sistema di fonti multilivello, con le difficoltà interpretative poste dal plurilinguismo³⁹ e con un tessuto in profonda evoluzione in cui coesistono modelli elaborati da organismi internazionali (es.: OCSE, ma anche ONU), accordi bilaterali, approcci multilaterali già attuali o in fase di prossimo sviluppo, norme eurounitarie vigenti o in via di recepimento. La complessità del contesto richiede, pertanto, di attuare alcune scelte metodologiche per la trattazione.

Proveremo, dunque, ad attenerci ai seguenti criteri.

– Con particolare riguardo alle procedure amichevoli, si analizzeranno le fonti OCSE come riferimento per l'esame dei problemi di tutela del privato che vi faccia ricorso, considerando che il paradigma internazionale, seppure non allineato ai più recenti aggiornamenti del Modello (2017), si riflette nella struttura della maggior parte delle nostre Convenzioni contro le doppie imposizioni.

– Analogo approccio si adotterà con riguardo agli arbitrati, ancorché, ad oggi, l'impostazione dell'OCSE sia seguita, almeno parzialmente, soltanto in alcuni Trattati sottoscritti dal nostro Paese.

³⁷ Questo approccio è suggerito da D. DE CAROLIS, *A new Approach to International Taxation Dispute Resolution Process (ITDRP)*, in *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 5, pag. 391 e segg., il quale si richiama agli studi di Z.D. ALTMAN, *Dispute resolution Under Tax Treaties*, IBFD, Doctoral Series, 2006. Al lavoro si rinvia anche per l'ampia bibliografia sui meccanismi di soluzione delle controversie internazionali (v. in particolare nota 1 di pag. 391).

³⁸ In questi termini, M. CONTICELLI, *Presentazione*, in AA.VV., *Diritto e amministrazioni nello spazio giuridico globale*, a cura di S. Cassese, M. Conticelli, Milano, 2006, pag. 1 e segg., in particolare pag. 8.

³⁹ Per una riflessione su questo aspetto, cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, cit., pag. 182 e segg.; G. MAISTO, *La traduzione dei testi giuridici redatti in più lingue e l'interpretazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, pag. 131 e segg. Con riguardo ai problemi accennati, veduti nella prospettiva della *Multilateral Convention*, cfr. M.L. GOMES, *International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument*, in *Bulletin for International Taxation*, February 2018, pag. 87 e segg., in particolare pag. 94 e segg., il quale illustra le questioni derivanti dall'integrazione di Trattati bilaterali in lingue diverse da quelle ufficiali del MLI (Inglese e Francese). Più in generale, cfr. P. ARGINELLI, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, IBFD Doctoral Series, Vol. 33, 2015.

– Si approfondiranno gli istituti operanti nel diritto europeo, con particolare riguardo al meccanismo arbitrale previsto dalla Convenzione 90/436/CEE, confrontandolo con le procedure di soluzione delle controversie aventi analoghe caratteristiche, introdotte in alcuni Trattati bilaterali stipulati dall'Italia.

– Si prenderà in considerazione la prospettiva del multilateralismo, oggi divenuta vera chiave evolutiva del tema indagato⁴⁰, dando conto della recente Direttiva europea sui meccanismi di soluzione delle controversie fiscali internazionali (Direttiva UE 2017/1852 del Consiglio, 10 ottobre 2017, anticipata dalla proposta n. 2016/0338 – CNS) nonché dell'azione dell'OCSE per l'attuazione del progetto BEPS.

Diciamo subito, infatti, che il 24 novembre del 2016 l'OCSE ha diffuso il testo della “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”, aperta alla prima cerimonia di firma nel giugno del 2017, considerata “*a genuine novelty in treaty history*”⁴¹ e costituente il frutto di “*an intense and involved project focused on international tax and tax avoidance*”⁴². La *Multilateral Convention* (di seguito anche MLI o *Multilateral Instrument*) dedica gli artt. 16-26 delle Parti V e VI all’“*Improving Dispute Resolution*”⁴³ ed è destinata ad entrare in vigore “*on the first day of the month following the expiration of a period of three calendar months beginning on the date of deposit of the fifth instrument of ratification, acceptance or approval*” (art. 34, *Entry into force*)⁴⁴. Essa parrebbe in grado di rivoluzionare il quadro in tempi rapidi, evitando

⁴⁰ C. BILLARDI, *Il Multilateralismo nel BEPS e la sua interazione con le convenzioni per evitare la doppia imposizione*, in AA.VV., *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, a cura di F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra, Canterano (RM), 2016, pag. 341 e segg.; A. BOSMAN, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, in *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 10, pag. 642 e segg.; Y. BRAUNER, *McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been*, in *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 1, pag. 6 e segg.

⁴¹ In questi termini, D.W. BLUM, *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the interpretation of the MLI*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, Vol. 72, n. 3, § 4.

⁴² Così S. WATSON, N. PALAZZO-CORNER, S. HAEMMERLE, *UK View on Revised PE Standards in the Multilateral Instrument*, in *International Transfer Pricing Journal*, May/June 2017, pag. 181 e segg., in particolare pag. 181, che si riferiscono ai lavori del progetto BEPS. Similmente, cfr. Y. BRAUNER, *op. ult. cit.*, pag. 17, che, richiamando in senso più ampio il *BEPS Project*, lo considera “*one of the most important events in the history of taxation*”.

⁴³ Per un quadro d'insieme, v. D. KLEIST, *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, in *Intertax*, 2016, Vol. 44, Issue 11, pag. 823 e segg. R. RIZZARDI, *Con la convenzione multilaterale le azioni BEPS entrano direttamente negli accordi dei singoli Stati*, in *Corr. trib.*, 2017, n. 3, pag. 223 e segg.; P. VALENTE, *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*, in *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 3, pag. 219 e segg.

⁴⁴ La quinta ratifica, della Slovenia, è intervenuta il 22 marzo 2018. Più dettagliate sono le re-

la rinegoziazione dei singoli Trattati bilaterali⁴⁵. Dal punto di vista metodologico, il coordinamento tra fonti internazionali dovrebbe intendersi nel senso che il *Multilateral Instrument* (MLI), una volta ratificato⁴⁶, modifica gli accordi contro le doppie imposizioni non incidendo direttamente sul testo degli stessi, ma applicandosi congiuntamente o in sostituzione. Dunque, la *Multilateral Convention* va considerata “*as a legally independent international agreement between the same parties as does the CTA [i.e. “Accordo fiscale coperto” – n.d.a. –]*”, piuttosto che “*an amending protocol*” e proprio per questo integra una forma di Multilateralismo *sui generis*, perché “*does not constitute a single body of coherent and identical rules*”⁴⁷. Pur nella notevole complessità dell’integrazione tra norme di diversa origine⁴⁸, questo approccio presenta evidenti vantaggi, sia perché agevola l’uniformità dei criteri di interpretazione, sia perché favorisce l’inclusione di Stati che hanno difficoltà nella stipulazione di Trattati bilaterali, sia perché mostra attitudine alla soluzione di controversie “*multi-country*”, collegate alla mobilità dei fattori produttivi ed all’esistenza di *global value chains*⁴⁹.

gole relative all’efficacia, anche con riferimento alla Parte VI: cfr. artt. 35 e 36, *Multilateral Convention*.

⁴⁵ In questo senso, cfr. M.L. GOMES, *Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention*, in *Intertax*, Vol. 46, Issue 1, pag. 45 e segg., in particolare pag. 48, ove si legge, quanto alle negoziazioni bilaterali, “*that would surely be burdensome and time-consuming and might entail limiting the effectiveness of multilateral efforts*”.

⁴⁶ L’art. 34, § 2, MLI dispone che “*For each Signatory ratifying, accepting, or approving this Convention after the deposit of the fifth instrument of ratification, acceptance or approval, the Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three calendar months beginning on the date of the deposit by such Signatory of its instrument of ratification, acceptance or approval*”.

⁴⁷ Così chiarisce il rapporto D.W. BLUM, *op. ult. cit.*, § 2, al cui contributo si rinvia per l’approfondimento delle complesse relazioni tra la *Multilateral Convention* e i Trattati Bilaterali. V. anche, nello stesso senso, A. BOSMAN, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, in *Intertax*, cit., pag. 643. L’efficacia modificativa della Convenzione multilaterale rispetto ai singoli Accordi contro le doppie imposizioni è sottolineata anche da R. RIZZARDI, *Con la Convenzione multilaterale le azioni BEPS entrano direttamente negli accordi dei singoli Stati*, in *Corr. trib.*, 2017, n. 3, pag. 223 e segg., il quale, pur senza entrare *ex professo* nella questione, si riferisce al fenomeno come ad una fattispecie di “sostituzione”.

⁴⁸ Si vedano le complesse clausole di compatibilità che regolano i rapporti tra MLI e Trattati contro le doppie imposizioni: una sintesi di queste relazioni si ritrova in A. BOSMAN, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, cit., pag. 649.

⁴⁹ Cfr. J. MALHERBE, *The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty*, *Intertax*, 2015, Vol. 43, Issue 1, pag. 91 e segg., in particolare pag. 94, ove però si sottolinea che un limite del metodo è legato al fatto che il Trattato multilaterale può applicarsi solo agli Stati aderenti che abbiano già sottoscritto un accordo bilaterale tra loro, mentre sarebbe stato preferibile adottare uno strumento “*stand-alone*”. V., altresì, N. MATSSON, *Multilateral Tax Treaties – A Model for The Future?*, in *Intertax*, 2000, Vol. 28, Issue 8/9, pag. 301 e segg., in particolare pag. 305 e segg.

Se rilevanti sono i benefici, molte sono le difficoltà⁵⁰, perché a ciascun Paese è consentito operare diverse scelte circa la regolamentazione ritenuta preferibile⁵¹, e dunque la disciplina applicabile nel caso concreto dipenderà dall'incrocio delle diverse opzioni⁵².

4. *La complessità del regime applicabile alla singola fattispecie, tra riserve, opzioni e notifiche previste dalla Convenzione Multilaterale*

È fin da subito opportuno svolgere qualche considerazione sul funzionamento del meccanismo delle riserve, delle notifiche e delle opzioni⁵³, nonché sulle scelte

⁵⁰ (...) puntualmente segnalate dalla dottrina: cfr. J. MALHERBE, *op. ult. cit.*, pagg. 94 e 95, il quale evidenzia anche gli ostacoli che potrebbero emergere nel caso si rendesse necessario modificare il Trattato multilaterale, perché la negoziazione degli emendamenti sarebbe di sicuro più complessa. V. anche N. MATSSON, *op. ult. cit.*, pag. 307 e segg.

⁵¹ Di “*intricacy of the MLC [MLI – n.d.a –] system of possible reservations, options, combination of rules, and subsequent modifications of CTA*” parla A.P. DOURADO, *Are We Compatible?: On Multilateral Tax Coordination*, in *Intertax*, 2018, Vol. 46, Issue 1, pag. 3. Sul punto, cfr. anche A. DELLA CARITÀ, L. BONFANTI, *Riserve, opzioni e algebra booleana nella Convenzione multilaterale BEPS*, in *Corr. trib.*, 2017, n. 34, pag. 2661 e segg.

⁵² I primi commentatori hanno evidenziato come l'impatto del MLI (*Multi-Lateral Instruments*) sui singoli Trattati bilaterali possa essere ricostruito attraverso un “*five-step approach*”, cui si deve aggiungere un ulteriore *step* consistente nell'interpretare le disposizioni modificate. I cinque passaggi sono descritti in questi termini: (i) “*Has the MLI entered in to force?*”; (ii) “*Is a given tax treaty a Covered Tax Agreement within the meaning of the MLI?*”; (iii) “*Identifying which MLI provisions may apply to a Covered Tax Agreement through reservations and choices of optional provisions?*”; (iv) “*How is a Covered Tax Agreement modified?*”; (v) “*Has the MLI entered into effect?*”: cfr. C. SILBERZTEIN, B. GRANEL, J.B. TRISTRAM, *OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts*, in *International Transfer Pricing Journal*, September/October 2017, pag. 323 e segg., in particolare pag. 326 e segg. Quanto all'interpretazione, l'*Explanatory Statement* (cfr. § 12) precisa che “*accordingly, the provisions contained in Articles 3 through 17 should be interpreted in accordance with the ordinary principle of treaty interpretation, which is that a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose*”. Quanto alla Parte VI, relativa all'arbitrato, l'*Explanatory Statement* “*address both the substance of those provisions and its technical application to Covered Tax Agreements*” (cfr. § 19): in questi termini, cfr., ancora, C. SILBERZTEIN, B. GRANEL, J.B. TRISTRAM, *op. ult. cit.*, pagg. 328 e 329. Su questi temi, si vedano anche D.W. BLUM, *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the interpretation of the MLI*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, Vol. 72, n. 3; N. BRAVO, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in *World Tax Journal*, October 2016, pag. 279 e segg.; J.A. BECERRA, *A Practical Approach to Determine the Influence of the OECD Multilateral Instrument on North American Tax Treaty Networks*, in *Bulletin for International Taxation*, Novembre 2017, pag. 598 e segg.

⁵³ Per un sintetico primo inquadramento, cfr. M.L. GOMES, *International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument*, cit., pag. 96 e segg.

che l'Italia in particolare ha esercitato con riguardo alle disposizioni riferibili agli argomenti di questa ricerca. Non vi è modo di dare qui compiutamente conto di tutti i tipi di interconnessione che possono verificarsi, ma osserviamo che nell'ambito specifico delle procedure amichevoli ed arbitrali si presentano diverse situazioni possibili.

Le regole generali parrebbero dettate dall'art. 28 della *Multilateral Convention*, il quale precisa che le riserve sono un *numerus clausus* (§ 1) e, dunque, non ve ne possono essere di diverse da quelle previste ed elencate e che, salvo altra previsione espressa, nei rapporti tra Giurisdizioni contraenti prevale il regime scelto dal Paese che ha effettuato la riserva. Sperando di non essere incorso in fraintendimenti, mi sembra questo il senso dell'art. 28, § 3, il quale stabilisce che la formulazione di una riserva modifica, per la parte che l'ha effettuata, le disposizioni della Convenzione multilaterale in conformità alla riserva stessa (credo che ciò significhi che, per il Paese riservantesi, è come se la *Multilateral* prevedesse originariamente soltanto la regola su cui si concentra la sua opzione) (cfr. art. 28, § 3, lett. a). Tuttavia la riserva modifica nella stessa misura le regole della Convenzione multilaterale anche per le altre Giurisdizioni contraenti, ma, com'è ovvio, limitatamente alle relazioni con lo Stato che ha effettuato la riserva (art. 28, § 3, lett. b).

Vi sono, invece, casi in cui a prevalere è la scelta del Paese che non ha effettuato la riserva. Tra le fattispecie più rappresentative di questo differente approccio, se ne può ricordare una che riguarda specificamente i temi qui in esame. Ho in mente l'ipotesi in cui i diversi Paesi interessati optino per l'arbitrato, ma uno consideri la decisione degli arbitri come "*final*" e l'altro consenta alle Autorità competenti di concludere un accordo che si discosti dalla soluzione fornita dalla Commissione arbitrale (*Agreement on a different resolution*, art. 24, § 2). In queste situazioni, pur se la conclusione non è pacifica perché bisogna anche considerare l'art. 28 MLI, l'art. 24, § 1, sembra dare prevalenza alla regola che considera vincolante e non modificabile la decisione arbitrale: "*Paragraph 2 [dell'art. 24 – n.d.a. –] shall apply in relation to two Contracting Jurisdictions with respect to a Covered Tax Agreement only where both Contracting Jurisdictions have made such a notification*"⁵⁴. In altre ipotesi l'antinomia tra le posizioni deve essere risolta mediante specifici accordi. Questo accade, ad es., con riguardo alla tipologia di processo arbitrale (art. 23). La disciplina stabilita di *default* dalla *Multilateral Convention* è quella della *Last Best Offer*, ma uno Stato può indicare come preferenza l'*Independent opinion*. Quando ciò accade, coerentemente con la regola generale,

⁵⁴ Anche l'*Explanatory Statement* MLI conduce a questa interpretazione. Al § 252 si legge, infatti, "*Paragraph 2 [dell'art. 24 – n.d.a. –] is an optional provision and will be applied with respect to a Covered Tax Agreement only if both Contracting Jurisdictions choose to apply it*".

prevale quest'ultimo approccio. Tuttavia si può esercitare una riserva (art. 23, § 3) in forza della quale se un Paese preferisce il metodo *Best Offer* e l'altro, invece, ha optato per l'*Independent Opinion* nessuno dei due prevale e bisogna trovare un'intesa sulle regole da applicarsi alla procedura arbitrale.

Vi sono poi opzioni che consentono di aderire o meno ad un intero sistema di regole (come accade proprio per la Parte VI della *Multilateral Convention*, relativa all'arbitrato)⁵⁵, altre che permettono di applicare il predetto sistema soltanto a fattispecie selezionate⁵⁶ ed altre ancora che autorizzano ad escluderne l'applicazione con riguardo a specifici Trattati contro le doppie imposizioni⁵⁷.

Un cenno merita la questione delle notifiche, perché anch'esse condizionano l'applicazione della *Multilateral Convention*. È chiaro, a questo proposito, l'Art. 1, il quale precisa che la predetta Convenzione modifica gli "*Accordi fiscali coperti*", così come definiti dall'art. 2, § 1, lett. a). Questa disposizione spiega che per Accordi fiscali coperti si devono intendere quelli diretti ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito, in vigore tra le parti e rispetto ai quali ciascuna Giurisdizione "*abbia effettuato una notifica al Depositario*". Dunque l'identificazione del Trattato bilaterale e la sua inclusione nelle procedure di comunicazione sono presupposto per l'efficacia del sistema di integrazione normativa congegnato dalla Convenzione Multilaterale. Ma le notifiche possono anche condizionare l'applicazione di specifiche regole come accade, per es., nel caso dell'art. 26. Se il § 1 prevede che gli Stati possano indicare le disposizioni dei loro Trattati che contengono una clausola arbitrale destinata ad essere sostituita dalle regole sull'arbitrato introdotte dalla *Multilateral Convention*, il § 4 consente (in via di riserva) di selezionare gli Accordi per cui non si vuole che tale sostituzione operi. Quindi il singolo Paese, modulando il perimetro delle notifiche, può immettere un Trattato bilaterale nell'ambito dell'art. 26 § 1 o in quello dell'art. 26 § 4.

Ancora, la decisione di notificare al Depositario che una certa regola è prevista in una Convenzione bilaterale può condizionare le modalità di applicazione della *Multilateral Convention*. Cerco di chiarire meglio con un esempio, relativo alla

⁵⁵ Cfr. art. 18, *Multilateral Convention*, ove si legge "*This Part shall apply in relation to two Contracting Jurisdictions with respect to a Covered Tax Agreement only where both Contracting Jurisdictions have made such a notification*". I meccanismi di soluzione a struttura arbitrale si applicano, dunque, soltanto se entrambe le Giurisdizioni contraenti li hanno accettati.

⁵⁶ Cfr. art. 28, 2, lett. a), *Multilateral Convention*, ove si legge "(...) *a Party that chooses under Article 18 (Choice to Apply Part VI) to apply Part VI (Arbitration) may formulate one or more reservations with respect to the scope of cases that shall be eligible for arbitration under the provisions of Part VI (Arbitration)*".

⁵⁷ È questo il caso dell'art. 26, § 4, che autorizza gli Stati a riservarsi il diritto di non applicare la Parte VI, relativa all'arbitrato, a singole Convenzioni bilaterali "che già prevedono un arbitrato obbligatorio e vincolante per le questioni non risolte concernenti un caso di procedura amichevole".

fase di introduzione della procedura amichevole. Il singolo Stato contraente notifica al Depositario che nel suo Accordo fiscale coperto sussiste una disposizione che disciplina in un dato modo l'avvio della MAP. Se anche l'altro Stato contraente esegue la stessa notifica, la disposizione del Trattato bilaterale è rimpiazzata da quella della Multilaterale, e quindi prevalgono le regole di innesco da essa dettate. Se, invece, la notifica non è eseguita da entrambe le parti, le norme della *Multilateral* prevalgono su quelle dell'Accordo fiscale coperto solo se queste ultime sono incompatibili con le prime⁵⁸. In altri casi, le disposizioni del MLI si applicano solo se non vi sono “*notification mismatches*” e cioè se entrambi i Paesi hanno proceduto alla notifica con la quale comunicano che nel loro Trattato bilaterale manca una certa regola, cosicché si applichi quella del MLI, ovvero che esiste una certa regola, cosicché sia sostituita o modificata da quella del MLI. Se questo adempimento non è assolto da entrambi gli Stati, il *Multilateral Instrument* non si applica, il che ha indotto la dottrina ad osservare che “*Notification mismatches may have an unforeseen impact on the effect of the MLI provisions*”⁵⁹. In-

⁵⁸ Cfr. art. 16, § 6, lett. a), *Multilateral Convention*, che disciplina l'applicazione della clausola di cui all'art. 16, § 1, in tema di *Mutual Agreement Procedure*. Per chiarimenti, cfr. l'*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, pag. 52, § 203, ove si legge che “*Paragraph 6 requires a number of notifications, to ensure clarity as to how Covered Tax Agreements will be modified by Article 16*”. In argomento, si veda A. BOSMAN, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, cit., pag. 655, nonché C. GARBARINO, P. OCCHIUTO, *Lo strumento multilaterale per la modifica dei Trattati contro le doppie imposizioni*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, n. 2 pag. 44 e segg., ove si legge, sempre con riguardo all'art. 16 della *Multilateral*, che “In applicazione della corrispondente clausola di compatibilità, l'Italia notifica i CTA (o le specifiche disposizioni dei CTA) non conformi alle previsioni della MLI affinché, a condizione di reciprocità di notifiche con le altre giurisdizioni aderenti, tali previsioni possano trovare applicazione”. Per ulteriori chiarimenti sul sistema delle notifiche, si veda la chiara spiegazione di H.M. PIT, *Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices*, in *Bulletin for International Taxation*, October 2017, pag. 586 e segg. con particolare riguardo all'efficacia della Parte VI in tema di arbitrati.

⁵⁹ In questo senso, cfr. A. BOSMAN, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, cit., pag. 655, al quale si rinvia per le esemplificazioni delle “*notification clauses*”. L'Autore osserva che le riserve e le opzioni si applicano, in linea di principio, a tutti gli accordi bilaterali, mentre nel caso di *notification mismatches* la regola convenzionale non potrebbe trovare applicazione limitatamente al Trattato in relazione al quale si è verificato il disallineamento di comunicazioni al Depositario. I problemi nascenti da queste incoerenze dovrebbero essere risolti attraverso la procedura amichevole prevista dal singolo Accordo bilaterale o mediante conferenza tra Stati, così come previsto dall'art. 30, §§ 1 e 2 della *Multilateral Convention*. La dottrina ha osservato, tuttavia, che dietro ai *notification mismatches* si annida un rischio per l'effettività delle regole del MLI, considerando in particolare che “*besides the MAP, taxpayers do not have any formal legal remedy to address notification mismatches, for instance if they believe that a jurisdiction has incorrectly, either knowingly or unknowingly, omitted to notify a specific CTA provision*” (così A. BOSMAN, *op. loc. ult. cit.*). Se però si volesse provare a sostenere, pur essendo arduo, che le notifiche si debbano distinguere dalla MLI *Position*, oggetto di ratifica