

**Quaderni del Corso di perfezionamento
di Diritto tributario
dell'Università degli Studi di Milano**

Diretta da G. Ragucci

M. Trivellin, F.V. Albertini,
S. Gianoncelli, A. Quattrocchi

Le controversie fiscali internazionali

Strumenti di prevenzione, cooperazione
e processo nell'epoca della globalizzazione

a cura di Gaetano Ragucci



Giappichelli

INTRODUZIONE

La proiezione internazionale delle imprese italiane, e i processi di integrazione giuridica che si verificano nei rapporti tra Stati e nell'Unione europea, sottopongono con frequenza crescente al giudice italiano condotte e fatti consumati all'estero, e regimi di ordinamenti esteri e sovranazionali, di cui egli deve potere acquisire un'adeguata conoscenza prima di giudicare.

Da qui prende corpo un moto evolutivo nella direzione della *internazionalizzazione della disciplina del processo tributario*, di cui gli scritti raccolti in questo volume intendono offrire un saggio senza pretese di completezza, proponendosi, ciò non di meno, di fissare i termini essenziali dei principali problemi che ne possono derivare, per la loro soluzione sul piano non solo teorico ma anche professionale e pratico.

Occupandosi di questi temi, gli autori hanno sviluppato, in testi chiari e dotati di adeguati apparati critici, gli argomenti presentati durante le lezioni tenute nel Corso di perfezionamento di Diritto tributario del Dipartimento di Scienze giuridiche "Cesare Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, giunto quest'anno alla XVIII edizione.

Grazie al loro impegno ha dunque potuto prendere avvio la serie dei Quaderni del Corso, a cui è affidato il compito di fissare, e di rendere accessibili anche al pubblico dei non frequentanti, i risultati dell'attività di ricerca e di costante aggiornamento, condotta dai docenti che vi hanno preso parte, ai quali va pertanto il mio ringraziamento, e il riconoscimento dell'alta qualità dell'opera svolta.

Sono molti i profili che vengono in considerazione quando si considera l'internazionalizzazione in atto del processo tributario. Uno riguarda la regola che affida al giudice la decisione sull'istanza di ammissione alla procedura di risoluzione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione, su cui le autorità amministrative coinvolte abbiano espresso

un diniego, secondo la disciplina ora contenuta nel D.Lgs. n. 49/2020 – ne tratta diffusamente Mauro Trivellin nel suo contributo.

Vedremo che entro sei mesi dalla ricezione dell'istanza con la quale il contribuente ha denunciato una "questione controversa", l'Agenzia delle entrate decide di risolverla senza coinvolgere le autorità competenti degli altri Stati membri interessati, oppure si pronuncia sulla sua ammissione. Quando nega l'avvio della procedura, la decisione è comunicata alle altre autorità, le quali hanno il compito di raggiungere una posizione comune anche per stabilire se la misura sia giustificata.

Possono allora verificarsi diverse situazioni: che all'esito della consultazione l'istanza sia rigettata da una, ma non da tutte le autorità interessate; che lo sia da tutte, ma sia sopravvenuta una sentenza favorevole al contribuente; che lo sia da tutte, e una pronuncia giudiziale ancora manchi. In questo ultimo caso, è previsto che il contribuente possa impugnare il diniego mediante ricorso alla commissione tributaria competente, ed è qui che si manifestano profili di interesse per il tema di questo Quaderno.

Quando questa ipotesi si verifica, il giudice esercita una cognizione della questione controversa mediata dall'unanime diniego motivato di tutte le autorità interessate alla procedura, parte delle quali appartenenti ad altri Stati. La cognizione investe perciò spezzoni di istruttoria prodotti anche all'estero, i quali soddisfano l'esigenza di una rappresentazione degli elementi di fatto e di diritto rilevanti ai fini della decisione, che il giudice non otterrebbe dall'Agenzia delle entrate, se avesse rapporti solo con essa. Emerge un'inedita relazione tra attività amministrativa e giudiziale, nella quale l'incremento delle conoscenze del giudice sulle componenti extraterritoriali della "questione controversa" acquista un particolare rilievo, e spinge a riconoscerci uno degli elementi di novità più interessanti della disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 49/2020.

Infatti, il ruolo del giudice chiamato a pronunciarsi sull'accesso alla procedura internazionale di risoluzione della controversia non pare propriamente riconducibile alle forme comuni di controllo di legalità con effetti costitutivi in materia riservata all'amministrazione. Esso sembra piuttosto finalizzato all'accertamento di una posizione giuridica strumentale, incidente sull'avvio della procedura, e non sul suo esito. Il suo intervento è diretto a tutelare il contribuente, ma si presenta come l'episodio di un *continuum* a cavallo tra procedimento e processo, ancora tutto da studiare.

Sotto altro profilo (e al di là dei pur presenti problemi di coordinamento con i giudizi pendenti, in conseguenza dell'impugnazione dell'atto che

realizza la doppia imposizione), il contribuuto di Francesco Albertini richiama l'attenzione sulla regola che consente al contribuente che non abbia ricevuto la decisione adottata nell'ambito delle procedure di risoluzione delle controversie, di promuovere un giudizio di ottemperanza finalizzato alla sua notifica, e di ricorrere allo stesso rimedio anche nel caso di una sua mancata esecuzione da parte dell'Agenzia delle entrate.

A parte il primo caso, nel quale le facoltà del giudice sono effettivamente circoscritte a una fattispecie molto semplice, nel secondo vi sono le condizioni perché il giudizio di ottemperanza assuma caratteri eccedenti la mera esecuzione della decisione, e manifesti la natura di un giudizio di cognizione, nel quale il giudice può anche risolvere problemi di interpretazione lasciati insoluti dalle autorità che lo hanno preceduto.

Resta da stabilire se possa esercitare tutti i poteri decisorii tipici della giurisdizione speciale tributaria, al fine di consentire, quando necessario, l'adeguamento della situazione concreta al comando contenuto nella decisione rimasto inevaso; e quali effetti si debbano riconoscere, da questo punto di vista, alla rinuncia del contribuente a ulteriori impugnazioni e ai giudizi eventualmente pendenti, a cui il rimedio dell'ottemperanza è subordinato. Sono problemi che cominciano a intravedersi, e la cui soluzione andrà testata alla luce del principio dell'effettività della tutela assicurata dall'art. 24 Cost., che ne è direttamente implicato.

Un tema di confluenza degli esiti dell'attività di autorità amministrative estere nel materiale istruttorio su cui il giudice nazionale deve esprimersi si pone anche nelle dinamiche della circolazione delle prove tra i processi tributario e penale, di cui Stefania Gianoncelli si occupa nel suo scritto.

Quando ci si trova di fronte a prove acquisite all'estero in modo illecito, il problema si pone negli stessi termini, ma ha ricevuto soluzioni diverse nel processo penale e nel processo tributario. Mentre sul primo versante la condizione di illiceità è bastata a fare in modo che le relative informazioni fossero giudicate inutilizzabili per il disposto dell'art. 240, comma 2, cod. proc. pen., e ne fosse ordinata la distruzione, sul versante amministrativo con le ordinanze della Corte di Cassazione nn. 8605 e 8606, del 29 aprile 2015 si è arrivati alla piena legittimazione del loro impiego ai fini dell'accertamento tributario.

Questa differenza di trattamento mette direttamente in discussione un aspetto forse trascurato del processo tributario, sotto il profilo della adeguatezza della disciplina dell'istruttoria al canone dell'effettività della difesa, in presenza di un assetto che, dopo un'istruttoria amministrativa "primaria"

che può recepire anche contributi da autorità estere, affida le facoltà di accesso al fatto del giudice nazionale a una istruttoria giudiziale di tipo dispositivo con metodo acquisitivo, nella quale le illiceità consumate al di fuori dal perimetro dello Stato non assumono rilievo ai fini della decisione.

Sorge l'interrogativo se non sia più appropriato pensare a una modifica legislativa, che, affidando al giudice più penetranti poteri inquisitori, sappia meglio bilanciare il potere preponderante di un'amministrazione che può avvalersi della collaborazione di autorità estere, senza pagare pegno per le loro manchevolezze anche gravi.

Chiude la serie dei profili di internazionalizzazione del processo il tema della cooperazione tra il giudice nazionale e la Commissione europea in materia di aiuti di Stato, quando la questione relativa alla loro sussistenza non emerga in occasione del recupero, ma si manifesti nel corso di un giudizio tributario.

Andrea Quattrocchi si sofferma opportunamente anche su questo aspetto, osservando che la possibilità che il giudice si rivolga alla Commissione per sapere se la misura in contestazione abbia formato oggetto di notifica, se un procedimento sia stato avviato, o se vi sia stata una decisione, e anche per ottenere un parere sulla effettiva attitudine della misura a violare il divieto, è implicita nel principio di leale cooperazione e che a determinate condizioni può essere soddisfatta con il ricorso ai mezzi di integrazione delle conoscenze del giudice regolati dall'art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Questa è una forma di cooperazione tra giudice nazionale e istituzioni europee che si aggiunge al rinvio pregiudiziale interpretativo regolato dall'art. 19 TUE e dall'art. 267 TFUE, e che, con i temi messi a fuoco nei saggi precedenti, concorre a rendere conto della effettiva consistenza del fenomeno evolutivo indagato.

I saggi qui presentati uniscono a un accurato inquadramento sistematico degli istituti studiati anche la capacità di indicare le precise ricadute sull'opera del professionista impegnato nella difesa dell'impresa internazionale, e questo è un pregio non secondario del Quaderno che li raccoglie.

Milano, 1° ottobre 2021

GAETANO RAGUCCI
Università degli Studi di Milano

LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE FISCALI IN BASE AGLI STRUMENTI DI DIRITTO EUROPEO E INTERNAZIONALE

MAURO TRIVELLIN

SOMMARIO: 1. Una prima nota di contesto. – 2. I diversi strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. – 3. Gli obiettivi dell'OCSE e dell'Unione Europea: il superamento delle indiscusse fragilità delle MAP tradizionali. – 4. Il ruolo ancora marginale del contribuente e le criticità sul punto del contraddittorio. – 5. Ulteriori elementi che segnalano una non compiuta tutela dell'interessato, con riguardo alla parziale applicazione dei principi generalissimi del giusto procedimento. – 6. Le differenze tra le varie procedure: si richiedono valutazioni di opportunità nella scelta dello strumento più adeguato. – 7. Cenni al rapporto con i processi nazionali. – 8. L'attuazione delle decisioni MAP e arbitrali e le non felicissime scelte sul piano della *littera legis*. – 9. Una brevissima conclusione.

1. UNA PRIMA NOTA DI CONTESTO

Questo breve scritto propone alcune riflessioni, per così dire, “di scenario”, avendo ad oggetto un primo inquadramento dei diversi strumenti di soluzione delle controversie fiscali a disposizione degli operatori economici nel contesto europeo ed internazionale, sperabilmente utile per successivi approfondimenti.

Quale punto di partenza della trattazione, porrei la constatazione di un avvertibile iato. Da un lato, infatti, si è assistito ad una imponente ed inarrestabile proiezione internazionale delle imprese, delle attività economiche e così della circolazione delle persone, con una sempre più frequente collocazione delle fattispecie impositive a cavallo tra diverse giurisdizioni e quindi esposte al concorso di plurime sovranità impositive, dall'altro si è osservata, sino al recente passato, una netta staticità dei meccanismi atti a

bilanciare quelle pretese concorrenti ed a risolvere i conseguenti conflitti. Questo iato, già di per sé problematico, ha accentuato le criticità di fronte alla dematerializzazione conseguente al prepotente sviluppo della *digital economy*, che permette agli operatori di “fluttuare” tra le giurisdizioni senza “scaricare a terra” l’imponibile e che induce i Paesi a tentare reazioni unilaterali capaci di causare, in difetto di un approccio unitario, una moltiplicazione delle ipotesi di doppia imposizione e, così, delle controversie.

È, dunque, naturale, a fronte di queste evidenze, che fosse necessario un intervento coordinato di potenziamento dei meccanismi di soluzione delle predette controversie, intervento che, in effetti, ha trovato propulsione in particolare nel quadro dei BEPS ed in ambito europeo.

Gli esiti di queste differenti iniziative disegnano, tuttavia, un paesaggio complesso, in cui i diversi istituti faticano ancora a trovare un’armonizzazione sistematica.

2. I DIVERSI STRUMENTI DI SOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE FISCALI INTERNAZIONALI

È evidente che l’operatore oggi ha di fronte a sé una moltitudine di strumenti che possono essere sinteticamente elencati.

– Il “*Multilateral Instrument*” (MLI), con la MAP ridisciplinata ed il Capo VI dedicato all’arbitrato, integrato, peraltro, dalle MLI *Positions* dei singoli Stati, che, nell’incrocio tra notifiche, riserve ed opzioni, implicano assetti diversificati che vanno di volta ricostruiti alla luce delle differenti scelte dei vari Paesi e della prevalenza accordata a queste (scelte) rispetto all’impianto generale della Convenzione.

– La Convenzione arbitrale europea, n. 90/436/CEE, con il suo ambito applicativo essenzialmente circoscritto al *transfer pricing*.

– I singoli trattati contro le doppie imposizioni, quando non inclusi nel perimetro del *Multilateral Instrument*, in qualche caso arricchiti dalla previsione di arbitrati spesso modulati, però, in modo significativamente diverso rispetto al modello OCSE.

– La Direttiva europea n. 1852/2017, di recente attuata dal D.Lgs. n. 49/2020. Diciamo subito che il predetto Decreto mira a porsi, in linea con l’art. 1 della Direttiva, quale disciplina di riferimento quanto alle procedure amichevoli e alle altre procedure di risoluzione delle controversie tra

L'Autorità competente italiana e quella degli altri Stati membri, quando queste derivano dall'applicazione e dall'interpretazione degli accordi e convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio e della Convenzione arbitrale Ue. Le disposizioni richiamate intendono, altresì, stabilire i diritti e gli obblighi dei soggetti interessati quando emergono le predette controversie.

– Non ultimi, meritano menzione i *Bilateral* o *Multilateral Investment Treaties* che, seppure previo superamento di complesse problematiche applicative, sono stati impiegati anche per garantire la protezione dell'investitore da iniziative impositive dei singoli Stati che giungano a determinate soglie di illegittimità (si pensi agli effetti espropriativi o alla lesione dell'affidamento) o da disfunzioni delle Amministrazioni finanziarie qualificabili come condotte abusive.

Se il testé richiamato meccanismo di cui alla Direttiva n. 1852/2017 è già a disposizione degli operatori per le questioni concernenti gli anni di imposta dal 1° gennaio 2018, quello concepito dalla *Multilateral Convention BEPS* richiede che esso sia ratificato, con il che verrà conseguentemente modificata la rete convenzionale stipulata dall'Italia.

Se diamo per scontata la ratifica, presto si perverrà, dunque, ad una trama di fonti di varia matrice che prevedono procedure simili ma non identiche che dovranno essere raccordate. Un criterio di coordinamento viene ora offerto dallo stesso Decreto attuativo n. 49/2020 che, in linea con la Direttiva, stabilisce la priorità dello strumento europeo, nel senso che, una volta avviato, questo implica, a seconda dei casi, l'interruzione, l'estinzione o l'improcedibilità degli altri strumenti eventualmente attivati (cfr. art. 4, D.Lgs. n. 49/2020).

L'impressione è, tuttavia, e proverò appena oltre a dare una rapidissima conferma della mia affermazione, che ci si trovi di fronte non proprio ad una sinfonia ma a tanti strumenti che suonano ciascuno per proprio conto, ed è auspicabile che si tratti, per insistere sull'immagine musicale, di prove d'orchestra, piuttosto che di risultato finale.

3. GLI OBIETTIVI DELL'OCSE E DELL'UNIONE EUROPEA: IL SUPERAMENTO DELLE INDISCUSSE FRAGILITÀ DELLE MAP TRADIZIONALI

La prima osservazione che mi sentirei di muovere sul contesto è che a me pare che, almeno sino ad oggi, gli sforzi della Comunità internazionale

si siano concentrati sull'obiettivo di rimodulare le procedure in modo da superare i tradizionali limiti di efficienza ed effettività dei rimedi. È noto, infatti come, in particolare, le MAP da Convenzione bilaterale rivelino *deficit* sia sul piano della certezza del risultato, sia su quello dei tempi di svolgimento. Quantomeno prima dell'imponente opera di ripensamento delle *Actions* BEPS, lo strumento poggiava, per la maggior parte dei casi, su quell'espressione, tanto suggestiva, quanto evanescente, dello "*shall endeavour*", "faranno del proprio meglio": un limite, questo, che aveva indotto parte della dottrina a ritenere che le MAP tradizionali non potessero nemmeno essere considerate, in base a principi equitativi, come strumenti di risoluzione delle controversie in senso tecnico, al punto che si era prospettata l'inapplicabilità delle clausole di riserva *ratione fori*, con conseguente tutela avanti alla Corte internazionale di Giustizia (ICJ) a fronte di violazioni dei Trattati bilaterali, per i Paesi che, come l'Italia, hanno accolto la *Compulsory Jurisdiction* di detta Corte. Per questo si è cercato di costruire un regime basato su tempi certi (non necessariamente brevi) assegnati alla MAP e su arbitrati obbligatori, ancorché in vari casi esposti all'*Agreement on a Different Resolution*.

Non si può mancare di sottolineare, tuttavia, la personale sensazione che il più articolato procedimento disciplinato dal Decreto n. 49/2020 presenti un incedere a tratti così complesso da poter essere definito cervellotico o, quantomeno, piuttosto burocratico. Merita, al proposito, di essere segnalato che il contribuente è variamente chiamato a compiere atti di impulso entro termini plausibilmente decadenziali (es. art. 9, comma 5; art. 19, comma 5, Decreto n. 49/2020), sicché egli deve conservare un ruolo attivo e vigile durante lo svolgimento delle varie fasi.

4. IL RUOLO ANCORA MARGINALE DEL CONTRIBUENTE E LE CRITICITÀ SUL PUNTO DEL CONTRADDITTORIO

Più sullo sfondo è rimasto, invece, il problema dei diritti del contribuente, il che, se è comprensibile perché probabilmente si collega alla volontà degli Stati di conservare un'area impermeabile rispetto alle iniziative difensive del soggetto passivo su questioni ricadenti sulla sovranità impositiva, rischia di pregiudicare la fiducia in questi rimedi proprio dei fruitori degli stessi ed alla lunga potrebbe finire per marginalizzare, sul piano

dell'attrattività degli investimenti, quei Paesi poco disposti a riconoscere adeguate garanzie. In questo, la protezione indiretta conseguibile attraverso i BITs appare persino più evoluta di quella specificamente tributaria, perché in essi l'arbitrato assicura al contribuente, come osservato dalla dottrina internazionale, un *better overall standing*, sul piano del potere di iniziativa, dell'autonomia, del carattere vincolante e dell'efficacia esecutiva delle decisioni.

Una conferma della impressione che ho provato ad esprimere (intendo della non ancora matura attenzione ai diritti dell'interessato) si trova se poniamo mente ad uno dei temi più delicati e complessi, vale a dire quello della partecipazione del contribuente alle procedure.

Se consideriamo la Convenzione BEPS, possiamo osservare che i §§ da 6 a 9 dell'art. 19 prevedono tempi e modi per l'acquisizione da parte delle Autorità competenti di informazioni ritenute necessarie alla conoscenza sostanziale del caso (coordinando nelle varie ipotesi la previsione sulla "start date" del termine biennale di durata della MAP). Va detto, peraltro, che, pur se questa istruttoria preliminare sia svolta, la lettura dei citati paragrafi fa registrare un approccio alla stessa di tipo essenzialmente unilaterale, piuttosto che l'apertura ad un contraddittorio effettivo con il contribuente. Ma quel che colpisce ancor più è che queste regole, che hanno almeno il pregio di presupporre un flusso informativo proveniente dal contribuente, probabilmente per un difetto di coordinamento sono state inserite nell'art. 19 (relativo all'arbitrato), anziché nell'art. 16 (relativo alla MAP). Questa circostanza sembra comportare che esse non si applichino quando gli Stati decidano di non accettare la Parte VI ("*Arbitration*") della Convenzione Multilaterale. Se così fosse, la *Mutual Agreement Procedure* concepita dai BEPS rimarrebbe ancora priva di una disciplina circa le forme di coinvolgimento dei soggetti passivi, ciò che conferma che l'attenzione al ruolo di questi non è, almeno per il momento, un punto centrale.

Ancor più evidente, per certi versi, è il problema se si pone mente al regime della Direttiva n. 1852/2017.

La Direttiva, nei suoi "*Considerando*", si proclama in linea con i diritti fondamentali, ma non possiamo nasconderci che qualche perplessità sulla piena attuazione di tali garanzie vi sia. Il nono Considerando si esprime in questo senso: "*La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti, segnatamente, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Essa è volta in particolare a garantire il pieno rispetto del diritto a un processo equo e la libertà d'impresa*".

È sicuramente interessante, dal punto di vista dogmatico e qualificatorio, il richiamo all'equo processo, che proietta queste procedure nell'ambito dei rimedi cui si riferisce il *set* di regole proprio, appunto, del processo più che quello relativo al procedimento, ancorché "*in utroque iure*" si possa probabilmente trovare la più piena tutela del contribuente, vista anche l'assoluta peculiarità degli istituti in esame. L'affermazione di principio dovrebbe, comunque, portare con sé una specifica e coerente considerazione del ruolo del soggetto coinvolto, i cui diritti e obblighi la Direttiva ed il Decreto intendono disciplinare.

Non credo, però, si possa omettere di evidenziare alcune criticità.

È innegabile che le procedure in discorso si situano in un contesto di trattative tra Amministrazioni, ma è la stessa Direttiva a proclamare la finalità di stabilire i diritti degli interessati. Ebbene, a me pare che i diritti di partecipazione siano piuttosto modulati sulla logica del supporto all'istruttoria officiosa che del contraddittorio. Ed addirittura i dettagli delle informazioni che debbono essere fornite in fase iniziale o su richiesta rischiano di generare incompletezze dell'istanza che potrebbero trovare sanzione nella reiezione della stessa, così che il coinvolgimento del contribuente potrebbe condurre ad una "eterogenesi dei fini", ostacolando l'agevole ricorso al rimedio. In più, le vie di accesso alla giustizia strette come la cruna dell'ago suscitano dubbi sul rispetto del diritto all'equo processo.

Sorprendono, poi, soluzioni normative come quella di poter partecipare alle udienze della Commissione consultiva solo se vi sia il consenso delle Autorità competenti (art. 16, comma 11, D.Lgs. n. 49/2020 e art. 13, § 2, Direttiva n. 1852/2017), regola questa che non c'è nella Convenzione Arbitrale Europea (v. art. 10, § 2) che, da questo punto di vista, parrebbe essere più sensibile alla salvaguardia dei diritti partecipativi (e, così, si ripropone il tema della scelta dello strumento internazionale a seconda dell'ampiezza delle garanzie che si vogliono intercettare). Non serve neppure dire che il diritto di partecipare alle udienze sembra implicito nel comma 1 dell'art. 6, Convenzione EDU. Emerge qui, dunque, un problema di compatibilità della norma italiana ed anche della stessa Direttiva con la più ampia protezione dei diritti fondamentali, cui gli stessi "*Considerando*" della fonte europea fanno richiamo. Un contributo, a riguardo, potrà essere fornito dalla Corte di Giustizia, sicuramente chiamata ad esercitare il suo ruolo "pretorio", importante per la ricostruzione del sistema.

5. ULTERIORI ELEMENTI CHE SEGNALANO UNA NON COMPIUTA TUTELA DELL'INTERESSATO, CON RIGUARDO ALLA PARZIALE APPLICAZIONE DEI PRINCIPI GENERALISSIMI DEL GIUSTO PROCEDIMENTO

Ma esistono anche altri elementi di criticità, se proseguiamo nell'analisi delle specifiche disposizioni.

Per esempio, in caso di rigetto dell'istanza di *MAP*, la Direttiva prevede che siano esplicitati solo i "motivi generali" della reiezione (art. 5, § 1), formula che parrebbe edulcorare il dovere di motivazione specifica che si collega al diritto di difesa, immanente nel diritto ad una buona amministrazione comunitaria (cfr. art. 41 della Carta dei diritti dell'UE) ed alla base della concreta possibilità di impugnare il diniego *causa cognita*. Oppportunamente, il Decreto attuativo, all'art. 6, comma 3, espunge la parola "generali" e mantiene solo l'obbligo di indicare i motivi, ma ciò non toglie che i diversi Paesi sarebbero legittimati dalla fonte europea ad un più blando obbligo motivatorio. Tuttavia, il riferimento ai "motivi generali" rimane invariato, anche nel decreto attuativo, con riguardo alle ragioni del mancato raggiungimento dell'accordo di *MAP* (all'art. 7, comma 5), snodo non privo di implicazioni sul piano delle scelte difensive, perché ad esso si accompagna la decisione di promuovere la nomina della Commissione consultiva ovvero di non farlo e magari di ridare impulso al processo nazionale nel frattempo sospeso.

Accorta Dottrina, con riferimento all'ambito di applicazione della Direttiva n. 1852/2017, osserva che la stessa circostanza che esista una disciplina comunitaria sarebbe base per l'applicazione dei principi dell'Unione. Tuttavia, rimane da comprendere se questi principi possano operare anche quando siano le stesse norme della Direttiva a disciplinare specificamente i vari aspetti delle procedure senza adeguatamente proteggere gli interessi di chi ad esse (procedure) si affida.

6. LE DIFFERENZE TRA LE VARIE PROCEDURE: SI RICHIEDONO VALUTAZIONI DI OPPORTUNITÀ NELLA SCELTA DELLO STRUMENTO PIÙ ADEGUATO

Vi è poi la questione delle piccole o meno piccole divergenze tra procedure, che sono rilevanti per due motivi:

– *primo*, perché richiedono all’operatore di scegliere lo strumento da attivare anche alla luce della curvatura impressa dallo specifico rimedio ai diritti di difesa e partecipativi;

– *secondo*, perché non si può escludere che queste difformità, spesso legate alla estrinseca circostanza di quali siano gli Stati coinvolti, possano generare profili di irragionevolezza o diseguaglianza.

In generale, si è da subito evidenziato il più esteso perimetro applicativo delle nuove regole dettate dalla Direttiva n. 1852/2017 e dal relativo Decreto di attuazione, rispetto a quello delle MAP tradizionali, ancorché potenziate dal MLI. La Dottrina di primo commento ha, infatti, sottolineato come l’ampia formulazione “accordi”, contenuta nell’art. 1, permetterebbe di includervi non soltanto i Trattati ma anche, ad es., gli APA bilaterali, pur sempre conclusi sulla base dell’art. 25, § 3 dell’*OECD Model*.

Inoltre, condividendo sul punto analoghe considerazioni dottrinali, mi pare che la modulazione dell’art. 1, D.Lgs. n. 49/2020 permetta di convogliare entro l’ambito coperto dal Decreto anche questioni di procedura, per es. in relazione ai limiti e modalità dello scambio di informazioni o forse anche all’interpretazione delle regole MAP attivate sulla base di (altre) convenzioni bilaterali. La prospettazione di questo scenario consentirebbe di dar vita ad un intreccio di procedure internazionali in cui quella europea potrebbe valere a consentire di rimediare ad alcune inadeguatezze degli strumenti tradizionali (quelli, per intendersi, da Convenzione bilaterale), ponendo le basi per una tutela integrata anche autonoma e plurilivello rispetto alla tradizionale via dei processi interni.

Sempre la Dottrina di primo commento ritiene, tuttavia, che nei casi appena sopra descritti e, più in generale, quando siano sollevati problemi di interpretazione o procedurali, non sia certo che si possa pervenire alla fase arbitrale. Questo perché, stando al *dictum* dell’art. 9, comma 8, D.Lgs. n. 49/2020, l’Agenzia delle Entrate potrebbe rifiutare l’accesso alla procedura quando la questione non comporta una doppia imposizione. Personalmente, ritengo però che questa norma non dovrebbe valere a limitare l’art. 1, il quale parrebbe orientato a definire in generale l’ambito applicativo della Direttiva e, conseguentemente, del relativo Decreto di attuazione, senza immettervi “procedimenti ad efficacia dimidiata” che, privi dell’“arbitrato” obbligatorio, riproporrebbero tutti i limiti storici delle MAP. Piuttosto, anche in considerazione della collocazione topografica della disposizione in esame, sarei propenso a ritenere che essa abbia la più circoscritta funzione di autorizzare a bloccare l’avvio della MAP arbitrale

quando la questione sostanziale non comporti, in concreto, doppia imposizione (per es., si può immaginare che l'Amministrazione finanziaria non intenda promuovere la nomina della Commissione per conseguire una pronuncia sulla corretta determinazione del *transfer price* quando magari l'altro Stato ha già spontaneamente attuato il *correlative adjustment*). Così intesa, si tratterebbe, insomma, di una regola che potrebbe mostrare una connessione con il tema dell'interesse ad agire.

Passando dall'esame del più ampio ambito applicativo della Direttiva a quello più specifico delle asimmetrie di regolamentazione, tre esempi possono apparire utili.

A) Con riguardo ai rapporti con i giudizi nazionali (un problema generalissimo e ricco di implicazioni che in questa sede non si possono affrontare), la sospensione del processo durante le procedure internazionali presenta un regime differenziato. Per il tramite di un intervento sull'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992 (cfr. art. 22, comma 2, D.Lgs. n. 49/2020) si ammette che essa sia conseguibile per iniziativa del solo contribuente interessato quando si attivano i rimedi del Decreto n. 49/2020 e della Direttiva europea. Per contro, con riferimento alle altre procedure internazionali, occorre che anche l'Agenzia aderisca, il che, appunto, suscita qualche dubbio di coerenza, ragionevolezza ed eguaglianza.

B) Si consideri, sempre a titolo di esempio, la delicata fase di accesso alla MAP. Anche qui sono configurabili regimi non perfettamente omogenei. La Direttiva (art. 3, § 1) ed il Decreto (art. 3, commi 1 e 6) prevedono, per regola generale (e salva un'apposita procedura semplificata: art. 17, Direttiva n. 1852/2017 e art. 3, comma 12, D.Lgs. n. 49/2020) un'istanza "in duplo", per così dire, alle Autorità competenti, con una conseguente eventuale fase MAP sulla legittimità dell'istanza stessa nel caso in cui una sola delle Autorità respinga la domanda. Il modello BEPS, come integrato dalla *MLI Position* dell'Italia (*Reservation on Article 16*), stabilisce, invece, che l'istanza vada presentata all'organo competente del Paese in cui il contribuente è residente (ed a ciò segue, in una logica di *minimum standard*, una attività di notifica o consultazione con l'altra Amministrazione), con la conseguente inconfigurabilità della predetta fase MAP sulla reiezione dell'istanza (in modo non troppo dissimile dal *Multilateral Instrument* – ma con facoltà di rivolgersi anche al Paese in cui si trova "*its permanent establishment*" – è formulata l'*Arbitration Convention*, cfr. art. 6). La scelta del regime influisce, intuitivamente, sulla tutela del contribuente avverso il diniego ed anche sui tempi delle procedure, il che potrebbe perfino impatta-

re sul tema della “ragionevole durata”. In ogni caso, si ripropone il problema della scelta dell’uno o dell’altro rimedio in relazione all’ampiezza ed alla conformazione della tutela da esso accordata.

C) Ancora, diverso è il procedimento arbitrale, perché nella *Multilateral Convention* il modello che opera “di *default*” è assimilabile al c.d. *Baseball Arbitration*, o, altrimenti, al metodo “*Last Best Offer*”, orientato alla maggior celerità decisoria, mentre nel modello europeo, la regola generale è l’arbitrato secondo diritto (stando a quanto può dirsi in base all’art. 16, comma 7, D.Lgs. n. 49/2020).

Bisogna soppesare, dunque, la decisione circa il regime preferito, tenendo conto della modulazione procedurale che pare più conforme agli interessi da proteggere e che può influenzare esiti e svolgimento delle procedure, in una sorta di *cherry picking* procedimentale.

Anche alla luce di queste diversità, un altro problema attiene all’ancora non compiuta maturazione della consapevolezza del Legislatore interno circa l’impatto degli strumenti di soluzione delle controversie sul terreno dogmatico, con particolare riferimento alla configurazione impressa alla disciplina.

Abbiamo detto del fatto che nel MLI il modello di arbitrato scelto dall’Italia è il “*Last Best Offer*”, mentre la Direttiva si orienta sull’arbitrato di diritto. La preferenza per la forma estremamente semplificata che l’Italia ha espresso a livello di *Multilateral Convention* sembra difficilmente incasellabile entro alcune delle categorie generali alla luce delle quali si è discusso dell’obbligazione tributaria, come ad esempio, quella dell’indisponibilità, il che richiederà anche riflessioni di teoria generale sulle conseguenze degli assetti che, a livello ordinamentale, possono derivare dalle descritte opzioni.

7. CENNI AL RAPPORTO CON I PROCESSI NAZIONALI

Altri aspetti delicati riguardano il rapporto con i processi avverso gli atti impositivi nazionali e l’attuazione delle decisioni. Se ne darà solo un cenno, per non invadere aree di pertinenza di altri contributi inclusi in questo Volume.

La Direttiva parrebbe fare una scelta chiara: consentire il ricorso allo strumento rimediabile da essa previsto indipendentemente dall’attivazione