

La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della direttiva UE n. 2017/1852^(*)

Resolution of international disputes: the implementation of EU directive n. 2017/1852

di Mauro Trivellin - 10 settembre 2021

Abstract

Lo scritto esamina il contenuto del D.Lgs. 10 giugno 2020 n. 49, che ha dato attuazione alla direttiva UE n. 1852/2017 sul potenziamento degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. Si evidenziano anzitutto i profili di evoluzione che le procedure previste dal decreto stesso, anche in relazione alla evoluzione a livello OCSE e alla sottoscrizione del MLI, comportano rispetto ai tradizionali meccanismi di soluzione delle dispute internazionali in materia tributaria. Si segnalano, quindi, i profili di criticità che ancora permangono in tali procedure, anche in punto di trasparenza, garanzia di partecipazione da parte dei contribuenti e coordinamento con gli istituti processuali di diritto interno.

Parole chiave: D.Lgs. n. 49/2020, direttiva UE n. 1852/2017, metodi di risoluzione delle controversie internazionali, profili di criticità, coordinamento con gli istituti processuali di diritto interno

Abstract

The paper examines the content of Legislative Decree n. 49 of June 10th, 2020, which implemented the EU Directive, no. 1852 of 2017 regarding the strengthening of the resolution tools applicable to international tax disputes. In the first place, it highlights the evolution profiles that the procedures established by the decree itself, also in relation to the evolution at OECD level and the adoption of the MLI, entail with respect to the traditional mechanisms of resolution of international tax disputes. Therefore, it points out the critical issues that are still present in these procedures, also in terms of transparency, guarantee of participation by taxpayers and coordination with procedural institutes of national law.

* Lo scritto riproduce il testo della relazione “La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della Direttiva UE 2017/1852”, presentata al Convegno “Spring in Naples ©, Webinar Session, XIX Simposio di Fiscalità Internazionale e Comunitaria, L'Evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti “Primavere”, Napoli, 19-20 giugno 2020 e successivamente pubblicata in BUCCICO C. - DUCCESCHI S. - TRAMONTANO S. (a cura di), *L'evoluzione della fiscalità internazionale. Le venti “primavere” di Napoli*, Milanofiori Assago – Padova, 2020, 71 ss.. Mi sono limitato ad aggiungere allo scritto originario una nota in calce, con specifico riferimento ad un intervento normativo che, in data successiva alla partecipazione alla conferenza, ha modificato il D.Lgs. n. 49/2020 su un aspetto toccato dalle argomentazioni proposte.

Keywords: *D.Lgs. no. 49/2020, EU Directive, no. 1852/2017, mechanisms of resolution of international tax disputes, critical issues, coordination with procedural institutes of national law.*

SOMMARIO: **1.** Una breve premessa e qualche cenno all'ambito applicativo del nuovo decreto. - **2.** Una prima area tematica di interesse: il coordinamento tra istituti simili. - **3.** Un'altra area tematica di interesse: i diritti e le garanzie del contribuente. - **4.** Una terza area tematica di interesse: il rapporto con i processi avverso gli atti impositivi nazionali e l'attuazione delle decisioni.

1. È stato definitivamente approvato il D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha dato attuazione alla direttiva UE n. 1852/2017 sul potenziamento degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. Si tratta del contributo che il diritto europeo fornisce al rafforzamento dell'efficacia e della stessa attrattività per gli operatori degli *International Dispute Resolution Methods*, in un percorso che ha trovato un ulteriore fondamentale momento di sviluppo anche nel progetto BEPS e nella sottoscrizione del *Multilateral Instrument* da parte dell'Italia, che però, al 7 luglio 2020 (data di aggiornamento delle *MLI Positions*), non aveva ancora provveduto alla ratifica.

Il 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.

Si è da subito evidenziato l'esteso perimetro applicativo delle nuove regole. La dottrina di primo commento ha, infatti, sottolineato come l'ampia formulazione "accordi" permetterebbe di includervi non soltanto i Trattati ma anche, ad esempio, gli APA bilaterali, pur sempre conclusi sulla base dell'art. 25, par. 3, 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 esempio 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 esempio, 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. Ad ogni modo, la direttiva cancella con un meditato tratto di penna i principali elementi di debolezza delle MAP da Convenzione bilaterale, elementi caratterizzati da un deficit sul piano della certezza del risultato e dei tempi di svolgimento. È ben noto, infatti, come la soluzione internazionale, quantomeno prima dell'imponente opera di ripensamento delle Actions BEPS, fosse affidata, per la maggior parte dei casi, a 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. Pur con un incedere a tratti così complesso da poter essere definito cervellotico o, quantomeno, piuttosto burocratico, la direttiva ed il decreto assicurano, infatti, che ad una risoluzione della vertenza si possa effettivamente pervenire mediante un meccanismo che traccia tempi certi (seppur non sempre brevi, in relazione ai vari incidenti di percorso che potrebbero verificarsi) per lo svolgimento della MAP e, in caso di suo fallimento, innesca un procedimento a struttura arbitrale che, se può essere oggetto di un superamento mediante *Agreement on a different resolution* (art. 18, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 49/2020), diviene vincolante se accettato dal soggetto interessato.

Merita, però, di essere segnalato che il contribuente è variamente chiamato a compiere atti di impulso entro termini plausibilmente decadenziali (ad esempio, art. 9, comma 5; art. 19, comma 5), sicché deve conservare un ruolo attivo durante lo svolgimento

delle varie fasi. Il meccanismo così sommariamente descritto è già a disposizione degli operatori per le questioni concernenti gli anni di imposta dal 1° gennaio 2018. Non è qui possibile soffermarci sulla procedura, mentre credo sia opportuna qualche nota di scenario, articolata isolando alcune aree tematiche, solo per fornire taluni spunti di prima riflessione, senza la benchè minima pretesa di esaurire la trattazione dei molti problemi emergenti dal rinnovato quadro normativo.

2. Come detto, il decreto n. 49/2020 si inserisce in un contesto che diremmo di “terraformazione” circa il nuovo panorama degli strumenti internazionali, panorama nel quale un ruolo decisivo avrà anche la *Multilateral Convention* BEPS che, appena sarà ratificata, modificherà la rete convenzionale stipulata dall’Italia. Se diamo per scontata la ratifica, presto si perverrà 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 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).

Bisognerà, quindi, attentamente valutare quale strada intraprendere, avuto riguardo ai profili di diversità che possono influenzare esiti e svolgimento delle procedure. Pensiamo, a titolo di esempio, ai regimi non perfettamente omogenei riguardanti le regole di innesco dei meccanismi di risoluzione delle controversie. La direttiva (art. 3, par. 1) e 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 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).

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, in una sorta di *cherry picking* procedimentale.

3. 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. Per esempio, in caso di rigetto dell’istanza di MAP, la direttiva prevede che siano esplicitati solo i “motivi generali” della reiezione (art. 5, par. 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) e alla base della concreta possibilità di impugnare il diniego causa cognita. Opportunamente, 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. Ancor più evidente è la questione del contraddittorio. 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, par. 2, direttiva n. 1852/2017), regola questa che non c’è nella Convenzione Arbitrale Europea (v. art. 10, par. 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 1° comma 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", fondamentale per la ricostruzione del sistema.

4. Anche questo è un punto delicato. La direttiva parrebbe fare una scelta chiara: consentire il ricorso allo strumento rimediabile da essa previsto indipendentemente dall'attivazione dei ricorsi giurisdizionali nazionali. Conformemente alla previsione dell'art. 16, par. 1, della Direttiva UE n. 1852/2017 (v. anche art. 13 Convenzione arbitrale), la definitività dei provvedimenti nazionali parrebbe non costituire impedimento all'accesso ai meccanismi europei di soluzione delle controversie fiscali.

L'attuale espressione usata dal D.Lgs. n. 49/2020 non mi sembra, però, sul punto, del tutto lineare. In essa si legge, infatti, "*la presentazione dell'istanza non è preclusa dalle procedure amministrative tributarie che comportano la definitività dell'imposta*" (art. 3, comma 2). Si noti: "dalle procedure che comportano la definitività", non "dalla [semplice] definitività del provvedimento impositivo" (per esempio per mancata impugnazione e mancato pagamento). L'enfasi posta sulla procedura piuttosto che sull'atto, alla luce del carattere impeditivo della definitività in molti dei casi di MAP da Trattato bilaterale (come spesso risulta dai relativi protocolli), suggerisce di porre attenzione a questo profilo. Gli artt. 7, comma 6 e 19, comma 4, D.Lgs. n. 49/2020, i quali lasciano intendere che le definizioni, anche agevolate, non sarebbero ostative all'avvio della procedura europea, non sono del tutto risolutivi a riguardo. Da essi, infatti, non sembra desumibile una chiara indicazione sistematica, visto che, invece, alla conciliazione di cui agli artt. 48 e 48-bis, D.Lgs. n. 546/1992, che è pur sempre una forma di definizione, è conferito, dal D.Lgs. n. 49/2020 carattere preclusivo.

Inoltre, bisogna chiedersi rispetto a cosa potrebbero non operare preclusioni, perché, per esempio, se in una controversia in materia di transfer pricing si tratti, in ipotesi, solo di discutere di aggiustamenti correlativi, parrebbe ovvio che l'eventuale definitività per assenza di ricorso avverso gli atti interni non sia un ostacolo, ma se invece si volessero mettere in discussione proprio i criteri di determinazione del prezzo cristallizzati dal provvedimento divenuto definitivo, potrebbe essere diverso. Non vorrei con questo necessariamente ipotizzare l'esistenza di limiti all'impiego dei rimedi europei (che potrebbero anche apparire in contrasto con la direttiva e che dovrebbero, tra l'altro, essere risolti attraverso un'interpretazione "eurounitariamente

orientata”), ma solo evidenziare come questi aspetti applicativi suggeriscano cautela, perché potrebbero implicare conseguenze molto gravi per il contribuente.

Ad ogni modo, se si opta per la presentazione del ricorso, è opportuno avvertire che una eventuale pronuncia del giudice di merito, ancorché, par di capire, non definitiva comporta l'improcedibilità dell'istanza MAP se essa si voglia proporre successivamente a questa decisione (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 49/2020). Invece, a paralizzare la procedura già avviata o la decisione degli arbitri vale solo una sentenza passata in giudicato (cfr., ad esempio, art. 7, comma 4 e art. 16, comma 9, D.Lgs. n. 49/2020, che modificano sul punto la bozza dello schema in un primo momento diffusa). In disparte che forse il testo del decreto, sul punto, è viziato da un difetto di coordinamento¹ (sarebbe, infatti, ragionevole che il giudicato fosse preclusivo per tutte le fasi e non invece soltanto per quelle successive all'avvio della MAP), occorre, dunque, vagliare il momento opportuno per proporre l'istanza di sospensione del processo tributario. Riteniamo innegabile, infatti, che il contemporaneo svolgersi delle procedure internazionali e dei giudizi interni potrebbe consentire di sfruttare al meglio l'eventuale permeabilità di informazioni dall'uno all'altro ambito, ammesso che flussi informativi siano possibili alla luce del divieto di divulgazione di cui all'art. 17 D.Lgs. n. 49/2020. È questo un aspetto delicato perché il diritto difesa potrebbe trarre giovamento dall'andamento dei lavori nella sede internazionale, consentendo di far confluire nel contraddittorio processuale interno le posizioni assunte dalle Autorità competenti contrapposte a quella nazionale.

Con riguardo alla sospensione del processo, per il tramite di un intervento sull'art. 39 D.Lgs. n. 546/1992 (cfr. art. 22, comma 2, D.Lgs. n. 49/2020), si è prevista la possibilità di beneficiarne per iniziativa del solo contribuente interessato, ma questo vale se si attivano i rimedi del D.Lgs. n. 49/2020, mentre per le altre procedure internazionali occorre che anche l'Agenzia aderisca, il che suscita qualche dubbio di coerenza, ragionevolezza ed eguaglianza.

Questi pochi cenni bastano ad evidenziare come emergano talune diversità tra la disciplina europea e le MAP quali declinate nel progetto BEPS, (i) ove non è chiaro se la mancata impugnazione degli atti nazionali sia preclusiva o meno all'avvio della procedura; (ii) dove è più dubbio che una semplice pronuncia non definitiva di un Giudice nazionale possa paralizzare l'avvio e/o lo svolgimento della MAP arbitrale, questione che si presta a diverse letture interpretative e (iii) dove, non senza sforzi ricostruttivi qui non ripercorribili, si potrebbe ritenere possibile la circolazione delle informazioni verso i Giudici della causa nazionale, in forza delle regole sullo scambio di informazioni.

Profili problematici si delineano anche sul piano dell'attuazione dei contenuti della decisione della MAP europea, perché se l'idea della direttiva parrebbe quella di

¹ *Nota di aggiornamento.* Il problema illustrato nel testo, relativo alla valenza preclusiva delle decisioni di merito rispetto all'avvio della fase MAP, appare ora superato. A seguito delle modifiche apportate all'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 49/2020 ad opera dell'art. 113 D.L. n. 104/2020, ora anche la presentazione dell'istanza di apertura è preclusa solo dal passaggio in giudicato (o, come negli altri casi, dalla conciliazione). Il difetto di coordinamento è stato, dunque rimosso.

assicurare la concretizzazione degli esiti a prescindere da preclusioni di diritto interno, il D.Lgs. n. 49/2020, all'art. 19, comma 2, stabilisce che i termini di cui all'art. 43 sono raddoppiati ai fini dell'esecuzione delle decisioni. Viene, dunque, subito da chiedersi a quale attuazione ci si riferisca: a quella in *malam partem* o anche a quella in *bonam partem*, che, invece, non dovrebbe essere sottoposta ad alcun limite temporale? L'aspetto non sembra del tutto chiarito dal disposto di cui all'art. 19, comma 7, D.Lgs. n. 49/2020. La direttiva, al proposito, si esprime in modo più esplicito (cfr., ad esempio, art. 15, comma 4): *“la decisione finale è attuata a norma del diritto nazionale degli Stati membri interessati che, a seguito della stessa, modificano la loro imposizione, a prescindere da eventuali termini previsti dal diritto nazionale”*. È evidente che la norma europea non richiama ad alcun effetto i termini decadenziali.

Come si nota, non di modesto rilievo sono gli interrogativi che le nuove regole suscitano, ma queste poche righe sono solo il frutto di alcune prime suggestioni generate da una materia ricchissima, complessa ed affascinante che impegnerà tutti, studiosi ed operatori, nel prossimo tempo. Il dovere di non invadere lo spazio assegnato agli altri autorevolissimi Relatori mi impone di chiudere qui il mio breve intervento, esprimendo a tutti Voi e all'Organizzazione del Convegno la mia profonda riconoscenza.