

**Risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE) (\*)**

*Tax dispute resolution mechanisms in the European Union (Directive no. 2017/1852/EU)*

di Angelo Contrino, Guglielmo Maisto, Pasquale Pistone, Gaetano Ragucci, Mauro Trivellin – 5 novembre 2021

**Abstract**

L'articolo esamina la Direttiva europea n. 2017/1852/UE e il Decreto Legislativo n. 49/2020, mediante il quale essa è stata trapiantata nell'ordinamento interno italiano. Si studiano, in particolare, la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'ambito applicativo della Direttiva, i meccanismi di attivazione della procedura di risoluzione delle controversie da essa istituita e gli strumenti di tutela del contribuente che riceva da parte dello Stato un diniego in ordine all'attivazione della procedura o alla partecipazione a essa da parte dei contribuenti interessati. Infine, vengono esaminati i rapporti della procedura istituita dalla Direttiva con altri meccanismi di risoluzione delle controversie tra Stati, quali in particolare quello previsto dalla Convenzione europea di arbitrato in materia di prezzi di trasferimento, recepita nello stesso D.Lgs. n. 49/2020, e quello previsto dal *Multilateral Instrument* sottoscritto nell'ambito del progetto BEPS dell'OCSE.

**Parole chiave:** risoluzione delle controversie fiscali tra Stati, convenzioni contro le doppie imposizioni, protezione dei contribuenti

**Abstract**

*The article examines the European Directive no. 2017/1852/UE and Legislative Decree no. 49/2020, through which it was implemented in the Italian internal legal system. In particular, the study focuses on the objective and subjective delimitation of the application scope of this Directive, the activation mechanisms for the dispute resolution procedure established by it and the tools for the protection of the taxpayer who receives a denial from the State regarding the activation of the procedure or participation in it. Finally, the article analyses the relationship between the procedure established by the Directive and other resolution mechanisms available to manage disputes between States, such as in particular the one provided for by the European Arbitration Convention on transfer pricing, implemented in the same Decree no.*

---

\* Trascrizione degli atti della "Tavola rotonda" telematica organizzata dalla "Società per lo studio dei problemi fiscali - Sezione italiana della International Fiscal Association (IFA)" e svoltasi il 18 ottobre 2021.

49/2020, and that provided for by the Multilateral Instrument approved as part of the OECD BEPS project.

**Keywords:** tax dispute resolution mechanisms, conventions against double taxation, taxpayers' rights protection

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. - 2. Aspetti critici della trasposizione della Direttiva n. 2017/1852/UE nel diritto tributario italiano. - 2.1. Domande e commenti. - 3. Ambito di applicazione e oggetto della Direttiva n. 2017/1852/UE: su taluni aspetti problematici. - 3.1. Domande e commenti. - 4. Questioni interpretative sull'ambito subiettivo di applicazione della Direttiva n. 2017/1852/UE. - 4.1. Domande e commenti. - 5. Il ricorso al giudice contro il diniego all'accesso alla procedura. - 5.1. Domande e commenti. - 6. Le procedure di composizione delle controversie fiscali internazionali nella prospettiva del progetto BEPS e del *Multilateral Instrument* (MLI). Cenni di confronto con il sistema della Direttiva. - 6.1. Domande e commenti. - 7. Conclusioni.

## 1. Introduzione

**MAISTO:** Buonasera a tutti e benvenuti al consueto incontro mensile della Sezione Italiana dell'*International Fiscal Association*.

Oggi, come da programma, teniamo l'incontro sul tema della risoluzione delle controversie ai sensi della Direttiva n. 2017/1852 dell'Unione Europea. Partecipano come relatori Angelo Contrino, Pasquale Pistone, Gaetano Ragucci e Mauro Trivellin. L'occasione dell'incontro mensile nasce dalla circostanza che tutti i relatori hanno contribuito alla predisposizione di un volume collettaneo sullo specifico argomento edito da Pacini Editore, che sarà disponibile a breve nelle librerie e pertanto ci è sembrata una buona opportunità per utilizzare gli approfondimenti che sono stati fatti e convogliarli all'interno di una tavola rotonda.

Gli interventi saranno brevi, con domande e commenti specifici. E dovremmo poter avere anche il tempo per raccogliere qualche domanda dai partecipanti.

Detto questo, possiamo iniziare con una introduzione generale sul tema della Direttiva. Passo quindi la parola a Pasquale Pistone.

## 2. Aspetti critici della trasposizione della Direttiva n. 2017/1852/UE nel diritto tributario italiano (P. PISTONE).

Grazie Guglielmo e un caro saluto a tutti gli amici e colleghi di fa IFA Italia. Sono contento e onorato di far parte di questo panel insieme ad Angelo, Gaetano, Guglielmo e Mauro.

Il mio intervento si propone di realizzare una introduzione, di carattere sistematico e concettuale, al tema dell'incontro di questa sera, che verterà sulle problematiche di trasposizione della Direttiva sulla risoluzione delle controversie fiscali internazionali, ossia sul D.Lgs. n. 49/2020.

Nel trasporre la direttiva in questione, il nostro legislatore ha scelto di ricomprendere nell'ambito di applicazione del D.Lgs. n. 49/2020 anche la Convenzione europea di arbitrato in materia di prezzi di trasferimento.

E' opportuno quindi analizzare le conseguenze di questa scelta legislativa, che può influenzare, da un punto di vista sistematico, gli aspetti specifici, anche in chiave applicata, di cui sia io, sia gli altri colleghi, ci occuperemo durante questo incontro.

La scelta di una trasposizione combinata di Direttiva e Convenzione non è stata fatta solo dal legislatore italiano, ma anche da quello di altri Paesi, come ho avuto modo di indicare nel mio contributo scritto al commentario. Questa scelta si può giustificare in ragione degli obiettivi di trovare un coordinamento organico tra queste due normative, sostanzialmente omogenee *ratione materiae*.

Essa non può però modificare la natura giuridica delle norme trasposte, che sono contenute in fonti diverse. Pertanto, quando il D.Lgs. n. 49/2020 traspone la Direttiva, sta attuando il diritto dell'Unione Europea e deve fare ciò nel rispetto del primato dell'ordinamento sovranazionale su quello interno e sotto la sorveglianza dell'interprete unico del diritto europeo, ossia la Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Quando invece interagisce con la Convenzione multilaterale europea di arbitrato in materia di prezzi di trasferimento, peraltro già trasposta nell'ordinamento italiano con la L. n. 99/1993, regola una materia che fa parte dell'*acquis* eurounitario e, al di là dell'esigenza di rispettare tale contesto, non sta adempiendo a un obbligo di trasposizione del diritto dell'Unione Europea.

La scelta del legislatore italiano non può poi nemmeno modificare le diversità tra le due normative quanto al rispettivo ambito oggettivo. Infatti, pur se parzialmente coincidente, la Convenzione riguarda i soli prezzi di trasferimento e la Direttiva le sole controversie emergenti dall'interpretazione delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio.

Su questa base teorica è ora opportuno confrontarci con alcuni esempi pratici, così da comprendere le conseguenze che si determinano per effetto della scelta legislativa e delle diversità suddette.

Partiamo dal concetto di questione controversa. Per quanto riguarda la Direttiva le questioni riguardano soltanto l'interpretazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio. La Convenzione invece, sia pure all'interno del più ristretto dei prezzi trasferimento, può riguardare controversie che comprendono anche questioni di diritto interno. In questo contesto, potrebbe dunque anche trattare questioni che attengono, ad esempio, alla rilevanza del criterio dell'*arm's length* nella prospettiva dei singoli ordinamenti nazionali.

Un secondo aspetto può essere quello relativo all'introduzione di una nuova causa di sospensione del processo, quella inserita all'art. 39, comma 1-ter, lett. b), D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 3, comma 5, D.Lgs. n. 49/2020 in relazione alla presentazione dell'istanza di procedura amichevole. La novella in questione ammette la possibilità di sospendere il processo tributario in tale situazione. Pur non essendo la sospensione del processo richiesta né dalla Direttiva, né dalla sospensione, questa misura va positivamente salutata, in quanto consente lo svolgimento della procedura amichevole

prima di una possibile formazione della cosa giudicata. In linea di principio, non si dovrebbe porre, almeno per quanto riguarda la Direttiva, un problema di sospensione di lunga durata del processo, in quanto i rimedi amministrativi e giurisdizionali previsti dalla Direttiva stessa dovrebbero riuscire a evitare situazioni di impasse della procedura amichevole e della sua prosecuzione in forma di arbitrato fiscale. Lo stesso potrebbe succedere nella gran parte dei casi anche per quanto riguarda la Convenzione europea di arbitrato. Tuttavia, non si può avere in questo caso altrettanta certezza, visto che nei lavori preparatori della Direttiva si sono previsti i suddetti rimedi amministrativi e giurisdizionali proprio nella consapevolezza che le norme della Convenzione non riuscivano a evitare uno stallo del procedimento, come ad esempio è successo anche in cause italiane in relazione alla nomina dell'arbitro indipendente. A ciò si aggiunge poi il fatto che la formulazione della norma dell'art. 39 stabilisce che il processo è sospeso. In questo senso, la *littera legis* va al di là di una mera possibilità. Inoltre, se confrontiamo la configurazione automatica di questa sospensione del processo con le condizioni alle quali si può chiedere la sospensione cautelare dell'atto impugnato nel primo grado di giudizio e della sentenza in sede di impugnazione, ci si potrebbe chiedere se la presentazione di istanza di procedura amichevole non possa divenire uno strumento per ottenere una dilazione dell'esecuzione tributaria, ciò ovviamente nel caso in cui sia stata concessa la sospensione cautelare dell'esecuzione stessa. Inoltre, la scelta del legislatore nazionale con il D.Lgs. n. 49/2020 non può non produrre ripercussioni anche sulla sospensione in via amministrativa, che pure era stata oggetto di una apposita previsione da parte della L. n. 99/1993 per quanto riguarda la Convenzione europea di arbitrato in materia di prezzi di trasferimento.

Andiamo al terzo punto su cui vorrei soffermarmi. Il comma 9 dello stesso art. 3 D.Lgs. n. 49/2020 stabilisce i requisiti dell'istanza di presentazione della procedura amichevole a pena di inammissibilità. Ciò non è richiesto espressamente né dalla Direttiva, né dalla Convenzione. In tale contesto, ci si deve interrogare in merito alle ragioni di questa scelta legislativa e delle conseguenze che essa possa determinare soprattutto nel caso in cui emergano conflitti con i principi dell'ordinamento tributario italiano ed europeo. Ad esempio, cosa accadrebbe nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate sia già in possesso di documenti e l'istante si limiti a richiamarli. Potrebbe questa previsione normativa giustificarsi realmente, anche ove si tenesse conto di quanto disposto dallo Statuto dei diritti del contribuente e di quanto previsto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia? Da un punto di vista di coerenza con i principi procedurali in materia tributaria si può poi anche ricordare che l'inammissibilità va limitata ai casi di assoluta impossibilità di svolgere il procedimento stesso. Del resto, questo è l'unico caso di istanza tributaria in cui il legislatore prevede l'inammissibilità.

E veniamo all'ultimo punto, che riguarda i limiti alla partecipazione del contribuente nelle procedure di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Questo tema mi sta particolarmente a cuore, anche per le ricerche che da tempo svolgo in tema di protezione dei diritti del contribuente. In sostanza, la Direttiva ammette la

partecipazione del contribuente, ma a condizione che le Autorità competenti lo consentano: a questo riguardo l'art. 16, comma 11, D.Lgs. n. 49/2020 rispecchia pienamente la formulazione dell'art. 13, comma 2, Direttiva.

Ammettere la partecipazione in questi limiti, ossia subordinandola a una sorta di clausola di gradimento, potrebbe essere però problematico sia nell'ottica del diritto procedimentale tributario italiano, sia in quella dei principi che reggono l'autonomia procedimentale nazionale nel diritto dell'Unione Europea.

Cominciamo dall'affrontare questi ultimi. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di assistenza mutua nella materia tributaria ha dimostrato che la parte privata ha diritto di sindacare il rispetto delle regole dello stato di diritto (cd. *rule of law*) da parte delle Autorità tributarie degli Stati membri. In questo senso, il caso *Berlioz* è un caposaldo dell'evoluzione verso una piena tutela degli interessati in relazione a quelle parti del procedimento tributario che possono produrre effetti sulla loro sfera giuridica. Ancorché con l'intervento del giudice, la parte privata può dunque esercitare il proprio diritto di verificare il rispetto di questi canoni imposti dalla Direttiva sull'assistenza mutua. Anche la Direttiva qui in esame è una espressione delle norme procedimentali tributarie europee e quindi, in quanto tale, non potrà essere diversamente interpretata dalla Corte di Giustizia europea. Del resto, il diritto in questione non è stato affermato dalla Corte sulla base di quanto contenuto nella Direttiva sull'assistenza mutua, ma dei principi di diritto dell'Unione Europea che, a partire dal caso *Sopropé* chiaramente tutelano il diritto al giusto procedimento come presupposto indispensabile per il corretto funzionamento del diritto al giusto processo. Su tali aspetti la dottrina tributaria europea ha ampiamente avuto modo di soffermarsi in occasione del convegno dell'Associazione Europea dei Professori di Diritto Tributario nel 2019 sul tema "*Tax Procedures*".

Questo significa in concreto che quando il D.Lgs. n. 49/2020 traspone la Direttiva, deve trasporre anche i principi della normativa sovranazionale che ad essa si applicano sotto la supervisione della Corte di Giustizia europea. Pertanto, ogni possibile rifiuto formulato dalle Autorità competenti alla partecipazione del contribuente in tale contesto deve essere debitamente motivato e in modo conforme ai principi del diritto dell'Unione Europea.

Lo stesso però non vale nel caso in cui si tratti di procedure intraprese in base alla Convenzione. In tale contesto, ci si deve però chiedere se non possano supplire i principi del procedimento tributario italiano, che stabiliscono un obbligo di motivazione per gli atti dell'amministrazione e un diritto di accesso, quantomeno nell'ambito di quanto previsto dalla legislazione tributaria. In quest'ottica vorrei sottolineare che da un punto di vista concettuale non è ammissibile un inquadramento delle procedure amichevoli come un qualcosa di distinto dalle altre parti del procedimento tributario. Esse sono una parte del procedimento tributario, che presenta la sola peculiarità di coinvolgere, nella fase bilaterale, le Autorità competenti di un altro Stato. Tuttavia, nella misura in cui le stesse sono in grado di produrre effetti sulle parti private, ivi compreso con la prosecuzione in forma di arbitrato, non possono essere considerate come una questione di esclusiva competenza tra le Autorità

competenti in cui il contribuente è un mero oggetto della disputa tra Stati. Questa visione è certamente incompatibile con la normativa sovranazionale europea, se non fosse altro almeno per il fatto che è prevista la possibilità di partecipazione dell'istante, e quindi deve essere applicata, anche da parte delle Autorità tributarie italiane, con particolare attenzione a una interpretazione adeguatrice dell'art. 13, comma 2, Direttiva e del correlato art. 16, comma 11, D.Lgs. n. 49/2020 ai suddetti principi.

Ringrazio per l'attenzione e passo la parola a Guglielmo Maisto, per aprire il dibattito con gli altri colleghi del panel.

### **2.1. Domande e commenti.**

**MAISTO:** Grazie Pasquale, abbiamo un paio di commenti di Angelo Contrino e di Mauro Trivellin.

**CONTRINO:** Grazie Guglielmo, mi riaggancio alle ultime cose dette da Pasquale per chiedergli quali possono essere i rimedi a disposizione del contribuente nel caso in cui le Autorità fiscali mantengano un atteggiamento poco collaborativo e non gli consentano di partecipare alla procedura. Cosa può fare il contribuente in tali casi?

**PISTONE:** A mio giudizio, il contribuente ha un diritto a vedersi notificato questo rifiuto di partecipazione alla procedura. Nella misura in cui sia stato notificato, io penso che questo rifiuto possa essere un atto impugnabile. Esso va dunque formulato con una motivazione e va debitamente portato a conoscenza del destinatario. Tale rifiuto, a mio giudizio, è da qualificare come un atto di diniego, che io vedrei molto simile a quello con cui l'Amministrazione nega il rimborso al contribuente che aveva fatto istanza per ottenerlo. Se c'è un atto di diniego, esso deve essere sottoposto al sindacato giurisdizionale, perché se così non fosse avremmo un problema di mancata effettività nella tutela dei diritti inerenti alla normativa dell'Unione Europea. Certo, sono nuove frontiere, ma io penso che anche lo spirito di questo incontro è quello di segnalare le problematiche che possono emergere nella prassi e che consentono di garantire piena coerenza, anche per quanto riguarda la risoluzione delle controversie, con i principi del diritto dell'Unione Europea. Grazie.

**TRIVELLIN:** Anch'io mi inserisco sul tema dei diritti di partecipazione del contribuente, un tema che trovo di particolare rilevanza e interesse.

Propongo una considerazione che mi viene suggerita dalla puntuale e centralissima domanda formulata da Angelo e che si collega alla risposta di Pasquale, con particolare riferimento alla struttura ed al contenuto di quello che mi parrebbe configurarsi come provvedimento di diniego dell'Amministrazione competente alle istanze di partecipazione del privato. Ho inteso che, secondo la visione di Pasquale, il predetto provvedimento dovrebbe essere quantomeno motivato analiticamente per essere compatibile con i principi generali del giusto procedimento, che poi si legano strettamente e, in certo qual senso si integrano, con quelli del giusto processo. Ecco, proprio alla luce di questo raccordo tra principi, mi chiedevo in che misura, secondo te, Pasquale, l'obbligo di motivare il diniego sia un presidio sufficiente. Mi parrebbe, infatti, che, nella prospettiva del giusto processo, il diritto al contraddittorio della

persona interessata alla procedura costituisca una necessità imprescindibile, che non può essere assoggettata ad una discrezionalità amministrativa, pur rigorosamente esplicitata ma capace di condizionare l'esercizio di quel diritto (al contraddittorio) per interessi pubblici la cui delimitazione non appare agevole.

La seconda osservazione è che mi chiedo come si concili il “*Considerando*” della Direttiva, che dichiara la disciplina in essa contenuta già di per sé conforme ai principi del giusto processo, con le regole specifiche contenute nella fonte europea che, in realtà, se non smentiscono l'assunto, evidenziano di sicuro un certo qual contenimento di quei principi.

Mi chiedo, dunque: non è che si possa dire che quella della Direttiva sia proprio una precisa scelta, fatta allo scopo di confinare entro un rigoroso perimetro i principi del giusto processo, qualificando quel livello di garanzie come un minimo al tempo stesso imprescindibile ma non valicabile? In fondo, nel diritto interno, di sovente si ragiona in modo non tanto diverso con lo Statuto dei diritti del contribuente. Se così fosse, sarebbe più difficile affermare la portata conformativa di valori più generali immanenti

**PISTONE:** Ringrazio Mauro per le domande. Il primo problema è che non sempre quanto viene affermato nella parte preliminare delle direttive, i cd. “considerando” è debitamente riflesso nelle norme delle direttive stesse. Ciò è spesso dovuto agli accordi politici necessari al raggiungimento dell'unanimità, senza la quale le Direttive in materia fiscale non possono essere approvate. Potrei portare gli esempi delle proposte di Direttiva sulla tassazione digitale: diciamo, lì ci sono dei riferimenti alla deducibilità di queste imposte da altre imposte, che però poi non vengono concretamente disposti dalle norme delle suddette proposte.

Rimane però che, per quanto l'esistenza di diritto secondario possa in qualche modo stabilire dei cardini per il funzionamento di quanto il diritto secondario stesso regola, ciò non può produrre delle violazioni eclatanti ai principi del diritto dell'Unione Europea.

Ribadisco quindi che nel rispondere alle tue domande, si tratta di assicurare l'adeguatezza della motivazione. La motivazione deve essere formulata in modo tale da non impedire una effettiva difesa del contribuente.

Per essere più concreti, io non avrei tanti problemi nelle situazioni in cui l'Amministrazione ha fondati sospetti dell'esistenza gravi violazioni. In tali casi, le Autorità competenti hanno il diritto di evitare che la partecipazione di una persona accusata di gravi violazioni possa compromettere il corretto funzionamento della procedura. Stesso dicasi per i casi in cui vi siano segreti commerciali o aspetti della fase istruttoria del controllo sostanziale, che non possano ancora essere rivelati al contribuente, che altrimenti potrebbe distruggere le prove.

Diversamente, il contribuente che non ha fatto nulla di male, non può vedersi subordinata la partecipazione alla procedura amichevole al mero gradimento discrezionale da parte dell'Amministrazione vuole, che magari vuole in qualche modo evitare di rendere nota la propria prassi in relazione alle procedure amichevoli, o magari le condizioni alle quali si realizza un accordo complessivo con l'altro Stato

contraente. Noi tutti sappiamo che attualmente non è dato conoscere come funzionano in concreto le procedure amichevoli. Molti si lamentano dell'opacità delle procedure amichevoli, in un momento in cui c'è una richiesta generalizzata di trasparenza, anche nel diritto tributario internazionale.

Insomma, in questo secondo caso, la situazione testé prospettata non sarebbe sufficiente a giustificare il diniego di partecipazione dell'istante alla procedura amichevole. Questa motivazione non sarebbe adeguata, perché se proprio la Direttiva si proclama strumento che attua il diritto al giusto processo in materia tributaria, sarebbe un controsenso. In questo senso, ripeto, se nella Direttiva vediamo le parole, in quel contesto di diritto europeo la parola processo, pur non riferendosi espressamente al procedimento, non deve portarci a pensare solo a come in Italia interpretiamo il nostro art. 111 Cost. Dobbiamo invece pensare alle sentenze in cui la Corte di Giustizia ha affermato che una difesa effettiva presuppone una conoscenza o conoscibilità degli argomenti di ogni elemento che è rilevante ai fini dell'esercizio della difesa stessa. Grazie Mauro.

### **3. Ambito di applicazione e oggetto della Direttiva n. 2017/1852/UE: su taluni aspetti problematici (G. MAISTO).**

Il mio intervento riguarda l'ambito di applicazione della Direttiva. Esso si focalizza, quindi, sui presupposti soggettivi e oggettivi che presentano svariati problemi interpretativi. Mi soffermerò pertanto su talune questioni.

Il primo tema riguarda la definizione di “questione controversa”.

In particolare, tanto la Direttiva quanto il decreto di attuazione consentono agli Stati membri di escludere dall'ambito di applicazione della Direttiva, e quindi dal meccanismo di risoluzione delle controversie, le questioni che non determinano una doppia imposizione. Mi riferisco all'art. 16, par. 7, della Direttiva. Tale disposizione pone il tema dell'obbligo di motivazione, posto che il citato paragrafo 7 stabilisce che lo Stato membro può rifiutare caso per caso. Si deve ritenere che tale facoltà non possa essere esercitata arbitrariamente e debba quindi essere sorretta da adeguata motivazione quale la circostanza che la questione interpretativa non ha una portata generale.

Un'altra interessante questione interpretativa riguarda l'applicazione della Direttiva alle stabili organizzazioni situate in Stati terzi.

La Direttiva si applica a controversie riguardanti l'interpretazione e applicazione di Convenzioni concluse tra Stati membri. Si deve, pertanto, escludere dall'ambito soggettivo e oggettivo una controversia tra Stato membro e Stato terzo relativa alla sussistenza di una stabile organizzazione o alla determinazione del suo reddito mentre possono rientrarvi le controversie tra Stati membri relative alla potestà impositiva loro assegnata dalla convenzione bilaterale da essi conclusa con riferimento ai redditi aventi una fonte in Stati diversi (siano essi membri o meno dell'Unione Europea). Infatti, l'art. 21 del Modello di Convenzione OCSE conferisce allo Stato di residenza il diritto esclusivo di tassazione dei redditi aventi fonte in uno Stato terzo, fatta



eccezione per il caso in cui tale reddito sia connesso ad una stabile organizzazione che il residente di uno Stato contraente ha nell'altro Stato contraente.

Pertanto, nel caso di società residente in Italia che mantiene una stabile organizzazione in Spagna e consegue redditi nel Regno Unito, la questione controversa potrebbe riguardare il diritto di tassare redditi attribuibili alla stabile organizzazione ubicata nel Regno Unito ed in particolare se tali redditi possano considerarsi connessi o meno alla stabile organizzazione situata in Spagna nel qual caso quest'ultimo Stato (Spagna) avrebbe il diritto di tassare il reddito avente una fonte in Stato terzo (Regno Unito) in conformità alle disposizioni pattizie ispirate al paragrafo 2 dell'art. 21 della Convenzione bilaterale conclusa tra Italia e Spagna.

Si pone in luce al riguardo il differente perimetro territoriale della Direttiva rispetto a quello previsto dalla Convenzione conclusa tra Stati membri in materia di prezzi di trasferimento che ha per espressa disposizione una applicazione limitata al territorio dell'Unione Europea (l'art. 16 Convenzione multilaterale stabilisce che *“Il campo di applicazione territoriale della presente convenzione corrisponde a quello definito all'articolo 227, paragrafo 1 del trattato che istituisce la Comunità economica europea”*, con talune esclusioni).

Altra interessante questione interpretativa riguarda l'espressione “soggetto interessato” che la Direttiva definisce come *“qualsiasi persona... residente in uno Stato membro ai fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa”* (art. 2, par. 1, lett. d).

Tale definizione, da un lato, chiarisce che rientrano nell'ambito di applicazione soggettivo del meccanismo di risoluzione delle controversie le persone residenti ai sensi della normativa interna (per l'Italia gli artt. 2 e 73 TUIR) e che non è, quindi, richiesta la residenza pattizia che potrebbe peraltro essere essa stessa questione controversa. Dall'altro lato, la definizione di soggetto interessato deve essere interpretata estensivamente ed includere non solo i soggetti passivi d'imposta incisi dall'applicazione della Convenzione bilaterale, ma anche i sostituti d'imposta residenti che sono incisi dall'obbligazione tributaria e possono quindi vantare un diritto proprio all'attivazione del meccanismo di risoluzione delle controversie.

Sempre nel contesto dei presupposti di applicazione della Direttiva, meritano un cenno le fattispecie escluse.

Vi sono, infatti, all'interno delle Convenzioni bilaterali alcune norme che non consentono il ricorso al meccanismo di risoluzione delle controversie. Mi riferisco in modo particolare all'art. 4, par. 3, Modello di Convenzione OCSE e, quindi, delle Convenzioni bilaterali che si ispirano a questa disposizione, che più di recente, nella versione approvata nel 2017, stabilisce che *“quando, in base alle disposizioni del comma 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di comune accordo con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento pertinente”* La disposizione comporta un mero obbligo generico di adoperarsi affinché sia determinata la residenza pattizia (“faranno del loro meglio”) e

non pare poter quindi rientrare nell'ambito di applicazione del meccanismo di risoluzione delle controversie, posto peraltro che la norma non pone di per sé un tema di controversia ma semplicemente di una residenza della società ed ente in entrambi gli Stati ai sensi delle rispettive norme interne.

Altra questione riguarda l'ipotesi del silenzio rifiuto, posto che tale istituto non è comune agli Stati membri e quindi la Direttiva non poteva porlo al centro della redazione del testo normativo.

L'art. 3 Direttiva considera quindi e presuppone che la questione controversa risulti da un atto dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, l'espressione "ogni altro documento" dal quale risulti la questione controversa ricomprende anche l'istanza di rimborso presentata dal soggetto interessato sulla quale si sia formato il silenzio rifiuto *ex art. 38, D.P.R. n. 602/1973*, posto che ipotesi di doppia imposizione disciplinate dalla Direttiva possono riguardare anche il rimborso d'imposta come precisato anche dalla Relazione illustrativa allo schema di D.Lgs. n. 143/2005.

L'ipotesi di silenzio-rifiuto, peraltro, si differenzia dalle altre fattispecie rientranti nell'ambito applicativo della Direttiva, poiché la sussistenza della questione controversa deve essere verificata sulla base del contenuto dell'istanza di rimborso formulata dal contribuente che ha formato oggetto del silenzio rifiuto, e non sulla base dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria. È tale atto infatti che, in linea generale, deve contenere l'interpretazione o applicazione degli Accordi o Convenzioni adottata dall'Amministrazione ed oggetto della questione controversa.

Un'ultima annotazione riguarda l'applicazione del meccanismo di risoluzione delle controversie a tributi diversi da quelli sul reddito e sul capitale.

Invero, le Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni contengono disposizioni quali l'art. 24 ("Non discriminazione") applicabili anche ad altri tributi. Al riguardo si osserva che l'art. 1 Direttiva non pone limitazioni alle imposte "considerate", limitazione che appare esclusivamente con riferimento alla definizione di "doppia imposizione" di cui all'art. 2. E' evidente che eventuali reclami relativi alla interpretazione e all'applicazione di Accordi e Convenzioni aventi per oggetto imposte diverse da quelle elencate ("considerate") dalla Convenzione bilaterale, non potendo rientrare nella definizione di questioni di "doppia imposizione", potranno essere rifiutati dagli Stati membri *ex art. 16, par. 7*.

### **3.1. Domande e commenti.**

**RAGUCCI:** Mi ricollego alle prime osservazioni con cui hai introdotto il tuo intervento. L'impressione che ricavo è che vi sia una stratificazione di rimedi per controversie dello stesso tipo, che neanche il decreto n. 49/2020 ha ridotto, diciamo, a un'unità di sistema: abbiamo la Convenzione di arbitrato, la Direttiva, gli Accordi e Convenzioni, e ci sono anche gli Accordi preventivi dell'art. 31-*ter* D.P.R. n. 600/1973.

Volevo chiederti a questo proposito, prendendo spunto da questa situazione, quali sono gli elementi differenziali tra la procedura regolata dalla Direttiva n. 2017/1852 e gli Accordi preventivi. Quali sono le caratteristiche che rendono preferibile scegliere l'uno piuttosto che l'altro istituto?

**MAISTO:** Si è discusso ampiamente in dottrina se gli accordi oggetto del meccanismo di risoluzione delle controversie riguardino le sole Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni o se invece possano ricomprendere anche gli Accordi preventivi conclusi tra Autorità competenti, ivi incluse gli Accordi interpretativi conclusi ai sensi delle disposizioni pattizie conformi all'art. 25, par. 3, del Modello di Convenzione OCSE.

La questione a mio parere è da risolvere nel senso che non è su tali intese che poggiano le questioni controverse, bensì sulle disposizioni pattizie che le suddette intese hanno qualificato ed interpretato.

Quanto alla scelta tra Procedura amichevole e Accordo preventivo, direi che si tratta di una scelta di opportunità posto che l'Accordo preventivo evita contestazioni *ex post* mentre la procedura amichevole o arbitrale presuppone una contestazione esponendo il contribuente anche a rischi sanzionatori e tempistiche di periodo medio lungo.

Nel contesto della valutazione che i contribuenti sono tenuti a fare un ruolo importante deve essere ascritto alla constatazione che in passato l'alternativa all'Accordo preventivo era quasi sempre il contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie mentre l'attuazione della Direttiva dovrebbe garantire un meccanismo di risoluzione della controversia più affidabile per due ordini di motivi: il giudizio dovrebbe essere più affidabile quanto alla disamina delle questioni interpretative, posto che l'organo investito della decisione è composto da esperti di diritto tributario internazionale. Inoltre, la decisione arbitrale ha una valenza per entrambi gli Stati contraenti mentre nelle vicende contenziose nazionali l'esito è pur sempre confinato ad un solo Stato membro e cioè quello dello Stato di appartenenza dell'organo giudiziario.

#### **4. Questioni interpretative problematiche sull'ambito subiettivo di applicazione della Direttiva n. 2017/1852/UE (A. CONTRINO).**

Ringrazio, innanzitutto, per avermi invitato a questa interessante e prestigiosa iniziativa organizzata dalla Sezione italiana dell'IFA.

La mia relazione completa idealmente quella di Guglielmo Maisto, riguardando specificamente i soggetti legittimati ad attivare la procedura internazionale, a governarne gli sviluppi e a parteciparvi, ma solo eventualmente, considerato che – come abbiamo visto – la loro partecipazione non è obbligatoria ma rimessa alla decisione delle Autorità fiscali.

L'individuazione di tali soggetti ruota attorno alla nozione di “soggetto interessato”, la quale è prevista all'art. 2 sia nella Direttiva, sia nel D.Lgs. n. 49/2020 di attuazione. Le due nozioni sono perfettamente coincidenti: il “soggetto interessato” viene individuato in *“qualsiasi persona, incluso un privato, residente in uno Stato membro ai fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa”*.

Questa definizione è solo in apparenza lineare.

In sede di primo commento alla Direttiva parte della dottrina ha attribuito alla nozione di “soggetto interessato” non solo la funzione di individuare il soggetto o i soggetti cui spetta la facoltà di attivare la procedura, ma anche quella di delimitare le questioni

rientranti nell'ambito applicativo della Direttiva, con la conseguenza che la procedura eurounitaria non potrebbe avere ad oggetto, per esempio, questioni relative alle stabili organizzazioni, in quanto, essendo notoriamente prive di soggettività, esse non sarebbero suscettibili nella definizione di soggetto interessato recata nella disposizione in esame.

Quest'interpretazione attribuisce alla nozione di "soggetto interessato" una funzione limitativa del novero oggettivo delle questioni sollevabili che non mi pare essa abbia nella realtà o, comunque, nei termini assoluti in cui è stata prospettata.

E infatti, se si scorre l'art. 1 della Direttiva e del D.Lgs. n. 49/2020 ci si avvede che l'ambito di applicazione della procedura riguarda, in generale, tutte le controversie relative all'interpretazione e all'applicazione di un Accordo o di una Convenzione bilaterale, a prescindere da chi sia in concreto il "soggetto interessato". In questa prospettiva, l'art. 2 di entrambi gli atti normativi pone la diversa e autonoma questione di individuare, per ogni controversia astrattamente rientrante nell'ambito di applicazione della procedura internazionale, chi sia il "soggetto interessato" che possa determinarne l'avvio.

La nozione di "soggetto interessato" non ha, dunque, *anche* la funzione di limitare in senso negativo il novero delle questioni sollevabili nell'ambito della procedura in esame. Essa merita, comunque, attenzione perché – là dove non vi sia un perfetto allineamento tra soggetti legittimati ad attivare la procedura e soggetti rientranti nell'ambito soggettivo di applicazione della Convenzione o dell'Accordo di cui si chiede l'interpretazione e l'applicazione – potrebbe compromettere l'inesistenza della procedura medesima ai fini della risoluzione di controversie pacificamente riconducibili nel perimetro applicativo delineato nell'art. 1 della Direttiva e del D.Lgs. n. 49/2020

Come anticipato in apertura, l'art. 2 individua il "soggetto interessato" in: (i) qualsiasi "persona", "incluso un privato", (ii) fiscalmente residente in uno Stato membro, (iii) la cui imposizione è direttamente interessata da una questione riconducibile all'ambito applicativo della procedura.

Nella Direttiva non vi è una definizione dei primi due elementi costitutivi della nozione in esame, ossia di "persona" e "residenza fiscale".

Nel silenzio, il significato può forse essere individuato in (e fatto coincidere con) quello attribuito a tali espressioni nell'Accordo o nella Convenzione di cui è dibattuta l'interpretazione o l'applicazione, con la conseguenza che la nozione di "soggetto interessato" non sarebbe una nozione "fissa", ma "mobile".

Questa soluzione esegetica – lo anticipo subito – non è l'unica possibile, ben potendosi sostenere che, quanto meno per il requisito della "residenza fiscale", il contesto della Direttiva richiederebbe una diversa interpretazione, e in particolare il riferimento alla nozione interna di residenza fiscale del singolo Stato membro, sul presupposto che la residenza pattizia potrebbe essere, essa stessa, la questione controversa.

A prescindere da altre considerazioni che – per evidenti ragioni di tempo – non possono essere effettuate in questa sede, mi sembra che la diversa soluzione interpretativa qui sostenuta, oltre a essere pianamente estraibile dall'art. 2 stesso,

abbia il pregio di determinare quel perfetto allineamento tra soggetti legittimati ad attivare la procedura e soggetti rientranti nell'ambito soggettivo di applicazione dell'Accordo o della Convenzione da cui origina la controversia che l'art. 1 della Direttiva e del D.Lgs. n. 49/2020 sembra presupporre.

Se consideriamo il caso "classico" in cui la procedura sia attivata per la risoluzione di una controversia che discende dall'interpretazione o dall'applicazione di una Convenzione contro le doppie imposizioni, la tesi qui sostenuta implica che i requisiti "persona" e "residenza" – che compongono la nozione di "soggetto interessato" – vanno riempiti di contenuto facendo riferimento alle disposizioni corrispondenti, rispettivamente, agli artt. 3 e 4 del Modello di Convenzione OCSE. Onde, al sussistere anche del terzo requisito secondo cui è soggetto interessato solo colui "la cui imposizione è direttamente interessata dalla questione controversa", il soggetto legittimato finisce col ricadere nella sfera soggettiva di applicazione della Convenzione, come delineata nella disposizione convenzionale corrispondente all'art. 1 del Modello di Convenzione OCSE.

Va evidenziato che, anche seguendo la soluzione qui sostenuta, possono riscontrarsi casi in cui l'individuazione dei "soggetti interessati" può risultare difficoltosa.

Un primo problema potrebbe porsi, ad esempio, quando la controversia riguardi una stabile organizzazione, posto che le stabili organizzazioni sono prive di soggettività e non possono essere qualificate come "persone" ai sensi dell'art. 3 del Modello di Convenzione OCSE:

In questi casi, le relative questioni dovrebbero comunque poter essere esaminate nell'ambito della Direttiva, riconoscendo legittimazione attiva alla "casa-madre", essendo, peraltro, la stessa casa madre a essere la destinataria della rettifica da cui sorgerebbe l'eventuale controversia (e quindi il soggetto "la cui imposizione è direttamente interessata dalla questione controversa": terzo requisito della nozione in esame). Quale logico corollario la Direttiva non dovrebbe risultare applicabile – e su questo chiedo un commento a Guglielmo Maisto – alle controversie relative a stabili organizzazioni di soggetti residenti in Stati non membri dell'UE.

Un secondo e assai più rilevante problema si pone per le questioni che riguardano entità c.d. ibride suscettibili di essere qualificate in modo antinomico dagli Stati coinvolti. Ricorro a un esempio che forse può aiutare a comprendere meglio la problematica.

Si ipotizzi che l'istanza di avvio della procedura sia presentata da una partnership stabilita in A, e che la partnership sia qualificabile come "persona" o ai sensi della disposizione convenzionale corrispondente all'art. 3 del Modello di Convenzione OCSE (come "associazione di persone") o perché la Convenzione stipulata tra gli Stati membri A e B contenga una disposizione analoga all'art. 1 del Modello OCSE 2017. In questo caso, affinché sussista il requisito della "residenza fiscale" occorre che la partnership sia assoggettata a imposizione in modo "illimitato" o nello Stato A o nello Stato B.

Nel caso in cui la partnership sia qualificata come autonomo soggetto passivo in A e come soggetto trasparente in B, si verifica un conflitto tra le Autorità fiscali interessate

in merito all'ammissibilità dell'istanza presentata dalla partnership, e ciò perché: (a) l'Autorità fiscale dello Stato A, ove la partnership è assoggettata a imposizione in modo "illimitato", individuerebbe come "soggetto interessato" direttamente la partnership; mentre (b) l'Autorità fiscale dello Stato B, non riconoscendo la partnership quale autonomo soggetto passivo, potrebbe ritenerle non legittimata a proporre l'istanza e, pertanto, opporre un diniego di accesso alla procedura. In casi di questo, ove l'istanza di avvio della procedura sia accolta da un'Autorità fiscale e respinta dall'altra, si dovrà richiedere l'attivazione del meccanismo procedimentale previsto dalla Direttiva, ossia la nomina di una commissione consultiva che sarà incaricata di dirimere il conflitto fra gli Stati sull'ammissibilità delle istanze di avvio della procedura.

Un ultimo problema potrebbe porsi con specifico riguardo al terzo elemento costitutivo della nozione di "soggetto interessato" – secondo cui è tale il soggetto "la cui imposizione è direttamente interessata dalla questione controversa" – nel caso di attivazione della procedura in seguito alla rettifica di *transfer pricing* tra due consociate estere.

E infatti, alla luce del predetto elemento costitutivo, potrebbe risultare dubbia la legittimazione attiva – per assenza di un "interesse diretto" – in capo alla impresa che non sia stata destinataria della rettifica, e ciò anche allorquando la sua partecipazione – magari unitamente alla consociata che ha subito la rettifica – possa contribuire a una più celere ed efficace definizione del caso.

Sul punto credo si possa adottare una soluzione analoga a quella raggiunta da Mauro Trivellin con riguardo alle procedure modellate sull'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE (il quale, similmente, prevede che la procedura ivi delineata può essere attivata solo dal soggetto che ritenga che le misure adottate dagli Stati comportino "*for him*" un'imposizione non conforme al Trattato di riferimento). Ciò significa riferire l'espressione "la cui imposizione sia interessata da una questione controversa" non solo agli effetti che la rettifica dei prezzi di trasferimento genera nei confronti dell'impresa che la subisce, ma agli effetti che essa produce a livello di gruppo, riconoscendo per tale via legittimazione attiva *anche* all'altra consociata che non subisce la rettifica in quanto interessata a che il gruppo di appartenenza subisca una tassazione conforme ai principi della Convenzione, derivandone altrimenti conseguenze pregiudizievoli di vario genere, seppur indirette.

#### **4.1. Domande e commenti.**

**MAISTO:** Grazie Angelo. Io commenterei brevemente in questi termini. Per quanto riguarda i soggetti interessati, effettivamente la norma ha fatto riferimento a un soggetto residente ai fini fiscali. Ma anche le Convenzioni muovono dalla residenza ai sensi del diritto interno come è anche vero che la stessa questione della residenza pattizia può essere oggetto di risoluzione di una controversia.

Pensiamo, ad esempio, all'ipotesi di una persona fisica che è residente in Italia ai sensi dell'art. 24-*bis* TUIR, e quindi tassata esclusivamente sui redditi di fonte italiana e sui redditi esteri con il prelievo di 100.000 euro, posizione che l'Agenzia ritiene

comunque sufficiente per l'applicazione delle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni (la persona fisica rientrerebbe tra le persone residenti ai sensi delle norme pattizie conformi all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE): in questa ipotesi potrebbe sorgere una controversia con un altro Stato membro che potrebbe negare la residenza pattizia nel presupposto che l'imposizione forfetaria comporti l'esclusione dallo *status* di residente in quanto lo stesso art. 4 esclude che possano rientrare tra i residenti pattizi i soggetti che sono tassati solo per i redditi derivanti da fonti situate nel territorio dello Stato.

In relazione all'attivazione di una procedura di risoluzione della controversia quando questa riguarda la stabile organizzazione sono d'accordo che è il soggetto passivo d'imposta a dover azionare la procedura con riferimento alla propria stabile organizzazione. Se la stabile organizzazione si trova in uno Stato terzo, credo che la questione non possa costituire oggetto di risoluzione della controversia perché la Direttiva nell'art. 1 fa un riferimento a controversie tra Stati membri.

Allora l'unico caso in cui forse la controversia tra Stati membri può riguardare una stabile organizzazione dello Stato terzo è quando entrambi gli Stati membri invocano la residenza della società, e cioè c'è una doppia residenza, supponiamo in Italia e in Spagna. La controversia ci può essere, ma verte non tanto sulla stabilizzazione, quanto sulla residenza: come effetto della residenza pattizia lo Stato membro che si aggiudica la vertenza avrà, evidentemente, il diritto di tassare la stabile organizzazione dello Stato terzo. Altrimenti, se la questione riguarda proprio l'esistenza di una stabile organizzazione, essa non può costituire oggetto di controversia.

##### **5. Il ricorso al giudice contro il diniego all'accesso alla procedura (G. RAGUCCI).**

Io credo di dovermi occupare di un aspetto molto particolare che ci riconduce a una prospettiva di diritto interno, e cioè del ricorso al giudice nazionale contro il diniego di accesso alla procedura. Non è stato ricordato, ma è sicuramente noto, che la procedura si apre con un'istanza che il contribuente deve presentare nel termine di tre anni dall'assunzione della misura che ha sollevato, o che può sollevare una questione controversa. Un caso codificato a cui faccio riferimento per poi tornarci in un secondo momento, è quello che si verifica con la consegna anche di un semplice atto dell'istruttoria, come il processo verbale di costatazione, dove può accadere che la pretesa da cui può sorgere una questione non sia stata formulata in modo compiuto. In questo caso il termine decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento, ma veniamo alla procedura.

Anche qui è previsto che l'Agenzia delle Entrate che riceve l'istanza chieda integrazioni istruttorie al contribuente che le deve fornire, deve renderle disponibili, e questo fa, credo, esercitando facoltà partecipative di tipo collaborativo, più che difensivo. Si è parlato di contraddittorio, ma si tratta di una connotazione eccessiva rispetto alla reale portata delle regole contenute nell'articolo 5 del decreto. E poi mi sembra molto significativo ricordare in premessa anche il dato normativo più rilevante, contenuto nell'art. 6 del decreto. L'Amministrazione, anzi l'Autorità investita, deve provvedere, quando provvede, con una decisione motivata.

L'espressione contenuta nell'art. 6 non è molto chiara, perché si dice che l'Autorità indica i motivi nel trasmettere la decisione al destinatario. Noi siamo abituati a motivazioni contenute nell'atto, perciò acquisiamola come una formulazione non perfetta di un obbligo di motivazione conforme alla disciplina nazionale che la impone per tutti gli atti dell'Amministrazione. La decisione deve essere assunta nel termine di sei mesi dalla presentazione dell'istanza o dalle integrazioni istruttorie richieste. E ed è previsto che il silenzio protratto oltre questo termine equivalga all'accoglimento; quindi, in questo caso abbiamo un accesso alla procedura.

Mi sembrava importante ricordare in premessa questi tratti perché noi abbiamo la necessità di ricostruire poi l'intera fattispecie in linea con le indicazioni che ci sono state fornite dalla Sezioni Unite della Corte di Cassazione italiana che si è occupata dell'analoga sequenza fondata sulla Convenzione multilaterale. Noi abbiamo l'esigenza di ricostruire questo tratto della procedura come una sequenza di atti di rilevanza interna nella quale né l'Amministrazione, né il giudice, nel caso di impugnazione, interferiscano con le potestà proprie delle Autorità degli altri Stati.

E allora quali sono i casi che si possono verificare? Sono quelli regolati negli artt. 8 e 9 del decreto. Possiamo avere l'accoglimento ma anche il rigetto dell'istanza, e ora vorrei parlare del diniego. Il diniego può essere unilaterale, quando è di una ma non di tutte le Autorità investite della questione controversa, e in questo caso si ha l'istituzione della Commissione consultiva. Oppure si può avere un diniego di tutte le Autorità interessate, e in questo caso c'è la possibilità di scegliere per la Commissione consultiva o per il ricorso al giudice nazionale, con effetti preclusivi al ritorno alla prima alternativa, finché pende il giudizio e si arriva a una sentenza favorevole al contribuente. Vorrei per prima cosa dire che questa complessa e articolata disposizione sta poi alla base della interpretazione del nuovo contenuto dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, che introduce una lettera *h-bis* nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario, e fa riferimento alle decisioni di rigetto che seguono una istanza di apertura presentata per la Convenzione di arbitrato, per la Direttiva n. 2017/1852/UE o in base agli Accordi contro la doppia imposizione. A me pare che quando il diniego sia stato adottato in base alla Direttiva e al D.Lgs. n. 49/2020, per essere impugnabile debba provenire da tutte le Autorità interessate, non soltanto dell'Autorità italiana. Debba cioè essere bilaterale, non unilaterale. In questo modo noi possiamo quindi mettere in coerenza le disposizioni contenute negli artt. 8 e 9 con la nuova disciplina che autorizza l'impugnazione autonoma del diniego.

Ora vorrei proporre due brevi caratterizzazioni della decisione di diniego, e in parallelo anche della sentenza del giudice investito con la sua impugnazione. La necessità di non mettere in gioco, a mio parere, le relazioni con le Autorità estere, mi induce a pensare (ma si tratta di valutazioni personali di un testo che sollecita più domande che risposte), a una decisione che abbia un carattere meramente dichiarativo, e cioè a una decisione che non incide in alcun modo sul rapporto d'imposta, perché ha l'unica funzione di dare svolgimento alla situazione giuridica protetta e dedotta dal contribuente, che coincide poi con il suo diritto di accedere alla procedura. Se la



concepriamo in questo modo, mi pare che ci poniamo al riparo dal rischio di interferenze con le sfere di azione delle Autorità estere, perché la posizione giuridica del contribuente è riconosciuta dal diritto interno, e instaura un rapporto giuridicamente rilevante solo con l'Autorità amministrativa nazionale. Quando poi il diniego si basa sull'assenza di una questione controversa, la decisione si presenta come un accertamento negativo che non ne pregiudica l'ulteriore esame da parte del giudice di fronte al quale sia impugnata, così come la sentenza del giudice non pregiudica il diniego dell'Autorità estera interessata, né la decisione della Commissione consultiva, che, se instaurata, può alla fine anche negarne la ricorrenza. Mi pare che a questo proposito il diniego si possa immaginare come un vaglio preliminare in una logica di non manifesta infondatezza, come qualche commentatore ha acutamente osservato. Resta naturalmente sempre possibile che la commissione consultiva o il giudice, quando vi siano le condizioni per investirlo, si discostino da questa prima valutazione. Quindi ecco una decisione che non ha una portata a vincolante sul merito della controversia, ma che giudica su di una posizione giuridica strumentale che riguarda soltanto l'accesso alla procedura.

A me pare che anche la natura della sentenza resa dal giudice debba essere ricostruita in modo omogeneo con la natura dell'atto che poi, in caso di annullamento, è destinata a sostituire. Se il giudice accoglie il ricorso, la sentenza esaurisce i propri effetti nella apertura della strada alla istituzione della Commissione consultiva. Immaginiamo un diniego; un diniego, appunto bilaterale, impugnato avanti al giudice, che lo annulla. La sentenza prende il posto della decisione dell'Autorità nazionale, e dà luogo all'istituzione della Commissione per effetto dell'integrazione della fattispecie legale, senza necessità, riterrei, di immaginare una esecuzione forzata in caso di ritardo, ma su questo occorrerebbe riflettere.

In questo modo, e mi avvio alla conclusione, si prospetta una tutela, a mio parere, di una posizione giuridica strumentale che attiene all'accesso alla procedura e non riguarda il cosiddetto merito della questione controversa, e che ha anche la caratteristica di sorgere in anticipo rispetto ai normali tempi di accesso alla tutela giudiziale che nell'ordinamento nazionale sono scanditi dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

Di norma, occorre attendere l'emissione e notificazione di uno degli atti elencati in un articolo 19 per potere accedere alla tutela giudiziale. Qui abbiamo un'anticipazione, e la cosa è testualmente prevista anche nel D.Lgs. n. 49/2020, a cui facevo prima riferimento, quando ho accennato all'istanza presentata dopo la consegna del processo verbale di constatazione, e prima della notifica di avviso di accertamento. Siamo di fronte a un fenomeno molto interessante che va ancora studiato. Osserviamo un ampliamento delle posizioni giuridiche soggettive che in un certo senso si compie a monte della normale sequenza di atti con cui si esprimono i poteri capaci di realizzare una doppia imposizione, che la procedura intende invece evitare. Ed è un fenomeno speculare a quello che si è avuto anche a valle, con la previsione della impugnabilità, del fermo e dell'ipoteca. Questi sono atti della esecuzione che si collocano a valle

dell'ultimo atto impugnabile che al tempo era la cartella esattoriale, e che legislatore ha inteso assimilare agli atti impugnabili avanti alla giurisdizione tributaria.

Noto quindi che attraverso l'attuazione della Direttiva n. 2017/1852/UE prosegue questo processo evolutivo di ampliamento degli spazi di tutela giudiziale del contribuente. Ed è un aspetto molto significativo delle innovazioni prodotte dal suo recepimento.

### **5.1. Domande e commenti.**

**MAISTO:** Grazie Gaetano. Angelo aveva forse un commento su questa relazione.

**CONTRINO:** Grazie Guglielmo. Gaetano Ragucci ha messo bene in evidenza la complessità della fase di innesco della procedura, che richiederà una serie di chiarimenti anche su ulteriori questioni di dettaglio, che potrebbero avere un rilevante impatto pratico.

Mi limito, brevemente, a segnalarne due.

La prima riguarda l'individuazione del *dies a quo* per il calcolo del termine di tre anni, previsto dall'art. 3 D.Lgs. n. 49/2020, per la presentazione dell'istanza di accesso alla procedura internazionale.

Come ha rilevato Gaetano, questo termine decorre dalla notifica dell'atto che ha dato origine alla questione controversa, normalmente un avviso di accertamento. E', tuttavia, possibile che la questione controversa origini da un diniego di rimborso. In tale caso, un dubbio interpretativo si pone quando il diniego sia tacito: in questo caso, infatti, non vi è la notifica di un atto da cui calcolare il predetto termine triennale.

La questione merita senz'altro di essere maggiormente approfondita, anche alla luce della complessa questione teorica circa la natura provvedimentale del silenzio in materia di rimborso. Invero, la soluzione più logica dovrebbe essere quella di far riferimento all'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 e, conseguentemente, di far decorrere il termine di tre anni dalla formazione del silenzio-rifiuto (ossia dal novantesimo giorno successivo alla presentazione dell'istanza di rimborso da parte del contribuente). Tuttavia, se si accoglie questa impostazione, risulta evidente che la formazione del silenzio finirebbe col far decorrere un termine decadenziale, e ciò in modo non del tutto coerente con l'impostazione "classica" della dottrina secondo cui il silenzio in materia di rimborso rappresenterebbe un mero *spatium deliberandi* insuscettibile di far decorrere termini decadenziali.

La seconda questione riguarda il caso – diffusamente esaminato da Gaetano – in cui il contribuente si veda costretto a impugnare davanti ai giudici italiani l'eventuale decisione di rigetto dell'istanza di avvio della procedura.

In tale caso il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, decorrente dalla notificazione dell'atto impugnato, potrebbe risultare difficilmente conciliabile con il fatto che il rimedio impugnatorio in esame è previsto solo nel caso in cui il diniego provenga da tutte le Autorità interessate e non soltanto da parte dell'Autorità italiana. Infatti, è improbabile che tutte le Autorità fiscali interessate notificano contemporaneamente i rispettivi dinieghi al soggetto interessato, sicché potrebbe verificarsi il caso in cui l'Autorità fiscale straniera notifichi la propria

decisione di rigetto dopo l'Autorità fiscale italiana e quando sia ormai decorso – o prossimo a spirare – il termine di sessanta giorni previsto dal citato art. 21. Sarebbe forse opportuno che il legislatore chiarisse che in questi casi il termine per la proposizione del ricorso decorre dalla data dell'ultima notifica al contribuente della decisione di diniego, a prescindere dalla data in cui viene notificata la decisione di rigetto da parte dell'Autorità fiscale italiana.

**MAISTO:** Solo una breve osservazione – su cui chi vuole può intervenire – relativamente al tema dei sostituti d'imposta, quali possibili “soggetti interessati”, posto che in caso di mancata applicazione di una ritenuta o di applicazione della ritenuta convenzionale la contestazione è rivolta al sostituto, il quale evidentemente è esposto a un profilo sanzionatorio oltre che alla debenza del tributo: possiamo dire che rientra nei soggetti la cui imposizione è direttamente interessata dalla questione controversa? Direi di sì.

Sottopongo la questione alla vostra attenzione.

Passerei quindi la parola a Mauro che potrà effettuare il suo intervento, come da programma chiedendogli al termine della sua relazione di commentare il tema del sostituto d'imposta.

## **6. Le procedure di composizione delle controversie fiscali internazionali nella prospettiva del progetto BEPS e del *Multilateral Instrument* (MLI). Cenni di confronto con il sistema della Direttiva (M. TRIVELLIN).**

Intanto vi ringrazio molto per l'invito. È un enorme piacere partecipare, un vero onore e anche, devo dire, un'occasione importante per me per imparare. Io avrei un intervento che si pone, per così dire, a conclusione delle riflessioni fatte, con un inquadramento di scenario su quello che sarà il sistema complessivo degli strumenti di soluzione delle controversie internazionali che verrà a delinearsi appena sarà ratificata la *Multilateral Convention BEPS*. Allora ci troveremo di fronte a strumenti differenziati e per certi versi sovrapposti: quelli previsti dalla Direttiva, con il suo decreto di attuazione, il *Multilateral Instrument* (MLI), le Convenzioni contro le doppie imposizioni, ovviamente da coordinarsi con il citato strumento multilaterale, la Convenzione europea di arbitrato e i *Bilateral Investment Treaties*, che possono essere in qualche caso invocati per la soluzione di questioni o problematiche di natura fiscale.

Si tratta di un complesso di strumenti che, anche solo limitandoci al confronto tra Direttiva ed MLI, presentano taluni profili di disomogeneità, ambiti oggettivi differenziati, asimmetrie, procedurali, difformità sul piano delle relazioni con i processi interni, corrispondenze non piene per quanto riguarda il perimetro delle facoltà di “partecipazione” dei contribuenti interessati, significative diversità circa i modelli di arbitrato, sempre che l'arbitrato sia utilizzabile nel caso concreto. Naturalmente queste diversità portano con sé una serie di conseguenze, innanzitutto per gli operatori, i quali saranno chiamati a compiere valutazioni di opportunità, modulando, laddove possibile, la scelta della procedura da attivare sulla base della

curvatura delle tutele che appaiono maggiormente funzionali al perseguimento degli interessi del contribuente, attuando, per così dire, un *cherry picking* procedimentale. Ma oltre a ciò, un aspetto che mi pare meritevole di riflessione, pur se in questa sede non può essere approfondito, è quello delle possibili questioni di legittimità costituzionale legate alle evocate differenze, tra le quali proverò a fissare quelle che mi sembrano più rilevanti. Anticipo che mi paiono, infatti, sussistere delle divergenze di disciplina che non so fino a che punto possano giustificarsi sul piano della ragionevolezza e della parità di trattamento, soprattutto quando, nella concreta fattispecie, non vi sia possibilità di scegliere (per esempio perché la Direttiva non è applicabile per ragioni oggettive, soggettive o territoriali).

Inoltre, questa diversità delle procedure, connessa alle elasticità nei recepimenti da parte dei singoli Stati, apre anche a possibili metodi di blocco che, in qualche modo, potrebbero indebolire gli sforzi fatti dalla Comunità internazionale e dall'Unione Europea per potenziare i meccanismi di soluzione delle controversie.

Adesso, molto rapidamente, mi applico ad aspetti più analitici.

Prenderei le mosse da un riferimento all'ambito di applicazione della Direttiva e del *Multilateral Instrument*, tenendo conto, con riferimento a quest'ultimo, delle MLI Positions dei singoli Paesi. Mentre, come abbiamo potuto ascoltare, l'oggetto della Direttiva fa riferimento alle procedure amichevoli ed alle altre procedure di risoluzione dei conflitti che derivano dall'interpretazione e applicazione degli Accordi e Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni e della Convenzione europea di arbitrato, l'art. 16 MLI è modulato sullo schema classico delle Convenzioni bilaterali e quindi stabilisce che è possibile rivolgersi alle Autorità competenti nei casi in cui si riscontri, da parte di uno o di entrambi gli Stati, una tassazione non in accordo con le previsioni convenzionali.

Però vi sono difformità anche per quanto riguarda l'ambito applicativo dell'arbitrato. Basti pensare al fatto che nel contesto del *Multilateral Instrument* esistono consistenti possibilità di riserva che si estrinsecano in clausole di *carve-out*. Quanto all'Italia, per esempio, sono escluse dall'arbitrato le questioni involgenti l'applicazione della regola anti-abuso di cui all'10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, oppure i casi in cui il contribuente sia sottoposto a sanzioni per frode fiscale, inadempimento doloso o grave negligenza. Segnalo che, invece, nell'ambito della Direttiva, i fatti che comportano la possibile esclusione della nomina della Commissione consultiva riguardano la contestazione di fattispecie di reato previste dalla L. n. 74/2000, delineandosi così un perimetro non perfettamente omogeneo. Anche se i casi di frode fiscale cui si riferisce la riserva italiana al MLI si tendono a ricondurre ai reati tributari, nella Convenzione BEPS si richiama la grave negligenza, questa costituente un profilo che non appare rilevante nella prospettiva della Direttiva e del relativo decreto. A puro titolo di discussione, segnalo, inoltre, la riserva fatta dalla Francia sulla clausola arbitrale, perché il Paese d'Oltralpe prevede la possibilità di accordarsi con l'altro Paese nel senso di non applicare l'arbitrato se in tal senso convengono i due Stati. A mio modo di vedere, questo regime consente un passo indietro rispetto ai più generali obiettivi dell'Action BEPS, perché permette di tornare ad una sorta di arbitrato

facoltativo, sottoposto ad una specie di condizione potestativa *si volam*, già ampiamente criticata con riferimento alle analoghe previsioni di alcuni Trattati bilaterali stipulati dall'Italia. Un ultimo accenno merita la questione dell'ambito applicativo dell'arbitrato nella Direttiva, perché, ai sensi dell'art. 9, comma 8, D.Lgs. n. 49/2020, questo strumento potrebbe essere rifiutato (addirittura parrebbe poter essere rifiutato l'accesso a tutta la procedura di risoluzione delle controversie) nei casi in cui non emergono problemi di doppia imposizione (e secondo i primi commentatori ciò potrebbe avvenire, per esempio, quando si pongono questioni interpretative). Il punto è però dubbio è, in altra occasione, ho provato ad esprimere la mia opinione a riguardo, propensa a restringere le ipotesi di esclusione.

Un ulteriore profilo differenziale che vorrei evidenziare attiene al problema della rilevanza preclusiva della definitività degli atti impugnabili. Se la Direttiva sembrerebbe affermare che la predetta definitività non ha valenza preclusiva, addirittura anche nei casi in cui siano intervenute forme di imposizione concordata (ad esempio, adesione), il *Multilateral Instrument* tace, sicché nasce il problema del coordinamento con i Protocolli delle singole Convenzioni bilaterali che, come ben noto, in molti casi prevedono la necessaria impugnazione dei provvedimenti esecutori. Segnalo, però, che anche la disciplina del D.Lgs. n. 49/2020 non brilla per una formulazione proprio lineare, perché dice che la presentazione dell'istanza di apertura della MAP non sarebbe preclusa dalle “*procedure amministrative tributarie che comportano la definitività*”. Si tratta, a mio parere, di un'espressione piuttosto involuta che, se è intesa dai più come se si riferisse alla definitività *tout court*, lascia qualche dubbio interpretativo che non può essere approfondito in questa sede. In ogni caso, bisogna capire che cosa si intende per non preclusività dell'accertamento definitivo, perché pare ovvio che se mi limito ad agire in sede internazionale per ottenere, ad esempio, gli aggiustamenti correlativi dell'altro Paese non dovrei incorrere in barriere impeditive, ma se invece voglio mettere in discussione proprio il contenuto dell'atto venutosi a consolidare, incidendo sul cuore della definizione, allora le cose potrebbero essere diverse.

Anche per quanto riguarda la delicata fase di innesco della MAP si riscontrano significative differenze tra quadro della Direttiva e sistema del Multilaterali Instrument. Per quest'ultimo, di *default*, dovrebbe valere la possibilità di presentare istanza all'una o all'altra delle Autorità competenti, aprendo così alla scelta dell'interessato. L'Italia, però, ha esercitato una facoltà di riserva che, a mio avviso, ha fortemente circoscritto questo spazio di decisione, connesso anche ad esigenze di piena salvaguardia dell'imparzialità, ed ha tenuto ferma la regola che impone di presentare la domanda al Paese della residenza, aggiungendo, peraltro, in conformità al *minimum standard* internazionale, la previsione in forza della quale l'Autorità investita della richiesta deve dar corso ad una notificazione dell'istanza ricevuta all'altro Paese o avviare con questo un processo di consultazione. Segnalo che la formulazione della riserva consentita dall'art. 16 allude ad un “*bilateral notification or consultation process*” e quindi frappone un'avversativa (“*or*”) che lascia il dubbio che ad integrare lo *standard* basti una semplice comunicazione e non sia richiesto un

confronto. La Direttiva configura, invece, un procedimento piuttosto complesso, illustrato benissimo dal Professor Ragucci, che distingue tra rigetto unilaterale e bilaterale e che lascia trasparire alcune macchinosità, soprattutto quando il diniego provenga da un solo Paese e si debba attivare la nomina di un'apposita Commissione consultiva per risolvere il contrasto. Credo che ci sarà il tempo di approfondire nel seguito questo aspetto.

Altre marcate differenze emergono sul piano della tipologia di arbitrato. Si tratta di un profilo molto significativo proprio nella logica di quel *cherry picking* di cui dicevo in esergo. Il MLI prevede, come regola generale, un arbitrato *Last Best Offer*. A quanto sembra, invece, l'art.16, comma 7, D.Lgs. n. 49/2020, struttura l'arbitrato sul modello di quello di diritto. Ed a questo proposito, la scelta fatta dall'Italia, che ha intercettato una specifica riserva concessa dal MLI, marca ancor più questa diversità. L'Italia infatti aderisce all'alternativa consentita dal MLI di precisare che, nel caso in cui l'altro Paese opti per un arbitrato "di diritto" (pure riconosciuto in via opzionale dal *Multilateral Instrument*), la procedura si blocca sino a quando i due Paesi non trovino un accordo sulle regole da applicarsi allo svolgimento della fase. Si tratta, come detto, di una scelta netta per il metodo LBO, che non mancherà di orientare gli operatori verso la tipologia di arbitrato che ritengono preferibile.

Ulteriori diversità emergono anche sul piano dei diritti partecipativi. Convegno pienamente sul fatto che la "partecipazione" (uso l'espressione virgolettandola) garantita dal *Multilateral Instrument* è più modellata sullo schema del supporto alle esigenze di acquisizione istruttoria officiose che sullo schema del contraddittorio, come mi sembra dicesse anche il Professor Ragucci. La previsione di questo apporto del privato sconta anche un problema di collocazione nell'ambito dell'art. 19 MLI, norma che è oggetto di opzione a disposizione degli Stati. Quindi, qualora il singolo Paese optasse per escludere l'applicazione dell'art. 19, il meccanismo di contatto tra Autorità e privati ivi regolato sarebbe ugualmente escluso. Così, ci troveremmo senza una disciplina partecipativa del contribuente nel quadro del MLI, non diversamente da ciò che, di regola, accade nelle Convenzioni bilaterali. Nella Direttiva, invece, esistono, e già lo si diceva prima, forme di partecipazione che, però, sembrano presupporre l'accordo delle Autorità competenti sia per quanto riguarda la facoltà di prendere parte alle udienze, sia per quanto riguarda la possibilità di fornire alla Commissione consultiva informazioni, prove e documenti. Si tratta di una soluzione che suscita qualche perplessità sul piano dell'effettività della tutela, generando una certa qual percezione di conflitto con il richiamo ai principi del giusto processo contenuto nei *Considerando* della fonte internazionale.

Differenze poi emergono sul piano del raccordo tra processi interni e procedure internazionali. Una delle più macroscopiche è data dal fatto che la sospensione del processo nei casi regolati dal *Multilateral Instrument* è possibile solo se vi sia una richiesta conforme delle parti, il che vuol dire che occorre l'accordo dell'Agenzia delle Entrate. Invece, se si applica il D.Lgs. n. 49/2020, è sufficiente la richiesta del contribuente. Ecco, per me questo è un tema che pone un dubbio di ragionevolezza della soluzione adottata nell'art. 39 D.Lgs. n. 546/1992, perché non sembra

solidamente fondata una diversità di disciplina basata sulla circostanza estrinseca che siano o meno applicabili fonti europee ai meccanismi di soluzione della controversia internazionale.

Un'altra differenza importante riguarda gli effetti sulle procedure del passaggio in giudicato delle decisioni degli organi giurisdizionali interni. Mentre, per quanto riguarda il D.Lgs. n. 49/2020, l'implementazione delle decisioni arbitrali e MAP è impedita solo dalle sentenze definitive, più dubbio è se sia così anche nell'ambito del *Multilateral Instrument*. Infatti, in ragione della riserva italiana sul punto, si prevede, tra l'altro, che la questione controversa non possa essere sottoposta ad arbitrato se sia intervenuta la decisione di una Corte nazionale. Si noti, non una “*final decision*” ma una semplice pronuncia, il che può indurre a pensare che una decisione di merito anche non definitiva possa bastare a precludere la MAP arbitrale. Se così fosse (e personalmente credo si possano apportare argomenti contrari, anche se ora non vi è tempo di svilupparli), la sospensione del processo si renderebbe imprescindibile. Ma, come abbiamo visto, la predetta sospensione è condizionata dall'adesione dell'Agenzia delle Entrate, il che produce un non trascurabile stallo che, se non contenuto in via interpretativa, potrebbe condizionare l'effettività del rimedio disciplinato dal MLI.

Vorrei dar conto di un'ultima questione, collegata alle differenze in tema di esecuzione interna delle decisioni assunte all'esito della procedura internazionale. Nel modello del MLI, l'art. 16, par. 2, sembra garantire la predetta attuazione indipendentemente da ogni limite di tempo previsto dalla legislazione domestica. Analoga è anche l'impostazione della Direttiva ma il Legislatore italiano esplicita questo principio con una formulazione che non mi risulta chiarissima. Si dice, infatti, all'art. 19, comma 2, D.Lgs. n. 49/2020 che, in deroga all'art. 3, L. n. 212/2000, ai fini dell'esecuzione delle decisioni, si raddoppiano i termini di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Non capisco, però, se questo raddoppio riguardi anche l'attuazione *in bonam partem* e quindi operi anche sul piano della revisione delle posizioni del singolo contribuente a suo favore, oppure riguardi solo l'eventuale attuazione *in malam partem*. Se fosse vera la prima ipotesi, non so se la soluzione italiana sia del tutto conforme alla previsione della Direttiva, che invece si riferisce, più in generale, all'inopponibilità di vincoli temporali derivanti dal diritto nazionale.

Ecco, scusate la rapidità ed il disordine con cui ho cercato di prospettare le varie difformità tra procedure. In ogni caso, se volete, sono a disposizione per qualsiasi confronto. Per cercare, infine, di dare una risposta anche alla questione suggerita dal Professor Maisto, detto che effettivamente è un tema su cui non ho ancora sviluppato una specifica riflessione, concorderei con una lettura che permetta un'interpretazione estensiva delle disposizioni della Direttiva, includendo le fattispecie di sostituzione tra quelle che sono immesse nell'oggetto e nell'ambito della sua applicazione. Del resto, gli effetti a carico del sostituto, in relazione alle ritenute, potrebbero rilevarsi assai significativi e sarebbe piuttosto incongruo che un tema così importante, di frequente connesso a flussi finanziari internazionali, rimanesse sprovvisto di una copertura che, probabilmente, in via interpretativa potrebbe essere assicurata.

## 6.2. Domande e commenti.

**MAISTO:** Grazie Mauro, grazie anche dell'ultimo commento relativamente all'ipotesi di sostituzione, che rappresenta una questione rilevante e che era più che mai opportuno sollevare poiché la formulazione della Direttiva potrebbe lasciare, seppur da un punto di vista formale, qualche dubbio.

So che Gaetano desidera formulare alcune osservazioni in merito all'intervento di Mauro Trivellin: gli lascio, quindi, la parola.

**RAGUCCI:** Grazie Guglielmo, io volevo tornare, grazie alla disponibilità di Mauro, ancora una volta su una delle differenze che lui ha registrato e molto puntualmente riportato: quella che riguarda le tutele del contribuente nel caso di diniego di accesso alla procedura.

Mi interessava molto conoscere il suo giudizio circa la convivenza di questi due diversi sistemi. Se l'istanza è presentata in base alla Convenzione di arbitrato, noi abbiamo una giurisprudenza che ha già riconosciuto la possibilità di impugnare il diniego attraverso quell'interpretazione larga dell'art. 19 che consente l'impugnazione di tutti gli atti in cui l'Amministrazione in qualche modo abbia espresso e anticipato in modo compiuto una pretesa nei suoi confronti. Si tratta di un meccanismo molto diverso da quello che ho cercato di richiamare sommariamente trattando dalla direttiva e poi del decreto n. 49/2020.

Volevo sapere qual è il suo giudizio sulla complessità che a questo punto si determina, per il contribuente e per la difesa che lo assiste.

**TRIVELLIN:** Grazie mille Gaetano. E', in effetti, una suggestione, la tua, molto molto interessante, che mi induce qualche riflessione che, ovviamente, Vi prego di considerare allo stadio di abbozzo di pensiero.

C'è un punto delicato, su cui credo si debba meditare: la procedura delineata dalla Direttiva traccia un ben preciso percorso nell'ipotesi di rigetto dell'istanza di apertura da parte di una sola delle Autorità e disciplina l'attivazione di una fase successiva in cui è prevista la nomina di una Commissione consultiva incaricata, se ho ben compreso, di decidere la questione preliminare dell'ammissibilità dell'istanza stessa. Quindi, il diniego opposto dal singolo Paese non sembra avere quella portata che ha, ad esempio, nel caso del *Multilateral Instrument*, oppure anche nel caso della Convenzione arbitrale europea a cui Tu facevi riferimento e che è stato poi oggetto della decisione delle Sezioni Unite del 2015. Nelle ipotesi appena evocate effettivamente il diniego produce un blocco della procedura e quindi autorizza una reazione impugnatoria, giustificata dalla Cassazione adducendo che, se non fosse consentito il ricorso, potrebbe concretizzarsi una doppia imposizione (in tal modo, la Suprema Corte incanala la decisione nell'ambito dei suoi precedenti che ammettono la tutela avverso gli atti contenenti statuizioni sull'imposta dovuta).

Questa situazione, però, con la Direttiva ed il decreto attuativo non si riproduce, perché il diniego innesca una fase in cui comunque la questione della reiezione viene messa in discussione nell'ambito della procedura internazionale stessa. Quindi non sono certo che si possa equiparare il diniego unilaterale emesso nel quadro del MLI,



dei DTTs o della Convenzione di arbitrato con quello regolato dalla Direttiva. Ho, dunque, qualche dubbio sulla possibilità di impugnarlo, ancorché in astratto e *prima facie*, non veda un'incompatibilità tra rimedi. Non escluderei, infatti, che l'impugnativa possa essere coltivata in alternativa al meccanismo previsto dalla Direttiva, per arrivare, attraverso l'annullamento, ad una situazione omogenea a quella del doppio accoglimento da parte dei Paesi interessati. Quindi non mi pare che ci siano incompatibilità strutturali, ma vedo un problema nel fatto che non c'è una piena assimilabilità tra fattispecie, perché il diniego unilaterale nel quadro dello strumento europeo adesso ha una disciplina speciale che si dipana nello sviluppo fisiologico del rimedio internazionale stesso.

Se poi mi permetti un dialogo con le riflessioni molto interessanti che facevi sulla natura della posizione soggettiva lesa dal diniego e, appunto, sull'impugnabilità dello stesso per garantirne la protezione, io mi chiedevo due cose.

La prima è se e come si possano gestire gli effetti della pronuncia del giudice nazionale sul diniego, perché se si tratta di una decisione la cui efficacia si produce con il passaggio in giudicato, sarebbe chiaro che la reiezione dell'istanza porterebbe con sé un enorme dilatazione dei tempi delle procedure, perché bisognerebbe concludere il processo sul diniego prima di procedere, in contrasto netto con quelle esigenze di celerità che mi risulta siano state alla base dell'imponente sforzo riformatore del sistema delle procedure internazionali.

Oltre a questo, poi, mi domando, tornando sulle questioni di legittimità costituzionale, se abbia senso questa differenziazione o no. Nel caso di procedure europee c'è questo meccanismo complesso di impugnazione a due livelli (diniego unilaterale e bilaterale) che non c'è negli altri casi e che potrebbe determinare asimmetrie sul piano dei tempi di durata delle procedure, con implicazioni anche sulle regole del giusto processo.

Mi sembrano dunque dei temi molto delicati, su cui bisogna sicuramente riflettere. Ecco, non so se ho risposto Gaetano, spero di avere almeno colto alcune delle tue assolutamente opportune osservazioni.

## **7. Conclusioni.**

**MAISTO:** Se abbiamo ancora qualche minuto lascerei spazio a eventuali domande da parte dei partecipanti, o, se non ce ne sono, un'osservazioni di chiusura magari da parte di Pasquale che ha fatto l'intervento introduttivo.

**PISTONE:** Grazie Guglielmo. In questo incontro, è emerso che molti problemi pratici della trasposizione non possono essere risolti con un'interpretazione isolata della Direttiva rispetto al contesto in cui essa opera, e, dunque, i principi di diritto dell'Unione Europea.

Quando l'Italia ha scelto di andare al di là nella trasposizione della Direttiva, l'ha fatto in modo volontario e senza alcun obbligo. In tali ipotesi, non sta dunque attuando il diritto dell'Unione Europea e men che meno può ritenersi che ciò accada nel caso di applicazione del D.Lgs. n. 49/2020 alla Convenzione europea multilaterale di arbitrato fiscale in relazione ai prezzi di trasferimento. L'attuazione congiunta dei due corpi normativi rende più omogeneo il quadro di riferimento per l'interprete, ma non cambia

sostanzialmente i problemi che sorgono nella prassi in quanto le norme promanano da due fonti giuridiche diverse.

**MAISTO:** Questo è, dunque, ciò che è emerso da tutti gli interventi svolti.

Bene, grazie Pasquale. E ringrazio anche gli altri colleghi che hanno partecipato alla tavola rotonda, Angelo Contrino, Gaetano Ragucci e Mauro Trivellin.

Possiamo chiudere qui il nostro incontro, sapendo che dovranno prima o poi arrivare anche dei chiarimenti sulle modalità applicative della Direttiva e del decreto legislativo. Quest'incontro è stata l'opportunità per cominciare a parlarne.

Grazie a tutti e buona serata, grazie, arrivederci a tutti.