



SEMINARIO

STRUMENTI PER LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE IN TEMA DI DOPPIA TASSAZIONE INTERNAZIONALE

PAOLO BESIO - LETIZIA COVIELLO

2 MARZO 2026



Gli strumenti di risoluzione delle controversie

Procedure amichevoli (MAP)

MAP – Principali Riferimenti normativi e di prassi

- Art. 110 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
- Art. 31-quater D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
- Provvedimento 30 maggio 2018 n. 108954/2018
- CM 5 giugno 2012 n. 21/E
- D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49
- Convenzione 90/436/CEE (Convenzione Arbitrale)
- Direttiva 2017/1852 (*Dispute Resolution Mechanism*)
- *OECD – Model Tax Convention: Artt. 9 e 25 e commentario*
- *OECD Transfer Pricing Guidelines: Chapter IV - Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes e Annex IV*
- *Action 14 BEPS*
- *Multilateral Instruments*
- *MAP Peer report – Italy (stage 1 e stage 2)*
- *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements (MoMa – OECD 2023).*
- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP – OECD 2026)*



La doppia imposizione

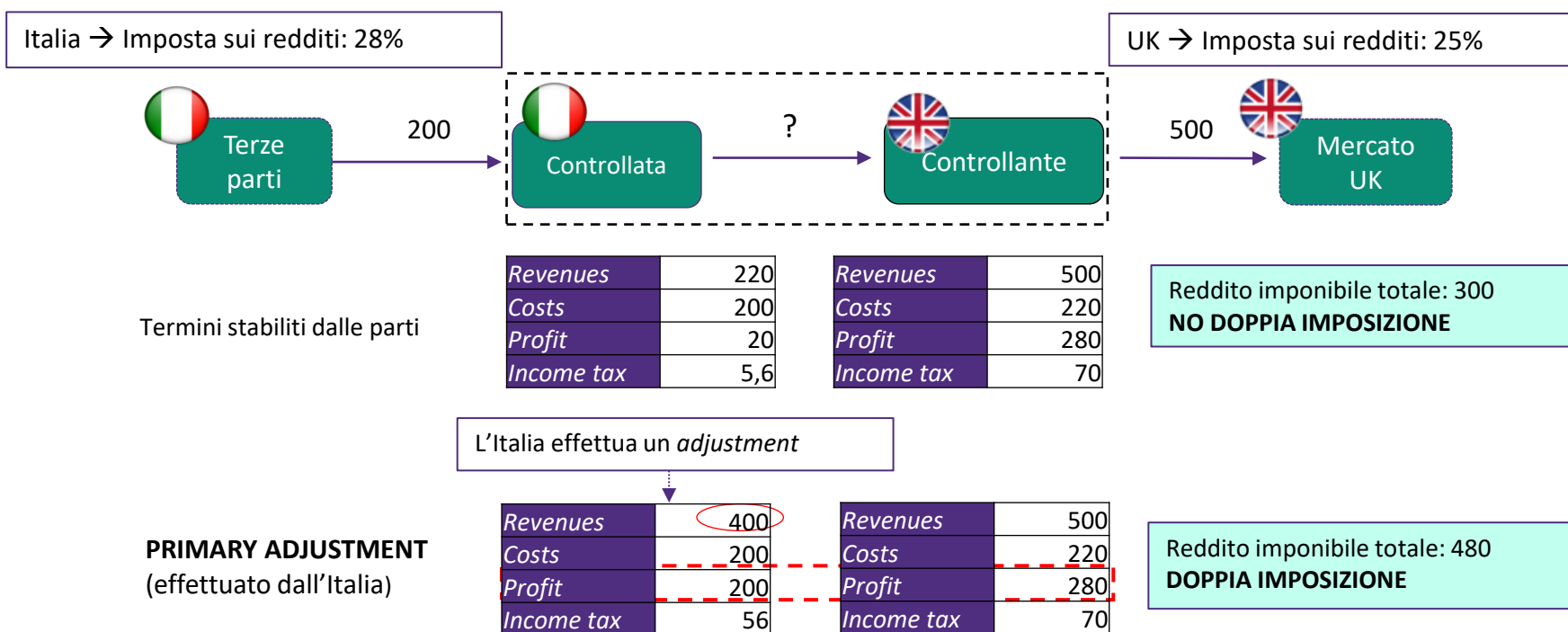
Quali sono i rischi con riferimento alle operazioni internazionali infragruppo?

Qualsiasi aggiustamento in materia di prezzi di trasferimento comporta doppia tassazione, economica o giuridica.

I rimedi per contrastare la doppia imposizione sono:

- domestici
- internazionali
- comunitari

Un esempio di *adjustments*: il *primary adjustment*



Un esempio di *adjustments*: il *corresponding adjustment*

Termini stabiliti dalle parti

Revenues	220
Costs	200
Profit	20
Income tax	5,6

Revenues	500
Costs	220
Profit	280
Income tax	70

PRIMARY ADJUSTMENT
(effettuato dall'Italia)

Revenues	400
Costs	200
Profit	200
Income tax	56

Revenues	500
Costs	220
Profit	280
Income tax	70

UK effettua un *corresponding adjustment*

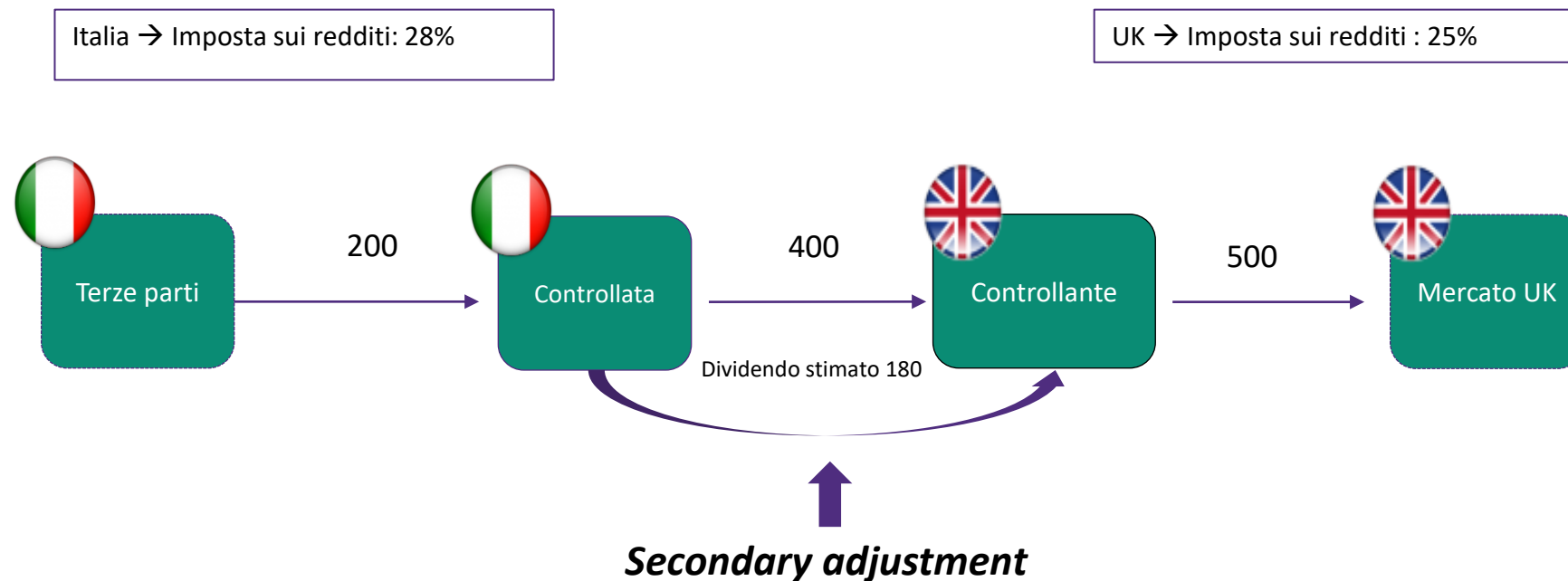
CORRESPONDING ADJUSTMENT
(effettuato da UK)

Revenues	400
Costs	200
Profit	200
Income tax	56

Revenues	500
Costs	400
Profit	100
Income tax	25

Reddito imponibile totale: 300
NO DOPPIA IMPOSIZIONE

Un esempio di *adjustments*: il *secondary adjustment*



Al fine di ripristinare la situazione finanziaria precedente, si presume che l'Italia abbia distribuito un dividendo a UK, soggetto a imposta (ritenuta)

Art. 110 (7) TUIR – Le rettifiche del reddito imponibile

I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (D.M. 14/05/2018 GU 118/2018), possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma.

Art. 31-quater DPR 600: rettifiche in diminuzione del reddito tra imprese associate con attività internazionali

La rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110 (7), può essere riconosciuta:

- **in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione arbitrale nonché' delle procedure di risoluzione delle controversie in materia fiscale disciplinate dalla direttiva (UE) 2017/1852, del Consiglio, del 10 ottobre 2017;**
- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- a seguito di istanza da parte del contribuente a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Ambito di applicazione soggettivo	- Il par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE utilizza il termine "<i>Person</i>", che comprende, ai sensi del par.1 dell'art. 3, persone fisiche, società ed ogni altra associazione di persone - Necessario verificare le singole Convenzioni	- Impresa di uno Stato contraente - Stabili organizzazioni di un'impresa di uno Stato contraente situate in un altro Stato contraente (equiparate alle imprese dello Stato nel quale sono situate)	- «Soggetto interessato», ossia qualsiasi persona, incluso un privato, residente in uno Stato membro a fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa
Ambito di applicazione oggettivo	- Tassazione non conforme alle norme della Convenzione - Corretta interpretazione della Convenzione - Situazioni di doppia imposizione in casi non previsti dalla Convenzione stessa	- Controversie in materia di <i>transfer pricing</i>	- Controversie tra Stati membri che emergono dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni che prevedono l'eliminazione della doppia imposizione del reddito e, ove applicabile, del capitale

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Definizione di doppia imposizione	Art.25 c.1 del Modello OCSE: «... <i>taxation not in accordance with the provisions of this Convention...</i> »	Art.1 della Convenzione: « <i>utili inclusi negli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono o saranno probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente</i> »	Art.1 della Direttiva: « <i>l'applicazione da parte di due o più Stati membri delle imposte contemplate da un accordo o convenzione di cui all'articolo 1 sullo stesso reddito o capitale imponibile, qualora comporti i) un onere fiscale aggiuntivo, ii) un aumento delle imposte dovute oppure iii) l'annullamento o la riduzione delle perdite che potrebbero essere utilizzati per compensare gli utili imponibili</i> »
Situazioni preclusive	- Definitività dell'imposta - Formazione di un giudicato - Conciliazione giudiziale	- Formazione di un giudicato - Conciliazione giudiziale - Le autorità non sono tenute a trattare operazioni passibili di «sanzioni gravi», normalmente non ricorrenti nella controversie sul <i>transfer pricing</i>	- Formazione di un giudicato - Conciliazione giudiziale

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Procedura: Fase unilaterale	- L'istanza va presentata all'autorità dello Stato di residenza entro il termine indicato nella singola Convenzione. I <i>minimun standard</i> dell'<i>Action 14</i> fissano il termine minimo a 3 anni, computato a partire dalla prima notifica dell'atto che determina una tassazione non conforme al trattato. - Lo Stato di residenza valuta quindi se la doglianza sia fondata e risolvibile unilateralmente	- Il contribuente può presentare istanza all'autorità competente entro 3 anni dalla notifica della rettifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione. - L'autorità adita valuta quindi se è in grado di giungere a una soluzione soddisfacente in via unilaterale	- Il reclamo deve essere presentato, contemporaneamente a tutti gli Stati interessati, entro 3 anni dalla notifica che causa o causerà doppia imposizione, con riferimento a controversie originate a partire dal FY 2018 (salvo deroghe nazionali). - Sono previsti sei mesi per la risoluzione unilaterale della controversia (decorrenti dall'invio dell'istanza)

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Procedura: Fase bilaterale	- Se la fase interna unilaterale non è risolutiva, si attiva il confronto bilaterale tra Stati, gestito tramite lo scambio di <i>position paper</i> e incontri periodici	- Se la fase interna unilaterale non è risolutiva, si attiva il confronto bilaterale tra Stati	- Se la fase interna unilaterale non è risolutiva, si attiva il confronto bilaterale tra Stati
Procedura: Fase arbitrale	- L'Action 14 suggerisce l'adozione di clausole arbitrali obbligatorie (non è un <i>minimum standard</i>), al momento non ancora implementate in tutte le Convenzioni. Lo stallo dovrebbe essere superato con l'adozione del MLI	- Decorsi 2 anni, in assenza di intesa, dovrebbe attivarsi la fase arbitrale, nella quale una commissione consultiva deve emettere un parere entro 6 mesi	- Nel caso in cui non venga raggiunto un accordo entro 2 anni (prorogabili a 3), deve essere avviata, con tempistiche rigide , la fase di risoluzione della controversia, che può essere affidata a una «commissione consultiva» o a una «commissione per la risoluzione alternativa delle controversie»

Le procedure amichevoli a confronto			
Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Ruolo del contribuente	- Non è garantita né l'attivazione della procedura né la partecipazione del contribuente alle negoziazioni - Il perfezionamento dell'eventuale accordo resta subordinato all'accettazione del contribuente e alla contestuale rinuncia al contenzioso nazionale pendente	- La Convenzione impone alle imprese meri obblighi documentali - Il Codice di Condotta raccomanda che l'impresa possa essere convocata per illustrare il caso e debba essere informata degli sviluppi significativi della procedura	- Il contribuente ha diritto a specifiche tutele laddove una o più autorità non condividano il reclamo o non trovino un accordo - Il contribuente ha l'obbligo di fornire tutti i documenti e le informazioni richieste dalle autorità

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Limiti temporali	- L'art. 25 del Modello OCSE sancisce la prevalenza dell'accordo sui limiti domestici, tuttavia l'Italia storicamente ha posto riserve sul tema, che saranno pienamente superate con l'implementazione della Convenzione Multilaterale (MLI) - Tra gli obiettivi dell'<i>Action 14</i> BEPS rientra la riduzione delle tempistiche di risoluzione della controversia a 24 mesi (limite massimo)	- L'accordo deve essere applicato a prescindere da qualsiasi scadenza prevista dal diritto interno di ciascuno Stato interessato - Si evidenzia che l'assenza di termini perentori per la costituzione della commissione consultiva ha fatto sì che il termine dei 3 anni per la risoluzione sia stato scarsamente rispettato	- L'accordo deve essere applicato a prescindere da qualsiasi scadenza prevista dal diritto interno di ciascuno Stato interessato - I termini perentori delle varie fasi dovrebbero garantire la risoluzione delle controversie in circa 3 anni, salvo le proroghe previste dalla Direttiva

Le procedure amichevoli a confronto

Aspetti	DTT	Convenzione Arbitrale	Direttiva UE 2017/1852
Rapporto con il contenzioso	- La procedura amichevole non è alternativa ma concorrente al contenzioso domestico, la cui instaurazione è necessaria per evitare la definitività dell'atto - Per evitare la formazione del giudicato, è fondamentale richiedere la sospensione del processo, su richiesta congiunta delle parti	- La procedura amichevole è alternativa al contenzioso domestico, anche se non lo impedisce - In caso di attivazione del contenzioso domestico è possibile ottenere la sospensione del processo, su richiesta congiunta del contribuente e dell'Agenzia delle Entrate	- La procedura amichevole è alternativa al contenzioso domestico, anche se non lo impedisce - Il contribuente ha diritto a chiedere la sospensione del processo
Rapporto con la riscossione	- Non sono previste procedure <i>ad hoc</i> per la sospensione della riscossione	- L'Agenzia delle entrate può autorizzare la sospensione della riscossione (a condizione di rinuncia del giudizio) , raccomandata dal Codice di Condotta, e con la possibile richiesta di garanzie	- Se il processo viene sospeso, la riscossione viene sospesa di diritto

Gli strumenti per la prevenzione della doppia imposizione

Accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali (APA), bilaterali (BAPA) e multilaterali

Principali Riferimenti normativi e di prassi

- Art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 introdotto dal cd. “Decreto Internazionalizzazione” del 14 settembre 2015, n. 147
- Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016
- Art. 1 legge 30 dicembre 2020 n. 178
- Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 2 novembre 2021
- *OECD – Model Tax Convention: Artt. 9 e 25 e commentario*
- *OECD Transfer Pricing Guidelines: Chapter IV - Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes e Annex*
- *OECD (FTA) Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*
- *Action 14 BEPS (OECD 2015)*
- *Bilateral Advance Pricing Agreement Manual (BAPAM – OECD 2022)*
- *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements (MoMa – OECD 2023)*

Definizione e ambito di applicazione

- L'articolo 31-ter del DPR 600/1973 prevede uno strumento di dialogo tra AF e le imprese che esercitano attività internazionale. Queste ultime possono accedere a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti:
 - Regime dei prezzi di trasferimento;
 - Determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza;
 - Attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione;
 - Valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione;
 - Erogazione o percezione di dividendi, interessi, royalty e altri componenti reddituali.
- Le istruzioni ufficiali per la presentazione dell'istanza sono contenute nel Provvedimento del 21 marzo 2016.
- A seconda del numero di AF coinvolte, è possibile distinguere tra APA, BAPA e accordi multilaterali.

Accordi a confronto

Aspetti	Unilaterale	Bilaterale/Multilaterale
Definizione	- L'accordo coinvolge solo l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, nell'ambito della propria giurisdizione, senza il coinvolgimento delle altre amministrazioni eventualmente interessate	- L'accordo è posto in essere tra le Amministrazioni fiscali di due (BAPA) o più Stati (APA multilaterale) nell'ambito delle procedure amichevoli normalmente riconducibili all'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE

Accordi a confronto

Aspetti	Unilaterale	Bilaterale/Multilaterale
Procedura	- L'istanza deve essere inviata a uno dei due centri operativi appositamente istituiti a Roma e a Milano - L'Ufficio, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, valutata ed accertata la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi, dichiara l'ammissibilità della stessa al soggetto istante - L'Ufficio invita l'impresa a comparire per verificare la completezza delle informazioni fornite e formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione - Il procedimento può articolarsi in più incontri. L'Ufficio può accedere presso le sedi dell'impresa - Di ogni attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale	- La procedura è comparabile a quella già descritta per l'APA Unilaterale, ma l'ufficio di riferimento è solo quello di Roma - È opportuno presentare gli stessi documenti e le stesse informazioni alle <i>competent authority</i> coinvolte - Avviene uno scambio di <i>position papers</i> tra le <i>competent authority</i>, nonché incontri in presenza con possibile coinvolgimento del contribuente

Accordi a confronto

Aspetti	Unilaterale	Bilaterale/Multilaterale
Sottoscrizione Accordo	- La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono definiti i criteri ed i metodi di calcolo del prezzo di libera concorrenza delle operazioni oggetto dell'istanza o, negli altri casi, i criteri di applicazione della normativa di riferimento - L'accordo, vincolante per entrambe le parti, rimane in vigore per un quinquennio a far data dal periodo d'imposta in cui lo stesso viene sottoscritto - L'accordo può retroagire a periodi di imposta anteriori a quello della sottoscrizione, qualora le circostanze di fatto e di diritto siano le stesse («<i>carryback</i>») - Al termine del quinquennio di validità, e almeno novanta giorni prima della scadenza, il contribuente può presentare istanza di rinnovo	- Viene sottoscritto un accordo tra due o più <i>competent authority</i> e, successivamente, ogni <i>competent authority</i> sottoscrive un accordo con il proprio contribuente - L'accordo, vincolante per entrambe le parti, rimane in vigore per un quinquennio a far data dal periodo d'imposta in cui viene presentata l'istanza o, se differente, da quello definito dalle CA - Per <i>carryback</i> e rinnovo non ci sono differenze

Accordi a confronto

Aspetti	Unilaterale	Bilaterale/Multilaterale
Post sottoscrizione accordo	- L'Ufficio verifica il rispetto dei termini dell'accordo, nonché l'eventuale sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle clausole contrattuali (le cosiddette assunzioni critiche), anche per un eventuale revisione dell'accordo - Relativamente all'oggetto di accordo, sono inibiti i poteri attribuiti dall'art. 32 e ss. D.P.R. n. 600/1973 - Qualora debba rettificare il comportamento adottato per le annualità coperte dall'accordo, il contribuente può adire lo strumento del ravvedimento operoso senza applicazione delle relative sanzioni, presentare una dichiarazione integrativa o recepire gli aggiustamenti nel periodo d'imposta in cui l'accordo è sottoscritto	- Valgono le medesime considerazioni

Il regime di adempimento collaborativo e l'ICAP

Adempimento collaborativo	
Finalità	- Promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra contribuenti e Agenzia delle entrate - Instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuenti - Anticipare la valutazione comune di situazioni suscettibili di generare rischi fiscali - Evitare controversie e controlli ex-post repressivi
Modalità di interlocuzione	- Preventiva - Costante - Tempestiva - Trasparente
Principali Requisiti	- Dimensioni - Strategia fiscale - <i>Tax Control Framework</i> efficace e integrato

Adempimento collaborativo – iter normativo e potenziamento

Il D.Lgs. n. 221/2023, attuativo delle disposizioni dell'art. 17 “Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo” della Legge n. 111/2023 (c.d. Delega al Governo per la riforma fiscale), in vigore dal 18 gennaio 2024, ha modificato il D. Lgs.128/2015, rafforzando l'istituto dell'Adempimento Collaborativo, ampliando i benefici concessi alle imprese che vi aderiscono



Adempimento collaborativo – Vantaggi

Riduzione termini di accertamento	A decorrere dal periodo di imposta 2024, nei confronti dei contribuenti il cui sistema «integrato» di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è «certificato» da professionisti indipendenti e qualificati, i termini di decadenza sono ridotti di due anni. I medesimi termini sono ridotti di un ulteriore anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria (c.d. visto pesante)
Esclusione o riduzione delle sanzioni amministrative	Non si applicano le sanzioni amministrative per i rischi fiscali significativi comunicati all'Agenzia delle entrate, mediante interpello o comunicazione di rischio. Per i rischi fiscali non significativi, laddove siano inclusi nella Risk & Control Matrix del TCF, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale, oltre che sospese, quanto alla relativa riscossione, sino alla definitività dell'accertamento
Esclusione della punibilità per reati tributari	Alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello o comunicazione di rischio, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato, fuori dai casi di condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti da elementi passivi inesistenti

Adempimento collaborativo – coordinamento con altre procedure - Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate PROT. 101573 del 26 maggio 2017

Art. 8 Interlocuzioni su materie oggetto dell'art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

8.1 Le materie di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, costituiscono oggetto di interlocuzione costante e preventiva ai sensi del precedente punto 4.

8.2 Gli esiti delle interlocuzioni sono formalizzati nella nota di chiusura della procedura di cui al punto 6.1 o mediante processo verbale, pareri motivati e altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate.

8.3 Per le medesime materie resta ferma la facoltà del contribuente di presentare istanza di accordo preventivo a norma dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per la cui trattazione rimane competente l'ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento.

International Compliance Assurance Programme (ICAP)

Cos'è	- Programma volontario di <i>risk assessment</i> promosso dall'OCSE - Dialogo tra il Gruppo Multinazionale e diverse Amministrazioni Finanziarie - Incentrato su specifiche operazioni
Pro	- Ottenimento di una certificazione di basso rischio fiscale - Riduzione del rischio di <i>audit</i> futuri e di apertura di MAP - Minori oneri amministrativi rispetto alla gestione di <i>audit</i> diversi
Contro	- La <i>completion letter</i> non dà le stesse certezze di un APA
Iter normativo	- Gennaio 2018: lancio del primo progetto pilota che ha coinvolto otto amministrazioni fiscali - Marzo 2019: lancio del secondo progetto pilota che ha coinvolto 19 amministrazioni fiscali - Febbraio 2021: pubblicato l'<i>International Compliance Assurance Programme Handbook for tax administrations and MNE groups</i> che incorpora l'esperienza di questi due progetti pilota

Adempimento collaborativo e ICAP: Effetti virtuosi

E

Attesta il proprio **impegno sociale** vis à vis le autorità fiscali e gli stakeholder con un ritorno in **termini reputazionali**

S

Garantisce il corretto **assolvimento degli obblighi fiscali**, configurando un sistema di controllo volto a prevenire errori nella determinazione delle imposte e gestire i rischi fiscali

G

È un sistema di controllo basato su: (i) strategia fiscale approvata dai vertici aziendali; (ii) chiara attribuzione di ruoli e responsabilità; (iii) corpo procedurale in costante aggiornamento



Grazie

Domande