

LE PROCEDURE AMICHEVOLI  
nelle  
controversie fiscali internazionali

LINEE GUIDA  
3 dicembre 2020  
Versione 1.0

## Sommario

<b>Parte 1. PREMESSA</b> .....	1
<b>Parte 2. BASI GIURIDICHE</b> .....	2
<b>Sez. 2.1 Basi giuridiche internazionali</b> .....	2
<b>Sez. 2.2 Basi giuridiche interne</b> .....	3
<b>Parte 3. ATTORI ISTITUZIONALI</b> .....	4
<b>Parte 4. ARTICOLO 25 DEL MODELLO OCSE</b> .....	5
<b>Sez. 4.1 Procedura amichevole su iniziativa delle Autorità Competenti</b> .....	5
<b>Sez. 4.2 Procedura amichevole su iniziativa del contribuente</b> .....	5
<b>Sez. 4.2.1 Ambito soggettivo</b> .....	5
<b>Sez. 4.2.2 Ambito oggettivo</b> .....	6
<b>Sez. 4.2.3 Termini di presentazione dell'istanza</b> .....	7
<b>Sez. 4.2.4 Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza</b> .....	7
<b>Sez. 4.2.5 Rapporto con il contenzioso interno</b> .....	9
<b>Sez. 4.2.6 Clausola arbitrale</b> .....	9
<b>Sez. 4.2.7 Sospensione della riscossione</b> .....	10
<b>Sez. 4.2.8 Svolgimento della procedura</b> .....	10
<b>Sez. 4.2.9 Ruolo del contribuente</b> .....	11
<b>Sez. 4.2.10 Conclusione della MAP</b> .....	12
<b>Sez. 4.2.11 Estensione degli effetti della MAP</b> .....	12
<b>Parte 5. INTERVENTO DELL'UFFICIO TRIBUTARIO</b> .....	13
<b>Parte 6. MAP E STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO</b> .....	14

## **Parte 1. PREMESSA**

Le presenti linee guida forniscono chiarimenti in merito alla gestione delle controversie fiscali oggetto di procedure amichevoli ("*Mutual Agreement Procedure*", di seguito "MAP"), disciplinate dall'articolo 25 del Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito "Modello OCSE") e dal relativo Commentario<sup>1</sup>, che coinvolgono i contribuenti residenti e non residenti nel territorio della Repubblica di San Marino.

Nonostante la Repubblica di San Marino non sia stata, ad oggi, coinvolta in contenziosi internazionali connessi con le procedure amichevoli instaurate per rimediare a fenomeni di doppia imposizione, nondimeno al fine di definire la posizione di parte sammarinese rispetto alle controparti estere viene confermato l'impegno dell'Ufficio Tributario in relazione all'attività di consulenza tecnica esplicita nei confronti del Dipartimento delle Finanze – referente istituzionale per la gestione politico-negoziale delle procedure amichevoli – ai fini della definizione della posizione sammarinese rispetto alle controparti estere.

Nell'intento, quindi, di garantire un ambiente favorevole agli investimenti delle imprese che operano a livello transfrontaliero e assicurare un'adeguata coerenza della prassi amministrativa con i principi declinati dalle fonti internazionali di riferimento, vengono illustrate le caratteristiche dell'istituto della MAP, con specifico riferimento ai requisiti soggettivi e oggettivi, alle modalità di accesso, alle diverse fasi della procedura e i rispettivi nessi con il diritto interno.

Queste linee guida potranno essere integrate alla luce di eventuali nuovi accordi, di nuovi aggiornamenti legislativi o in base alle eventuali richieste di adeguamento avanzate dall'OCSE oppure per necessità di ulteriori chiarimenti che dovessero emergere dall'applicazione del sopra citato articolo 25 del Modello OCSE.

---

<sup>1</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, [as they read on 21 November 2017].

## Parte 2. BASI GIURIDICHE

### Sez. 2.1 Basi giuridiche internazionali

La fonte internazionale di riferimento è costituita dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra la Repubblica di San Marino e gli Stati *partner* dei trattati (di seguito "Convenzioni bilaterali").

Le Convenzioni bilaterali, oltre a contenere specifiche disposizioni atte a rimuovere o a mitigare in via primaria i fenomeni di doppia imposizione internazionale, prevedono, quale strumento di risoluzione delle controversie che possono eventualmente insorgere tra gli Stati, la procedura amichevole, disciplinata dall'articolo 25 del Modello OCSE.

La procedura amichevole è un istituto di consultazione diretta tra le Amministrazioni tributarie degli Stati contraenti, le quali dialogano attraverso le rispettive "autorità competenti", nelle forme ritenute più idonee, con il fine di pervenire a un accordo sull'oggetto della procedura. In tal senso la MAP costituisce lo strumento per la risoluzione delle controversie internazionali, nelle situazioni in cui un soggetto residente di uno dei due Stati contraenti ritiene che le misure adottate da una o entrambe le Amministrazioni finanziarie comportano o comporteranno nei suoi confronti un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

La Repubblica di San Marino ha concluso 23 Convenzioni bilaterali, tutte in vigore, aventi come obiettivo l'eliminazione della doppia imposizione giuridica ed economica<sup>2</sup> attraverso l'allocatione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti. Ciascuna di esse include una disposizione equivalente all'articolo 25 del Modello OCSE, avente ad oggetto le procedure amichevoli.

Al fine di favorire una più efficace e trasparente gestione delle MAP, a partire dal 2004 l'OCSE ha avviato un progetto volto a migliorare il funzionamento dei meccanismi per la composizione delle controversie fiscali internazionali. Tale progetto ha condotto, tra l'altro, alla stesura del Manuale OCSE in tema di efficace gestione delle procedure amichevoli ("*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*", di seguito "MEMAP")<sup>3</sup>, che fornisce alle Amministrazioni tributarie e ai contribuenti le informazioni di base sul funzionamento delle MAP, identificando alcune *best practice* cui le Amministrazioni tributarie degli Stati membri dovrebbero conformarsi.

Le procedure amichevoli sono state, poi, oggetto dell'Action 14<sup>4</sup> del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* ("BEPS")<sup>5</sup> dell'OCSE, il quale persegue l'obiettivo di rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali attraverso l'individuazione di determinati standard minimi e *best practice*. In vista del raggiungimento di tale obiettivo e per assicurare l'effettiva implementazione dei predetti standard minimi, l'OCSE ha altresì istituito un processo di valutazione e monitoraggio<sup>6</sup> delle iniziative adottate dagli Stati membri dell'"FTA MAP Forum", tra i quali figura San Marino.

Inoltre, al fine di recepire le misure sviluppate nel progetto BEPS nelle Convenzioni bilaterali, nell'ambito del progetto BEPS è stata prevista l'implementazione della "*Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti*" (c.d. "MLI", sottoscritta da San Marino in data 7 luglio 2017 ed entrata in

---

<sup>2</sup> Per doppia imposizione giuridica si intende quel fenomeno attraverso il quale un componente reddituale (ad esempio, dividendi o interessi) è assoggettato a imposizione due o più volte in capo al medesimo soggetto in due o più Stati; per doppia imposizione economica, invece, si intende il fenomeno per cui due o più soggetti sono assoggettati a imposizione sul medesimo componente reddituale da parte di due o più Stati (ad esempio, utili delle imprese associate). Cfr. Commentario all'Articolo 23 A e B del Modello OCSE, paragrafi 1 e 2.

<sup>3</sup> OECD – Centre for Tax Policy and Administration, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) - February 2007 Version*, disponibile all'indirizzo [www.oecd.org/ctp/memap](http://www.oecd.org/ctp/memap).

<sup>4</sup> Intitolato "*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*", pubblicato in data 5 ottobre 2015.

<sup>5</sup> Progetto a cui la Repubblica di San Marino ha aderito nel mese di luglio 2016. Si tratta del documento denominato "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*" che si propone di definire, attraverso quindici azioni, concrete proposte adottabili dai singoli Stati per contrastare l'elusione fiscale, le pratiche fiscali dannose e la pianificazione fiscale aggressiva.

<sup>6</sup> Cfr. OCSE, "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*", pubblicato a ottobre 2016.

vigore, per San Marino, il 1° luglio 2020 con Decreto Consiliare 2 marzo 2020 n. 36 - Ratifica della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti<sup>7</sup>, la quale contiene, tra le altre, disposizioni specifiche per la composizione amichevole delle controversie internazionali.

Anche le Linee guida OCSE sulla determinazione dei prezzi di trasferimento ("*transfer pricing*")<sup>8</sup>, all'interno del Capitolo IV relativo agli strumenti amministrativi per evitare e risolvere le controversie generate da rettifiche di *transfer pricing*, dedicano un apposito paragrafo all'impiego delle MAP. In esso vengono messi in luce tanto gli aspetti generali quanto quelli più strettamente connessi con la problematica delle rettifiche corrispondenti (c.d. "*corresponding adjustment*"), da effettuare in caso di rettifiche primarie di *transfer pricing*.

## **Sez. 2.2 Basi giuridiche interne**

Per quanto riguarda il quadro normativo interno, la base giuridica per l'instaurazione di una procedura amichevole va rinvenuta nelle singole Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino<sup>9</sup>, le quali, una volta ratificate internamente, acquisiscono lo status di legge primaria ai sensi della Legge 27 novembre 2015 n. 174.

Inoltre, nell'ordinamento tributario sammarinese un riferimento espresso alle procedure amichevoli è rinvenibile nel comma 4 dell'articolo 46 (*Determinazione del reddito*) della Legge 16 dicembre 2013 n. 166, laddove si afferma che le regole di determinazione a valore normale si applicano "*anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri, a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*". La predetta disposizione conferma, quindi, la correlazione fra il *transfer pricing* e la disciplina internazionale pattizia in materia di doppie imposizioni.

---

<sup>7</sup> La MLI dà attuazione all'Action BEPS 15 ("*A Mandate for the development of a multilateral instrument on tax treaty measures to tackle BEPS*"), ed è stata pubblicata dall'OCSE in data 24 novembre 2016.

<sup>8</sup> *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, il cui testo riveduto e integrato è stato pubblicato dall'OCSE in data 10 luglio 2017.

<sup>9</sup> Per un elenco aggiornato dei trattati contro le doppie imposizioni stipulati dalla Repubblica di San Marino si veda il seguente link: <http://www.esteri.sm/on-line/home/affari-esteri/trattati-internazionali/convenzioni-bilaterali/accordi-in-materia-di-doppia-imposizione-fiscale-e-scambio-dinformazioni-in-materia-fiscale/articolo1001384.html>.

### Parte 3. ATTORI ISTITUZIONALI

I soggetti che presiedono alla gestione e trattazione delle procedure amichevoli sono la Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio, Dipartimento Finanze e Bilancio, in qualità di autorità competente per la Repubblica di San Marino, e l'Ufficio Tributario.

In generale, con il termine "autorità competente" si designa l'organo che rappresenta uno Stato contraente nelle relazioni derivanti da un trattato. Con specifico riferimento alle MAP, l'autorità competente è l'organo che esercita le funzioni di rappresentanza statale per ciò che attiene sia agli aspetti interni relativi alle relazioni con il contribuente sia agli aspetti esterni relativi ai rapporti con l'altro Stato interessato alla procedura.

L'autorità competente si impegna, in condizioni di piena indipendenza e discrezionalità anche nei confronti dell'Amministrazione tributaria<sup>10</sup>, a garantire l'applicazione in buona fede della Convenzione, negoziando con l'altro Stato contraente soluzioni ispirate a principi di equità e trasparenza.

L'Ufficio Tributario fornisce all'autorità competente sammarinese il supporto tecnico e la necessaria collaborazione durante lo svolgimento dell'intera attività istruttoria della MAP, interagendo in particolare durante la fase che attiene alla redazione del documento di posizione (c.d. "*position paper*")<sup>11</sup> e al relativo scambio di corrispondenza strumentale all'illustrazione, all'autorità competente dell'altro Stato, degli elementi di fatto e di diritto alla base del caso oggetto di esame. Il ruolo dell'Ufficio Tributario assume rilevanza anche in ragione della necessità di garantire la massima coerenza tra le posizioni tecniche assunte in sede di procedura con quelle espresse in altri contesti, specificamente in sede interpretativa o di controllo.

---

<sup>10</sup> Come previsto dal "*Terms BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*" (C.4).

<sup>11</sup> Per "*position paper*" si intende quell'atto attraverso cui l'Amministrazione tributaria indica le motivazioni tecnico-giuridiche a fondamento della propria posizione.

## **Parte 4. ARTICOLO 25 DEL MODELLO OCSE**

Come accennato, tutte le Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino recano una clausola, corrispondente all'articolo 25 del Modello OCSE, istitutiva della procedura amichevole.

L'istituto si configura anzitutto, ai sensi dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 25, come rimedio attivabile dal contribuente che ritenga di essere o di poter essere leso da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione.

Inoltre, ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 25, è possibile che una procedura amichevole sia iniziata direttamente dalle autorità competenti degli Stati contraenti.

Le due ipotesi vengono analizzate separatamente.

### **Sez. 4.1 Procedura amichevole su iniziativa delle Autorità Competenti**

Il paragrafo 3 dell'articolo 25 del Modello OCSE prevede, al primo periodo, che la procedura amichevole possa anche essere iniziata dalle autorità competenti degli Stati contraenti per risolvere in via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione<sup>12</sup>.

Si tratta sostanzialmente di difficoltà di carattere generale, che riguardano determinate categorie piuttosto che singoli contribuenti, ancorché tali difficoltà possano essersi evidenziate in relazione a casi individuali coperti dai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 25.

Inoltre, ai sensi del secondo periodo del paragrafo 3, le due Amministrazioni possono aprire consultazioni allo scopo di eliminare fenomeni di doppia imposizione connessi con casi non previsti dalla Convenzione. Rientra, ad esempio, in quest'ultima ipotesi il caso di un'impresa residente di uno Stato terzo avente stabili organizzazioni in entrambi gli Stati contraenti.

Di conseguenza, accanto a una procedura amichevole intesa a raggiungere la soluzione di casi specifici di imposizione in contrasto con le norme convenzionali, viene prevista la possibilità che una procedura amichevole venga iniziata su impulso delle autorità competenti al fine di risolvere questioni connesse con l'interpretazione o applicazione della Convenzione ovvero di dirimere fattispecie non contemplate nel testo convenzionale.

L'accordo raggiunto dalle autorità competenti nell'ambito di una procedura amichevole aperta ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, del Modello OCSE, interessa un numero ampio di contribuenti e, pertanto, va assoggettato ad adeguate forme di pubblicità.

### **Sez. 4.2 Procedura amichevole su iniziativa del contribuente**

#### **Sez. 4.2.1 Ambito soggettivo**

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE statuisce che se una "persona" reputa che si sia realizzata, o si possa realizzare, nei suoi confronti una imposizione non conforme alla Convenzione, essa può presentare il caso all'autorità competente del proprio Stato di residenza o, nell'ipotesi di cui all'articolo 24 (Non discriminazione), paragrafo 1, dello stesso Modello OCSE, all'autorità competente dello Stato di cui possiede la nazionalità<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> "The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention".

<sup>13</sup> Si evidenzia come non tutte le Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino contengano, accanto alla residenza, il riferimento alla nazionalità. Ne consegue che, qualora il contribuente intenda avvalersi del principio di non discriminazione, deve fare riferimento diretto alle singole Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino con lo Stato estero di volta in volta interessato, al fine di verificare se possa o meno essere soggetto legittimato all'attivazione della procedura amichevole (cfr. Convenzione Bilaterale con il Vietnam).

Non necessariamente la doppia imposizione deve essersi già verificata, essendo sufficiente, ai fini del reclamo da parte dell'interessato, che questi ritenga che le misure fiscali adottate nei suoi confronti comporteranno tale effetto.

Con riferimento al termine "persona", esso ricomprende le persone fisiche, le persone giuridiche, le società e ogni altra associazione o ente che siano dotati di soggettività tributaria e siano residenti, ai fini fiscali, nel territorio di uno dei due Stati *partner* della Convenzione.

#### **Sez. 4.2.2 Ambito oggettivo**

Nella previsione di cui all'articolo 25, paragrafi 1 e 2 del Modello OCSE rientrano tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano tanto le persone fisiche quanto le persone giuridiche e le altre entità cui si applica la Convenzione.

Per quanto riguarda le persone fisiche, può trattarsi, ad esempio, di ipotesi di doppia residenza fiscale, di non corretta applicazione di ritenute su dividendi, interessi e royalties, di controversa qualificazione del reddito di lavoro percepito dal contribuente, etc.

Con riferimento ai soggetti diversi dalle persone fisiche, a titolo di esempio possono formare oggetto della procedura questioni relative all'esistenza di una stabile organizzazione, alla qualificazione di redditi come utili d'impresa ovvero come diversa categoria disciplinata da specifiche disposizioni convenzionali, oppure ancora alla corretta attribuzione degli utili alle imprese associate di un gruppo multinazionale.

Con specifico riguardo a tale ultima fattispecie, le ipotesi di doppia imposizione emergenti dalla rettifica degli utili di imprese associate – in applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento ("*transfer pricing*") – rappresentano una delle fattispecie più ricorrenti tra quelle oggetto di procedura amichevole, anche in ragione del fatto che le valutazioni circa l'effettivo rispetto delle condizioni di libera concorrenza nell'ambito di operazioni *intercompany* risultano caratterizzate da profili di particolare complessità e tecnicismo.

Come noto, la rettifica dei prezzi di trasferimento operata dall'amministrazione fiscale di uno degli Stati contraenti può generare fenomeni di doppia imposizione sia economica, sia giuridica (si pensi al caso in cui la rettifica riguardi componenti reddituali relative ai rapporti tra una stabile organizzazione situata in uno Stato e la propria casa madre residente nell'altro Stato). Al fine di evitare tali fenomeni, gli articoli 7, paragrafo 3 (in materia di utili delle imprese) e 9, paragrafo 2 (in materia di imprese associate) del Modello OCSE prevedono che, a fronte della contestazione proveniente da uno Stato contraente di un maggior imponibile conseguente alla rideterminazione a valore normale di prezzi di trasferimento infragruppo (c.d. *primary adjustment*), l'altro Stato riconosce una corrispondente rettifica di pari importo ma di segno opposto del reddito imponibile del soggetto ivi residente che ha operato quale controparte della transazione oggetto di accertamento nel primo Stato (per l'appunto, il *corresponding adjustment*).

Peraltro, la rettifica *de qua* non opera in modo automatico, ma è soggetta a verifica che il *primary adjustment* sia corretto da un punto di vista qualitativo e quantitativo.

Alcune Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino non contengono una clausola analoga a quella recata dall'articolo 9, paragrafo 2 del Modello OCSE. In proposito, San Marino ha esplicitato un'apposita riserva all'inserimento del contenuto di detto paragrafo in sede di MLI<sup>14</sup>, riservandosi quindi di applicare i *corresponding adjustment* solo nel contesto di una procedura amichevole.

Pertanto, in conformità con gli indirizzi espressi dalla Repubblica di San Marino a livello internazionale, anche laddove la Convenzione Bilaterale applicabile non rechi previsioni conformi all'articolo 9, paragrafo 2, del Modello OCSE, in caso di rettifiche di *transfer pricing* sarà comunque consentito ai contribuenti attivare una MAP.

Infine, sempre in conformità con gli indirizzi espressi a livello internazionale, sarà consentito ai contribuenti attivare una MAP in fattispecie relative alla corretta applicazione, da parte degli Stati contraenti, delle clausole anti-abuso contenute nelle diverse Convenzioni bilaterali.

---

<sup>14</sup> In particolare, articolo 17, paragrafo 3.



### **Sez. 4.2.3 Termini di presentazione dell'istanza**

Per la corretta individuazione dei termini entro i quali il contribuente può produrre istanza di apertura di una procedura amichevole, deve farsi riferimento a quanto previsto dalla singola Convenzione bilaterale applicabile al caso di specie.

Anche se il Modello OCSE individua come termine finale per la presentazione dell'istanza il terzo anno dalla prima notifica della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione, una parte delle Convenzioni bilaterali stipulate dalla Repubblica di San Marino individua un termine di due anni. Con riferimento a queste ultime, poiché la previsione di un termine per la proposizione della MAP non inferiore a tre anni dalla notifica dell'atto che contiene l'imposizione non conforme alla Convenzione costituisce uno standard minimo previsto dall'Action 14 del Progetto BEPS<sup>15</sup>, la Repubblica di San Marino è intervenuta in sede di MLI affinché, a condizione di reciprocità di notifiche con le altre giurisdizioni aderenti, vengano modificate le Convenzioni Bilaterali che attualmente non soddisfano il precitato standard minimo, e ha attivato le necessarie negoziazioni bilaterali laddove l'MLI non consentirà di operare le succitate modifiche.

Ciò posto, ai fini del computo del termine iniziale, la locuzione "*prima notificazione della misura che comporta un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione*" va letta nella maniera più favorevole al contribuente, conformemente all'interpretazione contenuta nel paragrafo 21 del Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE.

Occorre dunque distinguere tra (i) la situazione in cui l'imposizione non conforme lamentata dal contribuente derivi dall'applicazione di un'imposta o una ritenuta alla fonte domestica (ad esempio, ritenute applicate su pagamenti di dividendi, interessi e royalties) e (ii) quella in cui la medesima derivi da rettifiche operate dall'Amministrazione tributaria (ad esempio, verifiche, contestazioni o rettifiche dei prezzi di trasferimento applicati in transazioni fra imprese associate).

Nel caso sub (i) il termine per la valida presentazione dell'istanza di apertura di MAP decorre dalla data di notifica da parte dell'Amministrazione tributaria del diniego del rimborso richiesto in relazione alla ritenuta alla fonte subita, ovvero decorre dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta di rimborso senza che sia intervenuta la decisione dell'Ufficio Tributario, in conformità a quanto previsto dall'articolo 6, comma 2, della Legge 5 ottobre 2011 n. 160, fatti salvi i termini previsti dall'articolo 133, comma 6 della Legge 13 dicembre 2013 n. 166.

Per quanto riguarda il caso sub (ii), coerentemente con la posizione espressa dalla Repubblica di San Marino, il termine iniziale del periodo entro cui il contribuente può presentare l'istanza coincide - anche ai fini della MAP bilaterale - con la data di notifica dell'avviso di accertamento che ha generato l'imposizione non conforme alla Convenzione.

Si precisa, tuttavia, che il contribuente ha comunque facoltà di presentare l'istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento: è possibile, ad esempio, chiedere l'apertura di una procedura amichevole a seguito della notifica di un verbale di controllo. In tal caso, la procedura amichevole si considera aperta dalla data in cui l'autorità competente riceve la domanda e le informazioni minime necessarie per l'instaurazione della procedura stessa.

### **Sez. 4.2.4 Contenuto e modalità di presentazione dell'istanza**

In linea di principio, l'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere presentata direttamente dal contribuente nel proprio Stato di residenza.

Per quanto riguarda, tuttavia, le rettifiche dei prezzi di trasferimento, l'istanza di apertura della procedura amichevole viene, di regola, presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a cura dell'impresa residente destinataria dell'accertamento. Ciò posto, in ordine a tali fattispecie la procedura amichevole può essere comunque validamente instaurata dall'impresa estera associata, in capo alla quale è già stata assoggettata a imposizione la materia imponibile oggetto di rettifica

---

<sup>15</sup> Come previsto dall'elemento B.1 della sezione *Terms of Reference to Monitor and Review the Implementing of the BEPS Action 14 Minimum Standard to Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective* del documento OCSE "*Terms BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*".

nel primo Stato. In tal caso, l'impresa associata si rivolge all'autorità competente del proprio Stato di residenza per lamentare la doppia imposizione generatasi in seno al gruppo multinazionale.

L'istanza va redatta in carta libera e consegnata a mano, ovvero spedita per raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero utilizzando il servizio elettronico di recapito certificato di cui al Decreto Delegato 15 giugno 2018 n. 65, a:

*Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio della Repubblica di San Marino  
Contrada Omerelli, 31  
47890 - San Marino Città  
Repubblica di San Marino*

È possibile - e parimenti opportuno in caso di materiale cospicuo - fornire la documentazione di supporto all'istanza in formato elettronico.

La presentazione dell'istanza di apertura della procedura amichevole non è soggetta ad alcun tipo di contribuzione.

L'istanza va redatta in lingua italiana o corredata da una traduzione ufficiale in lingua italiana. La documentazione allegata all'istanza è corredata della traduzione in lingua italiana o, in alternativa, in lingua inglese. È fatta tuttavia salva la facoltà, per l'autorità competente sammarinese, di richiedere una traduzione ufficiale in italiano, ove sia ritenuto opportuno.

Allo scopo di accelerare il processo di valutazione e la conseguente attivazione dei contatti con l'autorità competente estera, l'istanza deve contenere i seguenti elementi informativi:

- 1) il nome, l'indirizzo, il codice di identificazione fiscale e altre informazioni necessarie all'identificazione del contribuente che presenta l'istanza;
- 2) i periodi d'imposta interessati;
- 3) elementi informativi particolareggiati:
  - a) sui fatti e le circostanze del caso concreto, compresi i dettagli relativi alla struttura dell'operazione e alle relazioni tra i soggetti interessati (per tali intendendosi qualsiasi soggetto residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato o nell'altro Stato contraente della convenzione bilaterale e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa);
  - b) sulla tipologia e sulla data dell'atto o di altro documento o misura equivalente che ha originato o potrebbe originare la doppia imposizione ("questione controversa"), compresi eventualmente i dettagli del reddito percepito a San Marino o nell'altro Stato contraente e dell'inclusione di tale reddito nel reddito imponibile a San Marino o nell'altro Stato contraente;
  - c) sulle imposte rimosse o dovute sul suddetto reddito nell'ordinamento nazionale o nell'altro Stato contraente;
  - d) sui relativi importi nelle valute degli Stati contraenti;
- 4) una copia di eventuali documenti giustificativi relativi alle informazioni di cui al punto n. 3);
- 5) le disposizioni nazionali e convenzionali applicabili;
- 6) i seguenti ulteriori elementi informativi unitamente a una copia degli eventuali documenti giustificativi:
  - a) una spiegazione del motivo per cui il contribuente istante ritiene che vi sia una questione controversa;
  - b) i dettagli di eventuali istanze, cause e ricorsi avviati in merito alla questione controversa ed eventuali sentenze o decisioni degli organi giurisdizionali relative a tale questione controversa sia nella Repubblica di San Marino che nell'altro Stato contraente;
  - c) una dichiarazione di impegno da parte del contribuente a rispondere nel modo più completo e rapido possibile alle richieste pervenute dall'autorità competente nel corso della procedura amichevole nonché a rendere disponibile la documentazione integrativa che possa rendersi necessaria ai fini dell'attività istruttoria;

d) una copia dell'avviso di accertamento, del verbale di controllo o di altro documento equivalente da cui risulti la questione controversa e una copia di qualsiasi altro documento rilasciato dall'Ufficio Tributario o dall'amministrazione fiscale dell'altro Stato contraente, ove pertinente.

7) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione tributaria;

8) dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, da rendersi ai sensi della Legge 5 ottobre 2011 n.159, che tutte le informazioni e la documentazione fornite con l'istanza sono veritiere.

#### **Sez. 4.2.5 Rapporto con il contenzioso interno**

L'articolo 25, paragrafo 1, del Modello OCSE prevede che l'apertura della procedura amichevole possa essere richiesta dal contribuente *"indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale"*.

La presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole non preclude, infatti, al soggetto interessato il ricorso ai mezzi di impugnazione previsti dell'ordinamento nazionale, in conformità delle disposizioni normative interne.

In generale, alle MAP attivate nella Repubblica di San Marino ai sensi di una Convenzione bilaterale si affianca un procedimento giurisdizionale instaurato ai sensi della legislazione interna. L'opportunità di adire il giudice tributario corrisponde alla necessità di evitare che, in pendenza di procedura amichevole, l'imposta accertata nella Repubblica di San Marino diventi definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti.

Peraltro, il contemporaneo svolgimento della procedura amichevole e del procedimento contenzioso interno lascia aperta la possibilità di un giudicato confliggente con il dispositivo dell'accordo amichevole eventualmente intervenuto tra le autorità competenti. In tale ipotesi, l'Amministrazione tributaria potrebbe venirsi a trovare nella condizione di non poter legittimamente adempiere all'obbligazione internazionale assunta con l'accordo amichevole posto che a San Marino, come in altri Paesi, sussiste un vincolo di gerarchia delle fonti tale per cui un accordo di natura amministrativa raggiunto in sede di MAP non può derogare l'eventuale precedente decisione di un organo giurisdizionale nazionale passata in giudicato.

Di conseguenza, qualora un giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'autorità competente sammarinese deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale.

Nella opposta ipotesi in cui le autorità competenti addivengano a un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, presupposto necessario per l'esecuzione dell'accordo amichevole è l'accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale.

Valuterà inoltre il contribuente l'opportunità di proporre la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole.

In ultimo, si segnala che in caso di rettifica operata nell'altro Stato contraente, il contenzioso eventualmente aperto e pendente all'estero non configura una causa impeditiva per l'attivazione e prosecuzione della procedura amichevole, ammesso che l'altra Amministrazione tributaria manifesti la medesima disponibilità.

#### **Sez. 4.2.6 Clausola arbitrale**

Elemento distintivo della procedura amichevole aperta ai sensi di una Convenzione bilaterale è che non sussiste, in capo alle autorità competenti, un obbligo di risultato tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Sussiste unicamente un obbligo di diligenza che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di *"fare del loro meglio"* (*"shall endeavour"*) al fine di addivenire a un accordo che elimini l'imposizione non conforme alla Convenzione. In proposito, deve rilevarsi come allo stato attuale alcune Convenzioni stipulate dalla Repubblica di San Marino prevedano che la procedura di reciproco accordo scadrà entro la fine del terzo o quarto anno successivo a quello in cui il caso è stato

presentato dal contribuente, risultano sotto tale profilo non rispettose dello standard minimo previsto dall'Action 14. Allo scopo di garantire maggiore effettività alle MAP, anche con riferimento a tale profilo la Repubblica di San Marino è intervenuta in sede di MLI e ha manifestato l'intenzione di promuovere le necessarie negoziazioni bilaterali con gli Stati *partner* interessati.

Orbene, il Commentario OCSE all'articolo 25 (paragrafo 37) espressamente chiarisce che *"il paragrafo 2 senza dubbio comporta un dovere di trattare; ma per quanto attiene al raggiungimento del mutuo accordo a mezzo della procedura, le autorità competenti hanno soltanto l'obbligo di fare del loro meglio e non quello di raggiungere un risultato"*.

Nella pratica, può dunque verificarsi che la questione sottoposta alle autorità competenti degli Stati contraenti non trovi una composizione.

Nel merito, vale la pena di rammentare la modifica introdotta nel 2008 nel testo dell'articolo 25 del Modello OCSE, che ora prevede, al paragrafo 5, una fase arbitrale obbligatoria in esito al mancato accordo, entro due anni, tra i due Stati in sede di procedura amichevole.

Il nuovo paragrafo 5 dell'articolo 25 è applicabile a condizione che a livello bilaterale venga negoziato (o rinegoziato) il suo inserimento nelle nuove (o vigenti) Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tanto dipende dalla volontà negoziale degli Stati, che possono preferire di introdurre una simile clausola nelle Convenzioni stipulate con determinati Stati partner piuttosto che con altri, sulla base di valutazioni di varia natura.

Certamente, in presenza di una Convenzione bilaterale comprensiva di clausola corrispondente al paragrafo 5 dell'articolo 25, l'efficacia della procedura amichevole risulta rafforzata. Si precisa che, allo stato attuale, sei Convenzioni in vigore tra la Repubblica di San Marino e gli Stati partner recano una clausola arbitrale<sup>16</sup>. Detta clausola prevede in genere l'attivazione dell'arbitrato solo a seguito del consenso di entrambi gli Stati e del contribuente. Non stabilisce, quindi, un vincolo preventivo (mandatory arbitration) per gli Stati contraenti a intraprendere l'arbitrato in caso di mancata soluzione della controversia per via di amichevole composizione.

Lo scambio di note, oltre a manifestare la volontà degli Stati di implementare la clausola arbitrale, è inteso a definire i relativi termini operativi (modalità di formazione della commissione consultiva, criteri di selezione dei membri, ripartizione dei costi, scelta della lingua di lavoro etc.).

#### **Sez. 4.2.7 Sospensione della riscossione**

Per le procedure amichevoli attivate sulla base di Convenzioni bilaterali non sono previsti rimedi *ad hoc* di sospensione della riscossione. Resta in ogni caso ferma la possibilità, riconosciuta al contribuente, di beneficiare delle ordinarie misure di sospensione della riscossione previste dall'articolo 119, comma 6, della Legge 16 dicembre 2013 n. 166 o, in via giurisdizionale, dalla Legge 28 giugno 1989 n. 68.

#### **Sez. 4.2.8 Svolgimento della procedura**

L'articolo 25, paragrafo 2, del Modello OCSE stabilisce che, qualora l'autorità competente ritenga giustificato il reclamo del proprio contribuente, ma non sia in grado autonomamente di giungere a una soddisfacente soluzione, essa deve adoperarsi per regolare il caso in via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato. È, pertanto, possibile distinguere due fasi nello svolgimento della procedura amichevole.

In una prima fase, l'autorità competente che ha ricevuto il reclamo deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità. A tal fine, essa deve valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'apertura della procedura amichevole e deve accertare, in particolare, se l'istante correttamente ritenga che le azioni di uno o di entrambi gli Stati comportano o comporteranno un'imposizione non conforme alla Convenzione. Nel caso in cui la procedura amichevole abbia ad oggetto il rimborso di imposte prelevate in difformità dalle previsioni convenzionali, la verifica di ammissibilità dell'istanza - inclusa la verifica della valida presentazione di un'istanza di rimborso nonché la ricezione di un provvedimento di diniego o il

---

<sup>16</sup> Al momento, gli Stati partner delle Convenzioni contenenti una clausola arbitrale sono: Austria, Azerbaijan, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo ed Emirati Arabi Uniti.

decorso dei termini previsti per la formazione del silenzio-rifiuto – viene effettuata unitamente all'Ufficio Tributario.

Ove l'istanza risulti ammissibile e fondata, l'autorità competente deve vagliare la possibilità di rimediare essa sola all'imposizione non conforme alla Convenzione attraverso l'adozione di misure unilaterali. In caso contrario, il reclamo del contribuente viene notificato all'autorità competente dell'altro Stato per un confronto a più alto livello.

In conformità a quanto sopra, una volta ricevuta l'istanza, la Segreteria di Stato per le Finanze e il Bilancio, Dipartimento delle Finanze, valuta, in base agli elementi acquisiti, l'ammissibilità della stessa in termini di soddisfacimento dei requisiti soggettivi e oggettivi declinati ai punti precedenti per l'accesso alla procedura, coinvolgendo - ove necessario - l'Ufficio Tributario al fine di ottenere un parere sulle questioni dubbie.

In questa fase l'autorità competente può inoltre, richiedere al contribuente le informazioni supplementari e le integrazioni documentali che si rendano necessarie per l'attivazione e lo svolgimento della procedura amichevole.

Ove il contribuente non vi abbia già provveduto, l'autorità competente, se del caso attraverso l'autorità competente estera, lo invita a presentare istanza di rimborso.

Infine, l'autorità competente informa il soggetto istante in merito alla ricevibilità dell'istanza e alla valida instaurazione della procedura.

Ove la doppia imposizione sia generata da un atto emesso dall'Ufficio Tributario, quest'ultimo valuta se, *prima facie*, siano ravvisabili elementi che inducano a una eliminazione della doppia imposizione con atto unilaterale, ossia in via di autotutela ai sensi dell'articolo 44 della Legge 5 ottobre 2011 n. 160. Parimenti, se la doppia imposizione scaturisce da un atto emesso dall'Amministrazione estera, l'Ufficio Tributario valuta la possibilità di riconoscere un rimborso o uno sgravio al contribuente residente, in considerazione della manifesta conformità dell'atto estero alla relativa norma convenzionale.

Ove, invece, non si consideri esperibile una eliminazione unilaterale della doppia imposizione, l'autorità competente sammarinese informa l'autorità dell'altro Stato circa la decisione di avviare la MAP; contestualmente viene informato l'Ufficio Tributario.

La data di apertura della MAP coincide con la data originaria di presentazione dell'istanza con annessa documentazione, a meno che non si renda necessario acquisire documentazione integrativa, nel qual caso la procedura ha inizio dalla data di presentazione di quest'ultima.

Se l'istanza di apertura della MAP è stata prodotta da soggetto collegato nell'altro Stato interessato alla procedura (casi di rettifica dei prezzi di trasferimento), rileva la data comunicata tempestivamente dall'autorità competente estera.

I rapporti tra le autorità competenti finalizzati alla risoluzione del caso di doppia imposizione normalmente si svolgono attraverso lo scambio di posizioni in forma scritta e, ove necessario, la fissazione di incontri negoziali. Di regola, l'autorità competente che per prima invia il proprio documento di posizione è quella dello Stato che ha adottato la misura suscettibile di produrre doppia imposizione. In generale, nella redazione dei documenti di posizione è utilizzata la lingua inglese.

#### **Sez. 4.2.9 Ruolo del contribuente**

La procedura amichevole è mezzo di risoluzione delle dispute tra gli Stati contraenti, nell'esercizio della rispettiva potestà tributaria. Interlocutori esclusivi del confronto in sede di procedura sono le autorità competenti dei due Stati, uniche legittimate a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto.

Quanto sopra non esclude che il contribuente sia comunque invitato a svolgere un ruolo attivo, soprattutto con riferimento alla necessità di descrivere il caso puntualmente e in modo veritiero, fornendo ogni elemento informativo idoneo ad assicurare una trattazione esaustiva. Sotto tale profilo, egli è tenuto, di regola, a un atteggiamento cooperativo, trasparente e in buona fede.

Per altro verso, è riconosciuto al contribuente un diritto di informazione.

In particolare, nel MEMAP (Sezione 3.3.3 e relativa *best practice* n. 14) si raccomanda che il contribuente venga informato dall'autorità competente sullo stato della procedura e possa altresì chiedere di essere ascoltato in merito alla controversia.

Ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di *transfer pricing*, il Commentario all'articolo 25 del Modello OCSE contiene l'ulteriore raccomandazione (paragrafo 40, lettera (c)) che sia riconosciuta al contribuente - attesa la specificità della materia - ogni ragionevole possibilità di rappresentare all'autorità competente, oralmente o per iscritto, fatti e argomenti relativi al caso.

Entrambe le prassi sopra descritte vengono, di regola, osservate dall'Amministrazione tributaria sammarinese. I fatti e gli argomenti rappresentati possono essere oggetto di valutazione congiunta da parte del Dipartimento delle Finanze e dell'Ufficio Tributario.

#### **Sez. 4.2.10 Conclusione della MAP**

In caso di accordo tra le autorità competenti, generalmente l'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP comunica i contenuti dell'accordo al contribuente, mentre l'Ufficio Tributario ne dispone l'esecuzione, provvedendo - ove del caso - al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta e delle relative sanzioni e interessi. Ove si tratti di procedura amichevole conseguente a una rettifica di *transfer pricing*, l'autorità competente sammarinese generalmente comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente, anche qualora l'istanza di MAP sia stata presentata all'autorità competente estera dal contribuente non residente.

Qualora l'accordo amichevole sia intervenuto in pendenza di procedimento giurisdizionale, il contribuente può accettare la definizione raggiunta in ambito negoziale (con contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale) oppure rifiutarla, proseguendo il giudizio. In ogni caso il contribuente deve informare per iscritto l'autorità competente e, contestualmente, l'Ufficio Tributario, Direzione Centrale Accertamento, circa la scelta operata.

#### **Sez. 4.2.11 Estensione degli effetti della MAP**

Nell'esclusivo ambito di applicazione delle Convenzioni bilaterali e previa valutazione da parte delle autorità competenti, gli effetti dell'accordo raggiunto da queste ultime in sede di procedura amichevole possono essere estesi anche a periodi di imposta immediatamente successivi a quelli oggetto di MAP, in relazione ai quali le fattispecie in esame hanno mantenuto identica connotazione.

Tanto avviene, di prassi, soprattutto nei casi di procedura amichevole instaurata per dirimere la controversa qualificazione di un reddito in relazione alle tipologie previste dalla Convenzione, al fine di determinare la spettanza della potestà impositiva all'uno o all'altro Stato contraente.

Pertanto, in esito ai negoziati intervenuti in corso di procedura amichevole e a condizione che i presupposti di fatto e di diritto siano rimasti immutati anche nel periodo o nei periodi d'imposta successivi a quelli sui quali è intervenuto l'accordo, l'autorità competente sammarinese può valutare, di concerto con l'altro Stato, di estendere temporalmente gli effetti dell'accordo amichevole, previo esplicito assenso del contribuente.

## Parte 5. INTERVENTO DELL'UFFICIO TRIBUTARIO

L'Ufficio Tributario affianca l'autorità competente nelle diverse fasi del contenzioso internazionale.

In particolare, l'Ufficio Tributario presta supporto tecnico-normativo nella fase iniziale di definizione della posizione di parte sammarinese rispetto alle controparti estere. Successivamente, essa assiste l'autorità competente nei diversi momenti di confronto che contrassegnano la fase negoziale, attraverso l'elaborazione di una proposta mirata a un possibile accordo bilaterale, anche qualora dal raggiungimento dell'accordo medesimo derivi una rettifica in diminuzione del reddito. Infine, durante l'eventuale espletamento della fase arbitrale, l'Ufficio Tributario acquisisce gli elementi informativi ed effettua gli approfondimenti richiesti dalla commissione consultiva.

Sotto un profilo strettamente operativo, sono di competenza dell'Ufficio Tributario gli adempimenti connessi con la sospensione della riscossione o degli atti esecutivi conseguenti ad atti di accertamento adottati dall'Amministrazione tributaria. Parimenti essa procede, al termine della procedura amichevole, a porre in essere le misure eventualmente necessarie per ottemperare all'accordo concluso con l'autorità competente estera.

In considerazione di quanto sopra, si rende necessario definire l'ambito di intervento dell'Ufficio Tributario ai fini una partecipazione compiuta e consapevole alla trattazione delle controversie internazionali.

Occorre, al riguardo, distinguere tra procedure amichevoli originate da un atto d'accertamento emesso dall'Amministrazione tributaria sammarinese e procedure amichevoli scaturite da una rettifica operata da un'Amministrazione estera.

È evidente, nel primo caso, che agli atti dell'Ufficio sono presenti tutti gli elementi informativi e documentali (avviso d'accertamento, verbale di constatazione, documentazione acquisita durante il controllo) utili alla predisposizione, da parte dell'Ufficio medesimo, di un documento di sintesi in cui siano evidenziati i presupposti e le ragioni dell'azione amministrativa. Il documento contiene i necessari apprezzamenti in merito alle argomentazioni esposte dal contribuente all'atto della richiesta di apertura della procedura amichevole. In definitiva, i contenuti del documento di sintesi devono essere tali da consentire un'agile predisposizione del *position paper* di parte sammarinese.

Inoltre, nel prosieguo della procedura l'Ufficio potrebbe essere nuovamente interessato al fine di effettuare gli approfondimenti che si rendono necessari per rispondere a richieste di chiarimento o replicare a questioni specifiche poste dall'autorità competente estera.

In un momento ulteriore, potrebbe altresì risultare necessario un complessivo riesame del caso, soprattutto laddove si instauri una fase arbitrale, nel corso della quale, di prassi, la commissione consultiva effettua una propria istruttoria *ex novo*.

Se, invece, la doppia imposizione è scaturita da un accertamento estero, l'Ufficio Tributario deve opportunamente acquisire tutti gli elementi informativi e documentali utili all'analisi del caso. Questo generalmente comporta l'effettuazione di accessi e ispezioni o, quanto meno, l'invio di questionari allo scopo sia di riscontrare la sussistenza dei presupposti su cui si fonda la pretesa estera sia di verificare la fondatezza di tale pretesa.

Anche in tal caso, sulla base degli elementi acquisiti l'Ufficio produce un documento di sintesi quanto più possibile completo e direttamente utilizzabile ai fini di una replica al *position paper* dell'Amministrazione estera.

Infine, occorre considerare l'ipotesi in cui la doppia imposizione è generata da un atto di diniego o dal silenzio-rifiuto opposto a un'istanza di rimborso presentata ai sensi di una Convenzione bilaterale. La fattispecie interessa, ai fini istruttori, soprattutto nel caso in cui si tratti di contribuente estero che si è rivolto alla propria autorità competente per ottenere l'eliminazione della doppia imposizione conseguita al mancato rimborso di ritenute o crediti d'imposta.

## **Parte 6. MAP E STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO**

Nell'ipotesi in cui venga prestata adesione al verbale di controllo ai sensi dell'articolo 113 della Legge 16 dicembre 2013 n. 166, la funzione deflativa del contenzioso che caratterizza la *ratio* dell'istituto definitorio in esame, con gli ulteriori previsti effetti premiali sotto il profilo sanzionatorio (nella specie, l'applicazione di sanzioni nella misura di 1/4 del minimo), esplica conseguenze analoghe a quelle della mancata impugnazione, ove l'effetto di definitività dell'imposta dallo stesso recata impedisce che quest'ultima possa essere modificata a seguito di un riesame in seno alla MAP e dell'eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti.

Il medesimo effetto di immodificabilità si realizza laddove, a seguito di opposizione al verbale di controllo e della successiva instaurazione del contraddittorio, venga prestata adesione al nuovo verbale di controllo, come previsto dall'articolo 114 della Legge 16 dicembre 2013 n. 166: anche in tali ipotesi, l'adesione esplica effetti sulla MAP nel senso di precluderne l'esperimento ai fini della revisione dell'imposta risultante dall'atto di definizione.

In altri termini l'adesione al verbale di controllo determina il medesimo effetto di chiudere la posizione, che da parte dell'Amministrazione non può essere riaperta e ridiscussa in ambito MAP.

Resta, comunque, impregiudicata la possibilità – di fatto e in via unilaterale – di addivenire da parte dell'autorità competente estera a una rettifica corrispondente in funzione della completa eliminazione della doppia imposizione.