



STRUMENTI PER LA RISOLUZIONE DI CONTROVERSIE IN MATERIA FISCALE INTERNAZIONALE

LE BASI GIURIDICHE NAZIONALI

16 OTTOBRE 2025

Siegfried Mayr / Giovanni Fort

Le basi giuridiche nazionali

- Basi giuridiche internazionali: art. 25 MTC, artt. 16-17 MLI, artt. 18-26 MLI, Convenzione 90/436/CEE, direttiva (UE) 2017/1852;



Italia

- Singole leggi ratifica DTC (procedure amichevoli e arbitrali), L. n. 99/1993 ratifica Convenzione 90/436/CEE (eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate), D.Lgs. n. 49/2020 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 (meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea) → Legge di ratifica MLI?
- singole norme quali art. 110.7 TUIR (secondo periodo) e art. 31-quater DPR ;
- importanti Provvedimenti Agenzia Entrate quali n. 108954 del 30/5/2018(art. 31-quater) e n. 381180 del 16/12/2020 (D.Lgs. n. 49/2020)

Articolo 110.7 TUIR



- Art. 110.7 TUIR: *“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti ... che ... controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società ... 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, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma” → **DM 14 maggio 2018***

Articolo 31-quater DPR 600 (1 di 9)



- Art. 31-quater (*Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale*) → inserito da art. 59.2, D.L. n. 50/2017;
- “La **RETTIFICA IN DIMINUZIONE DEL REDDITO** ... può essere riconosciuta” per effetto di tre fattispecie principali (lettere a), b) e c)):
 - “ (a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle **convenzioni internazionali** .. o dalla **Convenzione** ...” **90/436/CEE** “nonché delle **procedure di risoluzione** delle controversie in materia fiscale disciplinate dalla **direttiva (UE) 2017/1852** ...”

Articolo 31-quater DPR 600 (2 di 9)



- “b) a conclusione dei **controlli** effettuati nell'ambito di **attività di cooperazione internazionale** i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti” → cfr. nuovi artt. 31-bis.2, 31-bis.3 e 31-bis.4 DPR 600 introdotti con art. 3.1. D.Lgs. 12/02/2024 n. 13;
- “ c) a seguito di **istanza** da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, 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 ... 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) ...** ” → lett. c): «cuore» del regime sugli **AGGIUSTAMENTI CORRISPONDENTI**.

Articolo 31-quater DPR 600 (3 di 9)



Commenti:

- Fine: eliminare la doppia imposizione economica → a fronte rettifica effettuata da Stato A su impresa associata A (c.d. “*primary adjustment*”) dovrebbe far seguito un “*corresponding adjustment*” o aggiustamento corrispondente di segno opposto nello Stato B dell’impresa associata controparte B → art. 31-quater: aggiustamento corrispondente;

Articolo 31-quater DPR 600 (4 di 9)



- formulazione anteriore art. 110.7: *“... la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto ... a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle convenzioni internazionali ...”*
→ art. 31-quater: tre ulteriori ipotesi oltre MAP da DTC: Convenzione 90/436/CEE, Direttiva (UE) 2017/1852 e, n.b., c.d. riconoscimento unilaterale da parte AdE;
- Requisiti soggettivi: art. 31-quater lett. c) (“contribuente”) → Provv. (punto 1): **«impresa residente nel territorio dello Stato ... che si trovi ... in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell’articolo 110 ... ovvero che operi in uno Stato estero per il tramite di una SO. ... anche l’impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una SO ...”** → SO estera: non necessario il riferimento se applicato regime ordinario del credito (doppia imposizione derivante da accertamento estero risolta a monte da art. 165) → quindi solo SO estera cui applicabile regime BEX (art. 168-ter);

Articolo 31-quater DPR 600 (5 di 9)



- Oggetto procedura: “... riconoscimento in Italia di una **VARIAZIONE IN DIMINUZIONE DI REDDITO** a fronte di una *rettifica in aumento ... effettuata da uno Stato ...*” → oggetto è “*variazione in diminuzione*”, **non** rimborso/maggior credito imposta nazionale → giusto, perché la norma si riferisce a “*la rettifica in diminuzione del reddito*” → però necessità di una serie di dichiarazioni emendative? Poi, cosa fare ad es. nel consolidato fiscale? Più “facile” riconoscere rimborso/maggior credito? Istanza di rimborso dello «effetto fiscale» della variazione in diminuzione;
- Presupposto: “**RETTIFICA IN AUMENTO**” effettuata da Stato estero: quali sono le forme necessarie dell’atto giuridico estero? Oltre avvisi di accertamento, procedure deflative? Acquiescenza? Conciliazione giudiziale? Verifica seguita da dichiarazione integrativa? Se ravvedimento operoso estero su anni diversi rispetto accertamento vero e proprio? APA estero? → Provv.: “**atti impositivi emessi dall’autorità fiscale estera da quali scaturisce la rettifica in aumento**”;

Articolo 31-quater DPR 600 (6 di 9)



- Rettifica in aumento estera deve essere “**DEFINITIVA**” e “**CONFORME**”:
 - “**definitività**”: no indicazioni nel Provv né in documenti di prassi dell’Agenzia → CM 9/E del 2015 (benché istituto del credito d’imposta per le imposte estere) → “definitività” equivale a “irripetibilità” → ripresa in aumento estera “non è più suscettibile di modificazioni a favore del contribuente” non residente → il contribuente non residente non può più esperire rimedi giurisdizionali → mancata “definitività” non è però elemento preclusivo dell’Istanza (punti 2.4. e 4.3. Provv.) → se procedimento si conclude positivamente in Italia, certificazione AF estera (o documentazione equivalente) attestante “definitività” della rettifica in aumento;
 - “**conformità**”: conformità al principio di libera concorrenza da documentare sulla base di analisi/metodologie anche diverse da quelle utilizzate da Stato estero (magari non “conformi”) → cioè, dimostrare che rettifica sarebbe giustificata secondo TPG;

Articolo 31-quater DPR 600 (7 di 9)



- la rettifica in diminuzione del reddito imponibile ai fini II.DD. deve (ex art. 1, comma 281, L. 147/2013) riflettersi in identica variazione del valore della produzione netta ai fini dell'**IRAP**;
- istanza, oltre a contenere elementi di diritto e di fatto, deve **indicare strumento giuridico per risoluzione della controversia “di cui è richiesta attivazione”** e deve essere presentata entro i termini indicati dallo strumento giuridico → difatti, prima fase (salva diversa richiesta) è di (eventuale) riconoscimento unilaterale → solo dopo si applica strumento giuridico;
- entro **30 gg**: ammissibilità o improcedibilità (integrazione istanza entro 30 gg);
- se ammissibile, svolgimento procedimento (anche in contraddittorio) → conclusione entro **180 gg** → **termine ordinatorio o perentorio? No silenzio-assenso/silenzio-rigetto?**

Articolo 31-quater DPR 600 (8 di 9)



- Al termine istruttoria, atto motivato di: *“riconoscimento”* oppure *“mancato riconoscimento”* della variazione in diminuzione (punto 4.2.);
- **Possibile parziale riconoscimento?** Per es. sì rilievo A, *no* rilievo B? Accoglimento parziale unica rettifica?
- Se *“riconoscimento”*:
 - comunicazione AdE a AC Stato estero;
 - provvedimento AdE che dispone variazione in diminuzione e comunicazione a Ufficio competente per esecuzione → anche rideterminazione di imponibile positivo a perdita o maggiore perdita;

Articolo 31-quater DPR 600 (9 di 9)



- Se “*mancato riconoscimento*”, aggiustamento corrispondente potrà essere/sarà ottenuto attraverso esecuzione degli accordi tra ACs previsti da strumento giuridico indicato in istanza da contribuente (tra quelli di cui lett. a) art. 31-quater) e **attivato automaticamente** (punto 6.1.);
- contribuente può anche **attivare direttamente** la procedura selezionata **senza** richiedere rettifica in diminuzione unilaterale da parte dell’Agenzia delle Entrate (punto 6.2.).

Secondary transaction e secondary adjustment (1 di 6)



- Aggiustamento corrispondente dell'art. 31-quater risolve tutte le possibili problematiche di doppia imposizione economica?
- Alla rettifica effettuata da Stato A su impresa associata A ("*primary adjustment*") dovrebbe far fronte seguito un aggiustamento corrispondente ("*corresponding adjustment*") di segno opposto nello Stato B dell'impresa associata controparte B → art. 31-quater ha questa finalità;
- Alcuni Stati esteri assumono però esistenza di connesse transazioni "virtuali" o "figurative" (le c.d. "secondary transactions") nonché **dei loro effetti fiscali** (i "secondary adjustments");

Secondary transaction e secondary adjustment (2 di 6)



- Logica sottostante: impresa A ha «trasferito»/«lasciato» a impresa B **risorse finanziarie/profitti “in eccesso”** → se no restituzione/«repatriation», ipotizzare distinta «**transazione virtuale**»: per es. **dividendo figurativo, conferimento figurativo di capitale** oppure **prestito figurativo**;
- La «transazione virtuale» produce i suoi **effetti fiscali** propri: per es. **ritenuta su dividendo** figurativo, **interessi attivi** (da un lato), **interessi passivi** (dall'altro), **ritenuta su interessi**, ecc. → effetti di doppia imposizione;

Secondary transaction e secondary adjustment (3 di 6)



- complessità e delicatezza tema:
 - per es. cosa accade se l'impresa A è partecipata da soci di minoranza (40%) mentre l'operazione che dà luogo al “primary adjustment” nello Stato A è condotta tra impresa A e impresa B (socio al 60%)? Dividendo “più che proporzionale” (100%) su impresa B oppure proporzionale (60%) ?
 - per es. cosa accade se “catena di controllo” articolata che coinvolge Stati terzi?
Necessario «coinvolgere» anche altro Stato?

Secondary transaction e secondary adjustment (4 di 6)



- Risposta ad interpello n. 233 del 28 aprile 2022;
- Alfa ITA e Zeta NL controllate da Beta NL controllata da Gamma DE. Alfa ha corrisposto a Zeta royalties. Alfa subisce verifiche fiscali → atti di adesione/conciliazione anche riqualificando le royalties eccedenti come finanziamento fruttifero figurato erogato da Alfa a Zeta ed accertando interessi attivi in capo ad Alfa;
- Oggetto vero e proprio dell'Istanza: trattamento fiscale ai fini Ires ed Irap del rimborso del «prestito» che essendo figurativo produce in capo ad Alfa un componente positivo di reddito (rimborso eseguito per cassa) di per sé tassabile ai fini Ires → Agenzia: no impatti fiscali perché sopravvenienza attiva è «neutrale» perché pari ad importo royalties che A.F. ha già ripreso a tassazione.

Secondary transaction e secondary adjustment (5 di 6)



- A prescindere da questione specifica, l'Agenzia, rispondendo all'Istanza, legittima una prassi accertativa “pro” “secondary transaction/adjustment”?
- L'art. 9 del Modello OCSE non contiene alcuna regolamentazione espressa dei "secondary adjustment". Il Commentario all'art. 9 li menziona e descrive ma l'OCSE non prende posizione sul tema (così anche TPG);
- Così anche Commissione UE in COM(2014) 315 final del 4/06/2014 che richiamandosi alle conclusioni raggiunte nel 2012 da JTPF nel “Report on Secondary Adjustments” raccomanda gli Stati membri:
 - in cui i “secondary adjustment” non siano obbligatori di astenersi da applicarli;
 - mentre per quelli per i quali siano obbligatori li applichino con «ponderatezza»;

Secondary transaction e secondary adjustment (6 di 6)



- il JTPF da atto che l'Italia ha esposto una riserva perché non esiste in Italia una normativa domestica sui “secondary adjustment” → nell'attuale assetto normativo, l'A.F. italiana, agendo sulla base dell'art. 110, comma 7 del TUIR, non dovrebbe poter modificare - per la parte eccedente il prezzo di libera concorrenza - la qualifica giuridica del componente reddituale oggetto di rettifica;
- La mancanza di una normativa domestica sui “corresponding adjustment” non può neanche ritenersi “riempita/supplita” dall'art. 9 di una Convenzione Modello OCSE.



www.odcec.torino.it

www.linkedin.com/company/odcec-torino/

www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos