

Modello OCSE: art. 25;
 Convenzione n. 90/463/CEE;
 Circolare AE n. 21/E del 5 giugno 2012
 Artt. 110, comma 7, T.U.I.R. e 39, c. 1-ter,
 D.Lgs. 546/1992;
 Cass. civ. Sez. Un, ord., 19 giugno 2015,
 n. 12759

a cura di **Giancarlo Marzo**
 Avvocato del Foro di Bari
 e di **Irene Barbieri**
 Avvocato del Foro di Palmi

MAP e doppia imposizione: profili applicativi

Le MAP come strumento di cooperazione fiscale internazionale

Le procedure amichevoli o *Mutual Agreement Procedure*, cd. MAP, rappresentano un importante strumento amministrativo di composizione delle controversie fiscali internazionali. Si snodano attraverso particolari forme di dialogo tra le autorità delle giurisdizioni coinvolte e mirano alla risoluzione di dispute che travalicano i confini nazionali e concernono casi di doppia imposizione fiscale, esatta interpretazione o applicazione di una Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

Le MAP in parola si inseriscono, infatti, nel più ampio quadro della cooperazione fiscale internazionale. Quando parliamo di cooperazione fiscale internazionale facciamo riferimento all'attività coordinata tra due o più Stati, posta in essere allo scopo di consentire, in via reciproca, il soddisfacimento di obiettivi fiscali tramite strumenti per lo più di carattere amministrativo. E ciò in quanto, secondo un consolidato principio di diritto internazionale, rimane precluso l'esercizio diretto di attività sovrane - come quelle tributarie - nel territorio di un altro Stato. Si tratta di un'attività il cui sviluppo risulta relativamente recente. In effetto, mentre in passato, la dimensione squisitamente nazionale delle attività economiche e il principio di territorialità tendevano ad arginare, entro i confini interni, i vari obblighi impositivi, attualmente gli assetti tributari e fiscali dei singoli Stati abbracciano, sempre più spesso, fattispecie caratterizzate - per presupposti e soggetti passivi - da elementi di estraneità con il territorio.

Donde la necessità di individuare forme di coordinamento tra Autorità competenti, atte ad agevolare il perseguimento della *tax compliance* in uno scenario internazionale. A giocare in tal senso, anzitutto, la

LA QUESTIONE

In cosa consistono le procedure amichevoli (*Mutual Agreement Procedure - MAP*) avviate per evitare le doppie imposizioni? E quali sono i rapporti con il contenzioso tributario eventualmente già instaurato?

scissione tra l'aspetto materiale e quello formale della territorialità, grazie alla quale - nonostante rimanga vietato il compimento di atti accertativi e riscossivi nel territorio altrui - ciascuno Stato può ormai finalizzare il prelievo tributario partendo proprio da fattispecie realizzate al di fuori del proprio territorio nazionale.

Ancora, effetto volano per la cooperazione internazionale è stata l'adozione, ad opera dei Paesi industrializzati, del c.d. principio della *worldwide taxation*. Parliamo del criterio della tassazione personale su base mondiale che enfatizza, ai fini del prelievo, un elemento di collegamento territoriale (la residenza o la cittadinanza) tra il presupposto dell'imposta e lo Stato impositore. In ultimo, ma solo in ordine di esposizione, bisogna poi considerare la progressiva evoluzione in senso internazionale dell'economia di mercato, specie a seguito dello sviluppo delle nuove tecnologie e della velocità di comunicazione informatica e digitale, che hanno fortemente contribuito a contrarre la distanza spazio-temporale. Il fenomeno della globalizzazione, infatti, ha comportato un decisivo incremento della mobilità di persone, capitali, beni e servizi, la delocalizzazione di attività produttive e interessi economici nonché la smaterializzazione della ricchezza. Il risultato? Un aumento esponenziale degli investimenti e delle attività commerciali su scala mondiale, nel nome di una massimizzazione tanto dei profitti realizzabili, quanto del risparmio di imposta conseguibile.

Ora, se per un verso il quadro a vocazione interna-