

Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuente

di Piergiorgio Valente (*)

Tra gli strumenti di risoluzione delle controversie tra Stati - il cui obiettivo fondamentale è l'eliminazione della doppia imposizione - assumono significativo rilievo, da un lato, la procedura amichevole - disciplinata dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE - dall'altro, la procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE, con riguardo particolare al *transfer pricing*. È importante che le Amministrazioni finanziarie cooperino effettivamente e prontamente tra loro affinché, per effetto dei citati strumenti, possa essere pienamente conseguito l'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione.

1. Premessa

Il permanere, nella prassi, di casi di doppia imposizione determina considerevoli preoccupazioni: accrescendo l'onere fiscale complessivo, la doppia imposizione (1) può costituire un ostacolo all'attività transfrontaliera delle imprese e determina un clima di incertezza giuridica per i contribuenti.

A livello internazionale e sovranazionale, strumenti di risoluzione delle controversie, volti all'eliminazione della doppia imposizione, sono rappresentati, da un lato, dalla procedura amichevole - disciplinata dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE (di seguito anche "Modello OCSE") - dall'altro, con riferimento particolare

alla materia del *transfer pricing*, dalla procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE.

Trattasi di strumenti i quali, affinché possa essere pienamente conseguito, da parte del contribuente coinvolto, l'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione, richiedono una effettiva e pronta cooperazione tra Amministrazioni finanziarie.

2. Cenni sulla procedura di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE

Il paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE mette a disposizione dei contribuenti coinvolti, senza privarli dei rimedi ordinari previsti, una **procedura "amichevole"**, diretta alla composi-

(*) Presidente della Confédération Fiscale Européenne (CFE). Centro Studi Internazionali GEB Partners.

(1) La Commissione europea, nella Comunicazione "Double Taxation in the Single Market" [COM(2011)712] dell'11 novembre 2011, definisce la doppia imposizione come l'applicazione di *comparable taxes* da parte di due (o più) giurisdizioni fiscali sullo stesso reddito o capitale imponibile: tale doppia tassazione può essere connessa a casi di "doppia residenza" o di imposizione sia nello Stato di residenza che nello Stato della fonte. Sebbene gli Stati adottino misure (unilaterali, bilaterali o multilaterali) volte all'eliminazione della doppia imposizione, il di-

ritto comunitario non prevede alcuna disposizione specifica finalizzata ad obbligare gli Stati stessi all'eliminazione della doppia imposizione c.d. non discriminatoria, in quanto quest'ultima non rientra nell'ambito di applicazione delle libertà fondamentali.

Per approfondimenti in tema di doppia imposizione, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, Parte I; P. Valente - C. Alagna - S. Mattia, *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, IPSOA, 2013, pag. 3.

zione della controversia tramite **accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti**.

La procedura amichevole è una procedura speciale che esorbita dal diritto interno. Ne consegue che essa può essere instaurata solo in casi che ricadono nell'ambito del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE, cioè casi in cui un prelievo sia stato imposto, o sia in procinto di essere imposto, in contrasto con le disposizioni della Convenzione. Perciò, quando un prelievo sia stato imposto nel mancato rispetto sia delle disposizioni convenzionali che del diritto interno, tale caso può essere oggetto di una procedura amichevole solo nella misura in cui riguardi la Convenzione, a meno che non esista un legame tra le regole convenzionali e quelle di diritto interno applicate in modo non conforme (2).

L'art. 25 prevede uno strumento che permette alle autorità competenti di consultarsi tra loro al fine di risolvere, anche nel contesto delle problematiche riguardanti i prezzi di trasferimento, non solo problemi di **doppia imposizione giuridica**, ma anche di **doppia imposizione economica**, e specialmente quelli risultanti dall'inclusione degli utili di imprese associate ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 9 del Modello OCSE (3); le rettifiche corrispondenti da operare in applicazione del paragrafo 2 dello stesso articolo ricadono, dunque, nell'ambito della procedura amichevole, sia per quel che riguarda la verifica della loro fondatezza che la determinazione del loro ammontare.

La procedura si scompone in due distinte fasi. Nella **prima fase**, che inizia con l'inoltro del **reclamo da parte del contribuente**, la procedura si svolge esclusivamente tra il contribuente e l'autorità competente dello Stato di residenza (4). Le disposizioni del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE attribuiscono al contribuente interessato un diritto a rivolgersi all'autorità competente dello Stato in cui è residente, a prescindere dal fatto che abbia esaurito tutti i rimedi disponibili secondo la normativa interna.

Nella **seconda fase**, la procedura prosegue tra gli **Stati contraenti**. Il paragrafo 2 dell'art. 25

impone senza dubbio un obbligo a negoziare; ma, nella misura in cui esso concerne il raggiungimento di un accordo reciproco attraverso la procedura, le parti sono soggette soltanto all'obbligo di impegnarsi e non anche a quello di raggiungere un risultato.

La versione del 2008 del Modello OCSE ha introdotto considerevoli modifiche all'art. 25 e relativo Commentario (5), il cui obiettivo è di rendere effettiva la procedura di accordo reciproco, non oggetto di un obbligo specifico nella versione del 2005.

Il nuovo paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE introduce un meccanismo che consente il ricorso alla **procedura arbitrale** per la risoluzione delle questioni che hanno impedito alle autorità competenti di raggiungere un accordo. Infatti, se le autorità competenti degli Stati contraenti non pervengono ad una soluzione che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta ad una di esse, le autorità competenti istituiscono, per ogni caso specifico, una **Commissione arbitrale** con l'incarico di emettere un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione, sempreché il/i contribuente/i si impegni(n) ad ottemperare alle decisioni della stessa.

La Commissione, nel pronunciare il suo parere, applica le disposizioni convenzionali ed i principi generali di diritto internazionale, tenendo conto della legislazione interna degli Stati contraenti.

3. Cenni sulla procedura di cui alla Convenzione arbitrale 90/436/CEE

La Convenzione arbitrale 90/436/CEE (di seguito anche "Convenzione arbitrale"), relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di **rettifica degli utili di imprese associate**, trova applicazione:

- quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi nei profitti di un'impresa di uno Stato contraente sono (o saranno) probabilmente inclusi

(2) I paragrafi 8-11 del Commentario all'art. 25 del Modello OCSE descrivono una serie di casi comuni per i quali si applica la procedura amichevole. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., Commento all'art. 25; P. Valente - C. Alagna - S. Mattia, *Controversie internazionali: procedure amichevoli e gestione delle relazioni*, op. cit., pag. 68.

(3) Per approfondimenti sull'art. 9 del Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, 2015, pag. 161 ss.

(4) Ad eccezione del caso in cui la procedura sia avviata dal contribuente nello Stato di cui ha la nazionalità a seguito dell'applicazione del paragrafo 1 dell'art. 24 (cfr. Commentario all'art. 25 del Modello OCSE, par. 30 ss.).

(5) Per approfondimenti sulle modifiche introdotte al Modello di Convenzione OCSE, cfr. P. Valente, "Modifiche agli artt. 13-31 del modello e al Commentario", in *il fisco*, n. 34/2008, pag. 6126; P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, Parte I.

anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente; tale disposizione si applica anche nel caso di perdite; inoltre le stabili organizzazioni di imprese UE sono equiparate alle imprese dello Stato in cui sono situate;

- alle imposte sui redditi (art. 2).

Alla base dell'applicazione della Convenzione arbitrale risiede il principio cardine cui devono ispirarsi le imprese nella determinazione dei prezzi di trasferimento, vale a dire il **principio di libera concorrenza**, desumibile dal disposto dell'art. 4, allorché si fa riferimento a "condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti" (6).

Precisa la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 5 giugno 2012 che, in ipotesi di rettifica in aumento degli utili di un'impresa associata effettuata dall'Agenzia delle entrate, la normativa interna di riferimento che legittima l'accesso alla procedura prevista dalla Convenzione arbitrale è quella in materia di **prezzi di trasferimento** di cui agli artt. 110, comma 7, e 9, comma 3, del T.U.I.R. (7).

A norma dell'art. 6 della Convenzione arbitrale (8), l'impresa ha la facoltà di sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente o nel quale è situata la sua stabile organizzazione (9), indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti interessati. Il caso deve essere sottoposto entro i tre anni che seguono la notifica della misura nazionale.

Qualora le autorità competenti non raggiungano un accordo che elimini la doppia imposizione, l'art. 7 della Convenzione arbitrale dispone che, entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta, le autorità competenti istituiscono una **Commissione Consultiva**, chiamata a pronunciarsi sul modo di eliminare la doppia imposizione. Secondo quanto disposto dall'art. 11, la Commissione Consultiva deve pronunciarsi entro i sei mesi dalla data in cui è stata adita.

Entro i sei mesi dalla data in cui la Commissione Consultiva ha reso il suo parere, le autorità competenti adottano una decisione volta ad eliminare la doppia imposizione, che non necessariamente deve essere conforme a quanto statuito dalla Commissione stessa. Se, invece, non raggiungono un accordo, sono tenute a conformarsi a detto parere.

4. Procedure di composizione delle controversie, cooperazione tra Amministrazioni finanziarie e rapporti con il contribuente

L'analisi degli ostacoli che impediscono agli Stati di risolvere efficacemente le dispute ai sensi delle disposizioni convenzionali vigenti è stata effettuata dall'OCSE nel contesto del Progetto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting (Action 14)* (10).

Ciò che è stato rilevato è, in particolare, l'**assenza di un framework normativo** in grado di attribuire effettività ai meccanismi di composizione delle controversie internazionali.

Se è vero che l'art. 25 del Modello OCSE prevede, al paragrafo 5, il ricorso alla procedura arbitrale, è altresì vero che, ad oggi, il numero dei trattati bilaterali i quali contengono le c.d. **arbitration clauses** è piuttosto contenuto, mentre i casi di procedure amichevoli sono in costante aumento (11). Ciò impedisce che, sul piano internazionale bilaterale, i fenomeni di doppia imposizione trovino una effettiva quanto immediata soluzione.

L'estensione e la rilevanza dei fenomeni di *base erosion and profit shifting*, e i relativi *claims* sull'esercizio della potestà impositiva, potrebbero portare ad un incremento dei casi di ricorso ai **meccanismi convenzionali** di risoluzione delle controversie (12). Conseguentemente, gli interventi OCSE diretti:

- all'ottimizzazione dell'efficacia delle procedure di **composizione amichevole**;

(6) Per approfondimenti sul principio di libera concorrenza cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, op. cit., pag. 36 ss.; P. Valente - A. Della Rovere - P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative*, IPSOA, 2013, pag. 3 ss.

(7) Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, op. cit., pag. 349 ss.

(8) Cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, op. cit., pag. 1703 ss.; P. Valente - I. Caraccioli, "Sanzioni gravi ex Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE e profili penali e sanzionatori nell'ordinamento italiano", in *il fisco*, n. 1/2012, pag. 70.

(9) Per approfondimenti in materia di stabile organizzazio-

ne, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., Commento all'art. 5; P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013.

(10) Per approfondimenti sull'Action 14 del BEPS Action Plan cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 2329 ss.

(11) Cfr. P. Valente - C. Alagna - S. Mattia, *Controversie internazionali: Procedure Amichevoli e Gestione delle Relazioni*, op. cit., pag. 173 ss.

(12) A tal proposito, si rileva che in data 5 dicembre 2016, l'OCSE ha pubblicato le statistiche MAP con riferimento al c.d.

- all'introduzione, nelle Convenzioni fiscali bilaterali, di **mandatory arbitration rules**; hanno incontrato il favore sia dei contribuenti che delle Amministrazioni finanziarie.

Con l'obiettivo di porre rimedio agli ostacoli che impediscono una pronta ed effettiva risoluzione delle controversie tra Stati, l'OCSE suggerisce di adottare un approccio da attuare in **tre distinte fasi**.

Innanzitutto, ciascuno Stato della comunità internazionale dovrebbe manifestare ed esprimere il proprio **political commitment** ad eliminare effettivamente ogni forma di imposizione, la quale si pone in contrasto con la Convenzione applicabile (13).

In secondo luogo, dovrebbero essere introdotte **misure specifiche** in grado di migliorare sia le modalità di accesso alle procedure di composizione amichevole, sia il loro funzionamento. A titolo indicativo, l'OCSE individua (14):

- disposizioni a garanzia dell'indipendenza dell'autorità competente, maggiori risorse e l'adozione di indicatori di *performance*;

- disposizioni che consentono l'accesso alla procedura di composizione amichevole in presenza di *audit settlement*;

- l'implementazione di programmi per la conclusione di APA bilaterali (15) e l'adozione di misure che rendono più trasparente ed agevole l'accesso alla procedura amichevole da parte del contribuente;

- disposizioni di dettaglio sul contenuto di una istanza di apertura di una procedura amichevole e norme dirette a chiarire il rapporto tra meccanismi interni di risoluzione delle controversie e procedure amichevoli internazionali;

- l'introduzione di disposizioni dirette a disciplinare le modalità di riscossione delle imposte, una volta attivata la procedura di composizione amichevole.

Infine, a livello internazionale, dovrebbero essere previste misure in grado di verificare e monitorare costantemente l'**implementazione**, da parte di ciascuno Stato, del **political commitment** espresso.

Le suindicate misure sono espressione di un c.d. **minimum standard** il quale obbliga gli Stati ad assicurare (16):

- che le disposizioni convenzionali in tema di composizione delle controversie trovino effettiva implementazione, vengano attuate in buona fede e in maniera tempestiva;

- l'implementazione delle procedure amministrative idonee a prevenire le controversie tra Stati e la loro pronta risoluzione;

- un accesso agevole alle procedure di composizione delle controversie tra Stati, da parte dei contribuenti (17).

A ben vedere, ciò che si richiede agli Stati - nel contesto di una procedura di composizione delle controversie - è di cooperare effettivamente e fattivamente tra loro, con l'obiettivo di pervenire tempestivamente e in modo chiaro ed effica-

reporting period 2015:

"The MAP statistics now made available correspond to the 2015 reporting period (MAP statistics were provided earlier for reporting periods 2006 through 2014). Considered in the aggregate, MAP inventories in OECD member countries at the end of these reporting periods show a continuous increase from 2006 to 2015, with a slight decrease in 2010. For those countries that reported them, the average cycle times for cases completed, closed or withdrawn decreased in 2015 (20.47 months) as compared to 2014 (23.79 months). The separation of reported MAP cases into cases with other OECD member countries and cases with non-OECD economies continues to show, in general, that more than 90% of OECD member countries' MAP inventories are cases with other OECD member countries" (cfr. <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-map-statistics-for-2015.htm>).

(13) Siffatto impegno consente di cogliere la c.d. *political dimension* degli studi in tema di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 1895 ss.

(14) Cfr. OCSE, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report", 5 ottobre 2015.

(15) Per approfondimenti in materia di APA cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, 2015, pag. 1762 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3097 ss.

(16) "(...) countries have agreed to important changes in their approach to dispute resolution, in particular by having developed a minimum standard with respect to the resolution of treaty-related disputes, committed to its rapid implementation and agreed to ensure its effective implementation through the establishment of a robust peer-based monitoring mechanism that will report regularly through the Committee on Fiscal Affairs to the G20" (cfr. OCSE, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - 2015 Final Reports - Executive Summaries*, 5 ottobre 2015).

(17) "4. The minimum standard is constituted by specific measures that countries will take to ensure that they resolve treaty-related disputes in a timely, effective and efficient manner. The elements of the minimum standard are set out below in relation to the following three general objectives:

- countries should ensure that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith and that MAP cases are resolved in a timely manner;

- countries should ensure that administrative processes promote the prevention and timely resolution of treaty-related disputes; and

- countries should ensure that taxpayers that meet the requirements of paragraph 1 of Article 25 can access the mutual agreement procedure"

(cfr. OCSE, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report", 5 ottobre 2015).

ce alla conclusione della procedura e al superamento della situazione concreta di doppia imposizione.

Tale **cooperazione**, diretta a risolvere prontamente, a vantaggio del contribuente, situazioni concrete di doppia imposizione, è un ulteriore non meno importante aspetto del rapporto Fisco-contribuente, sempre più improntato alla fiducia reciproca.

Un impulso per una più efficace ed effettiva risoluzione delle controversie tra Stati, quale fattore importante nelle relazioni Fisco-contribuente, dovrebbe senz'altro provenire dall'approvazione (in data 24 novembre 2016), da parte dell'OCSE, della "**Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**". Tale strumento, il cui obiettivo è il recepimento delle misure BEPS, contiene, tra le altre, disposizioni per la composizione amichevole delle controversie internazionali, nonché una dettagliata *mandatory binding arbitration* (cfr. gli artt. 19 ss. della *Multilateral Convention*), alla quale il contribuente può ricorrere qualora le Amministrazioni finanziarie non siano in grado, di comune accordo, di superare la situazione di doppia imposizione determinatasi (18).

5. Considerazioni conclusive

Già nel 2008, l'OCSE, nel documento "*Study into the Role of Tax Intermediaries*":

- prospettava una relazione tra contribuenti e Amministrazioni fiscali basata sulla **fiducia reciproca**;
- forniva a queste ultime linee guida per la creazione del **tax environment** in cui una siffatta relazione possa trovare sviluppo.

Il Rapporto del 2008 si fonda su principi di *disclosure* e trasparenza da parte dei contribuenti e richiede, da parte delle Amministrazioni fiscali, *commercial awareness*, imparzialità, proporzionalità, *openness* e *responsiveness* (19). Obiettivo dell'instaurazione di una tale relazione è quello di creare un approccio comune con riferimento alla *tax compliance*, con vantaggi sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria.

I suindicati principi sono stati ribaditi nel Rapporto del 2013 "*Cooperative Compliance: a Framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*", il quale fornisce agli Stati alcune raccomandazioni in merito.

In particolare, elementi fondamentali della **cooperative compliance** sono i seguenti:

- **consapevolezza**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, degli aspetti commerciali che determinano le transazioni e indirizzano le attività dei grandi contribuenti;
- **approccio imparziale** e oggettivo nei confronti del contribuente;
- **proporzionalità** nell'allocazione delle risorse, garantita da un adeguato processo di *risk management*;
- atteggiamento di *openness and responsiveness* da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente. Siffatto atteggiamento dovrebbe senz'altro ispirare una **maggior cooperazione** tra Amministrazioni finanziarie nel contesto delle procedure di composizione delle controversie internazionali, a beneficio del contribuente;
- **trasparenza** e volontà di rendere disponibili le informazioni rilevanti da parte dei contribuenti stessi.

(18) L'art. 19, par. 1 della *Multilateral Convention* prevede:
"1. Where:

a) under a provision of a Covered Tax Agreement (as it may be modified by paragraph 1 of Article 16 (Mutual Agreement Procedure)) that provides that a person may present a case to a competent authority of a Contracting Jurisdiction where that person considers that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions result or will result for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by the Convention), a person has presented a case to the competent authority of a Contracting Jurisdiction on the basis that the actions of one or both of the Contracting Jurisdictions have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by the Convention); and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to a provision of a Covered Tax Agreement (as it may be modified by paragraph 2 of Article 16 (Mutual Agreement Procedure)) that provides that the competent

authority shall endeavour to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting Jurisdiction, within a period of two years beginning on the start date referred to in paragraph 8 or 9, as the case may be (unless, prior to the expiration of that period the competent authorities of the Contracting Jurisdictions have agreed to a different time period with respect to that case and have notified the person who presented the case of such agreement),

any unresolved issues arising from the case shall, if the person so requests in writing, be submitted to arbitration in the manner described in this Part, according to any rules or procedures agreed upon by the competent authorities of the Contracting Jurisdictions pursuant to the provisions of paragraph 10".

(19) Il Rapporto OCSE del 2009 "*Engaging With High Net Worth Individuals on Tax Compliance*" descrive una relazione del tutto simile tra i medesimi soggetti.

Cfr. per approfondimenti P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 612 ss.

Gli Stati dovrebbero attuare programmi che si adeguano a tali principi fondamentali, e fare buon uso dei dati derivanti dalle pratiche esistenti, in maniera da poter correttamente valutare il funzionamento e gli impatti di queste ultime (20). Essi dovrebbero, inoltre, condividere

le *best practices* individuate e, tenendo conto del contesto economico sempre più globalizzato, inserire la *compliance* interna in un più ampio *framework* di *cross-border transparency*, valutando le opportunità di realizzazione di una *multi-lateral cooperative compliance*.

(20) Nell'ordinamento italiano, un regime opzionale di adempimento collaborativo (c.d. *cooperative compliance programme*) è stato introdotto dagli artt. 3 ss. del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Il nuovo istituto risponde ad esigenze di certezza e di stabilità nell'applicazione della norma tributaria nonché di prevenzione e risoluzione delle controversie in materia fiscale, garantendo alle imprese di maggiori dimensioni una considerevole

riduzione del rischio di accertamenti *ex post* e relative conseguenze sanzionatorie. Esso inoltre offre all'Amministrazione finanziaria l'opportunità di comprendere meglio il *core business* delle imprese e di indirizzare l'attività accertativa verso i contribuenti "non collaborativi".

Cfr. Assonime, "Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali", in *Note e Studi*, n. 17/2016, pag. 76 ss.