

Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012

Le procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali

di Piergiorgio Valente

Con la circ. n. 21/E del 5 giugno 2012, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in materia di gestione delle procedure di composizione amichevole delle controversie fiscali fra Stati, con particolare riferimento sia alla procedura amichevole disciplinata dall'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, sia a quella prevista dalla Convenzione arbitrata 90/436/CEE.

1. Premessa

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni¹ istituisce la cd. "procedura amichevole" (*Mutual Agreement Procedure*) che consente alle autorità fiscali competenti dei due Stati contraenti di risolvere le que-

¹ Per approfondimenti sulle convenzioni contro le doppie imposizioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, IPSOA, 2012; P. Valente, *Doppie imposizioni e canoni: convenzioni dell'Italia*, in "Fiscalità e Commercio internazionale" n. 8/2011; P. Valente, *Beneficiario effettivo: le proposte di modifica al Commentario agli artt. 10, 11 e 12 del Modello OCSE*, in "il fisco" n. 35/2011, fascicolo n. 1, pag. 5720; P. Valente, *Il Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni. La versione 2010*, in "il fisco" n. 33/2010, fascicolo n. 1, pag. 5333; P. Valente, *Doppie imposizioni: convenzioni con l'Italia al 30 giugno 2010*, in "Commercio internazionale", n. 15-16/2010; S. Mattia-C. Alagna, *Approvate le modifiche al Modello OCSE 2010. Ecco cosa cambia*, in "Quotidiano Ipsoa", 30 luglio 2010.

stioni connesse all'imposizione non conforme alle disposizioni della convenzione internazionale contro le doppie imposizioni applicabile.

Il 5 giugno 2012, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circ. n. 21/E², la quale fornisce chiarimenti riguardo alla gestione delle **controversie fiscali in sede di procedura amichevole**.

Vengono, in particolare, illustrate le diverse caratteristiche dell'istituto a seconda delle fonti giuridiche di attivazione, vale a dire le convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati *partner* dei trattati e, in sede europea, la Convenzione arbitrata 90/436/CEE, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifiche di *transfer pricing*.

Inoltre, la circolare in commento illustra le diverse fasi della procedura amichevole e le interazioni con le disposizioni e gli istituti di diritto interno.

2. L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni

L'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (di seguito, "*la Convenzione*", o anche "*Modello OCSE*")³, dispone che:

² In banca dati "fiscoonline".

³ Per approfondimenti sull'art. 25 del Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., pagg. 855 e seguenti.

“Quando una persona ritiene che le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni della presente Convenzione, essa può, indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale di detti Stati, sottoporre il caso all'autorità competente dello Stato contraente di cui è residente oppure, se il caso ricade nell'ambito dell'applicazione del paragrafo 1 dell'art. 24, a quello Stato contraente di cui possiede la nazionalità (...)”.

La suddetta disposizione si applica:

- dal punto di vista soggettivo, alle persone giuridiche, persone fisiche, società e ogni altra associazione o ente dotati di soggettività tributaria e residenti, ai fini fiscali, nel territorio di uno dei due Stati contraenti;
- dal punto di vista oggettivo, a tutte quelle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano i soggetti di cui al punto precedente.

La **procedura amichevole** ha natura “speciale”, non prevista dall'ordinamento interno, che intende evitare ai contribuenti la presentazione di un ricorso in ciascuno degli Stati contraenti, secondo le procedure ordinarie interne, nei casi di **non conforme applicazione delle disposizioni convenzionali** in uno o in entrambi gli Stati; tale procedura può essere attivata esclusivamente in caso di controversie riguardanti⁴:

- misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti che comportino, o che comporteranno, un'imposizione per il contribuente non conforme alle disposizioni della Convenzione;
- difficoltà o dubbi inerenti all'interpretazione, o all'applicazione, della Convenzione;
- eliminazione della doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

La procedura amichevole può essere iniziata dal contribuente senza dover attendere la notifica di atti di imposizione che questi ritiene in contra-

⁴ I casi più comuni riportati dal Commentario al Modello OCSE (paragrafi 8,9,10,11) sono i seguenti:

- attribuzione ad una stabile organizzazione di una quota delle spese generali di direzione e amministrazione sostenute dall'impresa (art. 7, paragrafo 3);
- tassazione nello Stato del soggetto erogante dell'eccedenza di interessi e canoni ai sensi dell'art. 9 e dell'art. 11, paragrafo 6, nel caso di speciale rapporto tra erogante e beneficiario effettivo;
- erronea applicazione della Convenzione derivante dalla mancanza di informazioni relative alla effettiva situazione del contribuente, con particolare riferimento alla residenza (art. 4, paragrafo 2), all'esistenza di una stabile organizzazione (art. 5), o ad attività di lavoro dipendente prestata temporaneamente (art. 15, paragrafo 2).

sto con la convenzione bilaterale stipulata fra i due Stati; è infatti sufficiente che le misure (atti o decisioni di carattere legislativo o regolamentare di uno degli Stati contraenti) abbiano quale diretta e necessaria conseguenza un atto impositivo in capo al contribuente che sia in contrasto con le disposizioni convenzionali.

Il **ricorso** deve essere presentato:

- all'autorità competente dello Stato di residenza del contribuente, tranne nel caso di procedura di non discriminazione, di cui all'art. 24 paragrafo 1 della Convenzione⁵, iniziata dal contribuente nello Stato del quale è nazionale;
- entro tre anni⁶ dalla prima notifica della misura di uno degli Stati contraenti, che dà luogo all'imposizione che si considera in contrasto con la Convenzione⁷.

Va rilevato che non sussiste, in capo alle autorità competenti, l'obbligo di addivenire a un accordo per l'eliminazione della doppia imposizione; sussiste esclusivamente l'**obbligo di “diligenza”**, che impone alle Amministrazioni finanziarie interessate di fare del “loro meglio per regolare il

⁵ Per approfondimenti sull'art. 24 del Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., pagg. 817 e seguenti.

⁶ La circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 5 giugno 2012 sottolinea che la maggior parte delle convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia individuano termini più brevi (generalmente due anni).

⁷ Il paragrafo 21 del Commentario al Modello OCSE chiarisce che:

- il termine decorre dalla data della notifica dell'atto introduttivo del giudizio da cui ha origine la decisione; in altre parole, dall'atto di imposizione risultante da una notifica dell'avviso di accertamento o da altro atto idoneo alla riscossione o al prelevamento dell'imposta;
- se l'imposta è prelevata per ritenuta alla fonte, il termine inizia a decorrere dal momento in cui il reddito è stato pagato; il contribuente ha comunque facoltà di provare di essere venuto a conoscenza dell'imposizione solo in data successiva: in tal caso il termine decorrerà da quest'ultima data;
- se l'imposizione deriva da azioni, o decisioni, di entrambi gli Stati contraenti, il termine decorrerà dalla prima notifica della più recente decisione.

caso”.

L'art. 25 della Convenzione è stato modificato

nel 2008 con l'introduzione del paragrafo 5⁸, il quale prevede che:

Laddove,

a) ai sensi del paragrafo 1, una persona abbia sottoposto un caso all'autorità competente di uno Stato Contraente, sulla base del fatto che le azioni di uno o entrambi gli Stati Contraenti siano state poste in essere, per questa persona, non in conformità, dal punto di vista fiscale, con questa Convenzione, e

b) le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo per la risoluzione del caso ai sensi del paragrafo 2 entro due anni dalla presentazione del caso all'autorità competente dell'altro Stato contraente,

ogni questione irrisolta risultante dal caso sarà sottoposta a procedura arbitrale se la persona lo richiede. Tuttavia tali questioni irrisolte non saranno sottoposte a procedura arbitrale se una decisione sulle stesse è già stata emessa da un organo giudiziario o amministrativo di uno dei due Stati. A meno che una persona direttamente interessata dal caso non accetti l'accordo reciproco che attua la decisione arbitrale, tale decisione sarà vincolante per entrambi gli Stati Contraenti e sarà attuata a prescindere dai limiti temporali previsti dalle legislazioni nazionali di questi Stati. Le autorità competenti degli Stati contraenti regoleranno con un accordo reciproco le modalità di applicazione di questo paragrafo.

La circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E prevede che, una volta ricevuto il **reclamo da parte del contribuente**, l'autorità competente valuta la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti per l'**avvio della procedura amichevole**, accertando, in primo luogo, il verificarsi (o la possibilità di realizzazione) di un'imposizione non conforme alla Convenzione.

Nel caso in cui l'istanza del contribuente risulti fondata, l'autorità competente, in una prima fase, vaglia la possibilità di porre rimedio direttamente all'imposizione non conforme, coinvolgendo l'Agenzia delle Entrate ove necessario.

Ove non sia possibile eliminare unilateralmente la doppia imposizione, l'autorità competente informa l'autorità dell'altro Stato circa la decisione di avviare la procedura amichevole.

Con riferimento allo **svolgimento della procedura**, la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E sottolinea che l'Amministrazione fiscale italiana si uniforma, per quanto possibile, alle indicazioni temporali e procedurali contenute nel

Codice di Condotta per l'effettiva implementazione della Convenzione arbitrale 90/436/CEE, contenente la procedura per l'eliminazione della doppia imposizione da rettifiche dei prezzi di trasferimento.

La procedura amichevole non coinvolge direttamente il contribuente: difatti, le autorità competenti dei due Stati sono gli interlocutori esclusivi e gli unici legittimati a sottoscrivere l'accordo bilaterale eventualmente raggiunto. Il contribuente è chiamato a svolgere un ruolo attivo, con riferimento alla necessità di descrivere il caso in modo corretto e veritiero e fornire ogni informazione si rendesse necessaria.

Si rammenta che l'apertura della procedura amichevole può essere richiesta dal contribuente "indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale"⁹, i quali possono essere instaurati contemporaneamente al fine di evitare che l'imposta accertata dall'Amministrazione finanziaria divenga definitiva e, pertanto, non modificabile ai sensi dell'eventuale accordo rag-

⁸ La disposizione si applica a condizione che, a livello bilaterale, venga inserita nelle rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni. Tredici convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia contengono una clausola arbitrale: si tratta delle convenzioni sottoscritte con Armenia, Canada, Croazia, Georgia, Ghana, Giordania, Kazakistan, Libano, Moldova, Slovenia, Stati Uniti, Uganda, Uzbekistan.

⁹ A tal proposito, la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E sottolinea che la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia contengono, nel relativo Protocollo di Accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'articolo sulle procedure amichevoli, la quale dispone che la locuzione "indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale" va intesa nel senso che "l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione".

giunto fra le autorità competenti. In tal caso, potrebbero verificarsi le seguenti ipotesi:

- qualora 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;
- nel caso in cui invece un giudicato sussista, l'autorità competente italiana 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.

Resta ferma la facoltà del contribuente di proporre la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura amichevole, nonché, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare in commento, di beneficiare delle ordinarie misure – quali l'istituto della sospensione della riscossione in via amministrativa o giurisdizionale – rispettivamente previste dall'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 e dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

La procedura amichevole può essere attivata anche dalle autorità competenti degli Stati contraenti per risolvere, in via amichevole, questioni relative all'interpretazione della Convenzione, o eliminare fenomeni di doppia imposizione connessi con casi non previsti dalla Convenzione. In tal caso, l'accordo raggiunto dalle Autorità competenti interessa un ampio numero di contribuenti e, pertanto, necessita di adeguate forme di pubblicità.

Secondo quanto precisato al paragrafo 35 del Commentario al Modello OCSE, rientra nei poteri delle autorità competenti:

- completare, o chiarire, la definizione di un termine definito in maniera incompleta o ambigua;
- risolvere le difficoltà che derivano dai cambiamenti introdotti da nuove leggi fiscali di uno Stato contraente, qualora il cambiamento non comporti un mutamento dell'equilibrio, o della sostanza, della Convenzione;
- chiarire in quali casi gli interessi possano essere considerati dividendi ai fini della disciplina della "thin capitalization".

3 I lavori dell'OCSE in materia di procedure amichevoli

A partire dal 2004, l'OCSE ha avviato un progetto volto a migliorare il funzionamento dei meccanismi per la composizione delle controversie fiscali internazionali, e ha pubblicato, nel 2007, il "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures"¹⁰, il quale fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti le informazioni principali sul funzionamento delle procedure amichevoli ed identifica le **best practices** a cui le Amministrazioni fiscali degli Stati membri dovrebbero conformarsi.

A partire da gennaio 2007, come disposto dal Comitato Fiscale dell'OCSE (*Committee on Fiscal Affairs* o *CFA*), ciascun Paese membro dell'OCSE è tenuto a presentare un *report* annuale contenente informazioni statistiche riguardanti le procedure amichevoli in corso. Tale *report* deve essere predisposto in base ad uno specifico schema a colonne elaborato dall'OCSE, strutturato nel seguente modo¹¹:

- anno di inizio della procedura amichevole;
- inventario d'apertura dei casi di procedura amichevole in essere all'inizio del cd. *reporting period* (generalmente corrispondente all'anno solare): esso comprende le procedure amichevoli non ancora completate, definite o ritirate. In particolare sono inclusi i casi in cui un accordo è stato raggiunto, benchè debba ancora essere accettato dal contribuente. L'inventario d'apertura corrisponde all'inventario di chiusura dell'anno precedente;
- numero di casi di procedura amichevole iniziati nel corso del *reporting period*;
- numero di casi di procedura amichevole completati nel corso del *reporting period*;
- inventario finale dei casi di procedura amichevole in essere l'ultimo giorno del *reporting period*;
- casi chiusi o ritirati dal contribuente durante il *reporting period*. In particolare, un caso si considera chiuso dalle autorità fiscali competenti il giorno in cui le stesse inviano al contribuente una comunicazione scritta in cui attestano l'impossibilità di pervenire ad un accordo e di presentare ricorso (come, ad esem-

¹⁰ Sul *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, cfr. http://www.oecd.org/document/26/0,3746,en_2649_379897_39_36197402_1_1_1_1,00.html.

¹¹ Per approfondimenti sulle statistiche dell'OCSE riguardanti le procedure amichevoli cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, pagg. 1251 e seguenti.

pio, un arbitrato) nell'ambito della procedura amichevole; un caso viene ritirato dal contribuente nel momento in cui la tassazione non considerata conforme alla convenzione (incluse le fattispecie di doppia imposizione) è stata eliminata;

- tempo medio per i casi completati, chiusi o ritirati nel corso del *reporting period*: la media deve essere calcolata innanzitutto sommando il numero di mesi necessari per completare o chiudere ogni caso (inclusi i casi ritirati), portato a compimento, chiuso o ritirato nel corso del *reporting period*, a partire dalla data di inizio della procedura fino alla data di completamento, chiusura o ritiro del caso. In secondo luogo, occorre dividere il predetto numero di mesi per il numero totale di casi completati, chiusi o ritirati; si ottiene in tal modo il numero medio di mesi per completare un caso di procedura amichevole. In particolare, un caso si considera completato nel momento in cui l'imposizione non considerata conforme alla convenzione viene ridotta o eliminata. Un caso si considera completato il giorno in cui il contribuente accetta ufficialmente la risoluzione.

Durante la riunione di gennaio 2010, il CFA ha disposto una modifica del *report* in oggetto, applicabile dal 2008, al fine di individuare le **procedure amichevoli instaurate** con i Paesi membri dell'OCSE rispetto a quelle instaurate con i Paesi non membri.

Con il comunicato stampa dell'8 dicembre 2011¹², l'OCSE ha reso note le statistiche relative alle procedure amichevoli per l'anno 2010, le quali evidenziano un leggero declino di nuovi casi di procedure amichevoli nell'anno 2010, dopo il costante aumento registrato nel periodo 2006-2009¹³.

4. La Convenzione arbitrale 90/436/CEE

Il 23 luglio 1990, gli Stati membri hanno approvato la Convenzione arbitrale 90/436/CEE (di seguito, "Convenzione arbitrale"), relativa all'**eliminazione delle doppie imposizioni** in caso di **rettifiche di transfer pricing**⁴.

In particolare, la Convenzione arbitrale si applica quando, in conformità al principio di libera concorrenza, uno Stato contraente attrae a tassazione in capo ad un'impresa residente nel proprio territorio gli utili afferenti a un'impresa residente in un altro Stato contraente.

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 della Convenzione arbitrale, allorché si fa riferimento a "condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti".

Nel caso in cui le imprese coinvolte e l'altro Stato contraente non accettino la rettifica, l'art. 5 della Convenzione arbitrale prevede la possibilità di ricorrere alla procedura amichevole.

A differenza della procedura amichevole attivata sulla base delle convenzioni internazionali bilaterali (e che non contengono una disposizione analoga a quella di cui al paragrafo 5 dell'art. 25 del Modello OCSE), quella di cui alla Convenzione arbitrale prevede l'obbligo di pervenire a una definizione del caso proposto.

In particolare, l'art. 7 della Convenzione arbitrale prevede che:

"Se le autorità competenti interessate non raggiungono un accordo che elimini la doppia imposizione entro due anni dalla data in cui il caso è stato sottoposto per la prima volta ad una delle autorità competenti secondo l'articolo 6, paragrafo 1, le autorità competenti istituiscono una commissione consultiva che incaricano di dare un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione (...)"

I soggetti legittimati a presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana sono:

- le **imprese residenti**, con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti con altre imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea;
- le **stabili organizzazioni**¹⁵ in Italia di im-

¹² Comunicato stampa dell'8 dicembre 2011, *Dispute Resolution: OECD Releases 2010 Country Statistics on Mutual Agreement Procedure*, in http://www.oecd.org/document/9/0,3746,en_2649_37989739_48558537_1_1_1_1,00.html.

¹³ Per approfondimenti sulle statistiche OCSE per l'anno 2012, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, pagg. 1251 e seguenti.

¹⁴ Per approfondimenti sulla convenzione arbitrale, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 1191 e seguenti.

¹⁵ Per approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le dop-*

prese residenti in altro Stato membro.

Il contribuente deve presentare istanza entro **tre anni dalla prima notifica** della misura che comporta – o potrebbe comportare – una doppia imposizione.

La circ. dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E precisa che la procedura amichevole è esperibile solo nel caso in cui l’impresa ha “lasciato scadere” il termine di presentazione del ricorso, oppure ha rinunciato a quest’ultimo prima che sia intervenuta una sentenza. Nel caso in cui intervenga una decisione del-

l’autorità giudiziaria, “dalla quale non si ottenga l’eliminazione della doppia imposizione”, quest’ultima permane a meno che l’autorità competente estera non sottoscriva un accordo amichevole conforme alla decisione espressa dall’ultimo giudice nazionale.

La Convenzione arbitrale contempla, all’art. 8, una disposizione specifica con riguardo all’impresa soggetta a sanzioni gravi (“*serious penalties*”)¹⁶, nei confronti della quale l’autorità competente non è tenuta ad avviare la procedura amichevole o a costituire la Commissione consultiva:

*“1. L’autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o a costituire la commissione consultiva di cui all’articolo 7, quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente costatato che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili ai sensi dell’articolo 4, è passibile di sanzioni gravi.
2. Quando un procedimento giudiziario o amministrativo, inteso a constatare che una delle imprese interessate, mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili ai sensi dell’articolo 4, è passibile di sanzioni gravi, è pendente contemporaneamente ad uno dei procedimenti previsti agli articoli 6 e 7, le autorità competenti possono sospendere lo svolgimento di questi ultimi fino alla conclusione del procedimento giudiziario o amministrativo in questione”.*

Il concetto di **“sanzione grave”** è illustrato, per ogni Stato contraente, in apposite dichiarazioni unilaterali allegata alla Convenzione arbitrale.

Per ciò che concerne l’Italia, “per ‘sanzioni gravi’ si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come **ipotesi di reato fiscale**”¹⁷.

⁹ *pie imposizioni, op. cit.*, pagg. 243 e seguenti; P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing, op. cit.*, pagg. 1789 e seguenti; P. Valente, *La stabile organizzazione occulta nella giurisprudenza italiana*, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n. 5/2012; P. Valente, *Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale*, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n. 3/2012; P. Valente, *Modello OCSE: il distributore è stabile organizzazione personale*, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, n. 2/2012; P. Valente, *La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20597/2011*, in “il fisco” n. 42/2011, fascicolo n. 1, pag. 6831; P. Valente-C. Alagna, *Stabile organizzazione in presenza di più sedi*, in “Il Quotidiano Ipsosa”, 17 ottobre 2011; P. Valente-S. Mattia, *La stabile organizzazione italiana è centro autonomo di imputazione della casa madre estera*, in “Il Quotidiano Ipsosa”, 8 settembre 2011; P. Valente, *Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Il Rapporto OCSE del 2010*, in “il fisco” n. 43/2010, fascicolo n. 1, pag. 7000.

¹⁶ Per approfondimenti in materia di sanzioni gravi nel *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing, op. cit.*, pagg. 1223 e seguenti; P. Valente, *Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties*, in “Intertax”, Volume 40, Issue 3, 2012; 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, fascicolo n. 1, pag. 70; P. Valente, *Procedure arbitrali contro la doppia imposizione anche in caso di “sanzioni gravi”?*, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, n. 9/2011.

¹⁷ Le dichiarazioni unilaterali evidenziano come ciascuno Stato contraente fornisca una propria, diversa interpretazione dell’espressione “sanzioni gravi”. A titolo esemplificativo:

- il Belgio ritiene “sanzione grave” una sanzione penale o amministrativa comminata in caso di delitti di diritto comune commessi a scopo di frode fiscale, nonché di infrazioni alle disposizioni del codice delle imposte sul reddito o a decisioni prese in esecuzione di queste disposizioni, commesse con l’intento di nuocere;
- in Danimarca, per “sanzione grave” si intende una sanzione per infrazione volontaria alle disposizioni del diritto penale o della legislazione speciale, in casi che non possono essere risolti per via amministrativa;
- per l’ordinamento tedesco, costituisce infrazione alle norme fiscali punibile con “sanzioni gravi” ogni violazione delle leggi fiscali sanzionata con pene detentive, pene pecuniarie o ammende amministrative;
- per la Spagna, le “sanzioni gravi” comprendono le sanzioni amministrative per infrazioni fiscali gravi, nonché le sanzioni penali per delitti contro l’Amministrazione finanziaria;
- in Francia, le “sanzioni gravi” comprendono le sanzioni penali nonché le sanzioni per mancata dichiarazione dopo la messa in mora, per dolo, per manovre fraudolente, per opposizione a controlli fiscali, per remunerazioni o distribuzioni occulte, per abuso del diritto;
- nel Regno Unito, l’espressione “sanzioni gravi” fa riferimento a “*criminal sanctions and administrative sanctions in respect of the fraudulent or negligent delivery*”.

Secondo il *Joint Transfer Pricing Forum*, le sanzioni gravi dovrebbero essere comminate soltanto in casi eccezionali, quali le fattispecie di frode; la Commissione europea invita quindi gli Stati membri a modificare le rispettive dichiarazioni unilaterali per quanto riguarda la definizione di “sanzione grave” al fine di restringerne il campo di applicazione, “tenendo conto della raccomandazione (...) a comminare le sanzioni gravi solo in casi eccezionali quali le frodi”.

Le “*criminal penalties*” – a differenza delle “*administrative penalties*”, generalmente applicate dall’Amministrazione finanziaria – sono comminate dall’autorità giudiziaria penale per fattispecie che integrano “*very significant fraud*”.

Con riferimento alle “sanzioni gravi” di cui all’art. 8 della Convenzione arbitrale, nel “*Summary Report on Penalties*”¹⁸ si evidenzia che il JTPF è giunto alla conclusione secondo cui “*(t)he situation at the moment under the Arbitration Convention where 27 different definitions of a serious penalty exist does not sit easily with the idea of a single market. Therefore the JTPF will in the future look at what precisely a serious penalty should be for the purposes of the Arbitration Convention. The idea behind this work would be to clarify what a serious penalty is in terms of transfer pricing and to prevent taxpayers from being disadvantaged from different definitions within the EU. The JTPF will seek to define in which cases a penalty should be considered as serious*”

Secondo l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate con la circ. n. 21/E del 5 giugno 2012, le sanzioni gravi, di cui all’art. 8 della Convenzione arbitrale, dovrebbero essere limitate “alla sola dimensione fraudolenta (peraltro non strettamente compatibile con la materia dei prezzi di trasferimento) o alle eccezionali ipotesi, in concreto non risultanti ancora intercorse, di chiaro intento evasivo con presenza di dolo specifico di evasione”.

of incorrect accounts, claims or returns for tax purposes”.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 1226 e seguenti.

¹⁸ Sul “*Summary Reports on Penalties*”, cfr. SEC(2009) 1168 final, 14 settembre 2009, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/summary_report.pdf.

5. Procedure amichevoli e strumenti deflativi del contenzioso

La circ. dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E fornisce chiarimenti riguardo all’interazione tra la procedura amichevole e il ricorso a **strumenti deflativi del contenzioso**, con particolare riferimento all’**accertamento con adesione** (D.Lgs. n. 218/1997), **mediazione tributaria** (art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992) e **conciliazione giudiziale** (art. 48, D.Lgs. n. 546/1992).

Nel caso di procedura amichevole prevista dall’art. 25 del Modello OCSE, il ricorso ai suddetti strumenti deflativi del contenzioso comporta i medesimi effetti della mancata impugnazione dell’atto di accertamento, con la conseguenza dell’“immodificabilità di quanto definito”.

La circ. dell’Agenzia delle Entrate n. 21/E ribadisce che “a seguito della mancata impugnazione dell’atto di accertamento l’effetto di definitività dell’imposta dallo stesso recata impedisce che quest’ultima possa essere modificata a seguito di un riesame in seno alla ‘mutual agreement procedure’ e dell’eventuale accordo raggiunto fra le autorità competenti”. Alle medesime conclusioni si giunge nel caso di procedura amichevole prevista dalla Convenzione arbitrale.

A tal proposito, la circolare in commento sottolinea che “l’elemento caratterizzante che emerge dal testo convenzionale (artt. 6 e 7 in particolare) è l’alternatività che la procedura amichevole arbitrale introduce rispetto al procedimento giurisdizionale interno, nel senso che la procedura amichevole qui si propone come mezzo alternativo al contenzioso interno, con ‘obbligo di risultato’ (...). Ora, in tale ambito, adesione, mediazione e conciliazione mirano a chiudere la posizione erariale, anche a fronte della prospettiva di coltivare il contenzioso internazionale. La volontà transattiva di definizione non può, pertanto, consentire il riesame in sede di procedura amichevole arbitrale proprio perché è venuta meno quell’alternatività (la possibilità in concreto di scegliere) tra contenzioso interno e internazionale, nel senso che non si vuole contendere alcunché”.