

Forum Tax 2016

Nuovo interpello internazionale e rapporti con le verifiche fiscali in corso

di Piergiorgio Valente (*)

Nel corso del VI Forum Tax, incontro promosso da Wolters Kluwer in collaborazione con l'Agencia delle entrate che si è tenuto a Milano in data 11 ottobre 2016, si è rilevato come le situazioni di incertezza per i contribuenti-imprese multinazionali, in settori quale è quello della determinazione dei prezzi di trasferimento *intercompany*, possono essere eliminate, a livello nazionale italiano, dal nuovo istituto degli "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale". È importante, però, che quanto definito (o in corso di definizione) tra contribuente e Amministrazione finanziaria con lo strumento sopra citato non costituisca, a sua volta, oggetto di verifica fiscale. Ciò, al fine di evitare sovrapposizioni ed eccessivi oneri per entrambe le parti coinvolte, nonché in virtù del principio di "alternatività" ampiamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria italiana con riguardo ad istituti simili, quale la procedura amichevole e arbitrale di composizione delle controversie internazionali.

1. Premessa

In data 11 ottobre 2016, si è tenuto a Milano il VI Forum Tax, incontro promosso da Wolters Kluwer in collaborazione con l'Agencia delle entrate. Il nuovo approccio nel rapporto Fisco-Contribuente, alla luce dei più recenti sviluppi registratisi, non solo a livello nazionale, ma anche sul piano internazionale e comunitario, ha rappresentato il tema di fondo dell'incontro.

Tra i vari istituti considerati e le tematiche oggetto di discussione nel corso del suindicato evento, vi è l'interpello internazionale, come di recente riformato dal legislatore italiano.

A tal proposito, si è rilevato che le situazioni di incertezza - nei rapporti Fisco-contribuente - in settori quale è quello della determinazione dei prezzi di trasferimento *intercompany* possono essere eliminate, a livello nazionale italiano, proprio dal nuovo istituto degli "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

È importante, però, che quanto definito (o in corso di definizione) tra contribuente e Amministrazione finanziaria con siffatto strumento non costituisca, a sua volta, oggetto di verifica fiscale.

Ciò, al fine di evitare sovrapposizioni ed eccessivi oneri per entrambe le parti coinvolte, nonché in virtù del **principio di "alternatività"** ampiamente riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria italiana con riguardo ad istituti quale la procedura amichevole e arbitrale di composizione delle controversie internazionali.

Si riportano di seguito alcune considerazioni in merito all'istituto dell'interpello internazionale, così come previsto e disciplinato dal D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, nonché con riguardo alla delicata questione, di particolare attualità ed interesse per i contribuenti-imprese multinazionali, del rapporto con le verifiche fiscali in corso.

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

2. Accordi preventivi tra Stati e interpello internazionale

Tra gli strumenti per la composizione/prevenzione delle controversie in materia di *transfer pricing*, gli **APA**, a differenza della procedura amichevole e della procedura arbitrale di cui all'art. 25 del Modello OCSE e della Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE, si caratterizzano per la loro **natura preventiva**. Lo scopo, come si evince chiaramente anche dalle *Guidelines* dell'OCSE sui prezzi di trasferimento (1), è infatti quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*.

Gli APA sono **accordi preventivi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria** della durata media compresa tra i tre e i cinque anni, in base ai quali, prima dell'effettuazione della transazione infragruppo (ovvero della "posa in opera" della politica concernente la disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo), vengono individuati i criteri e le modalità tecniche che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento.

Gli APA costituiscono un'occasione, sia per le Amministrazioni finanziarie che per i contribuenti, di consultarsi in un contesto favorevole, evitando o prevenendo forme di contenzioso che potrebbero rivelarsi costose in termini di risorse impiegate, dall'una e dall'altra parte, a fronte di esiti incerti (e dilatati nel tempo).

A seconda dei soggetti che intervengono all'intesa, la forma che un APA può assumere è quella di accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale. L'**APA unilaterale** rappresenta un accordo stipulato tra una sola Amministrazione finanziaria e un contribuente. Appare evidente che la definizione di una simile intesa non determina la risoluzione delle problematiche in materia di doppia imposizione, poiché l'Autorità fiscale dello Stato competente a tassare il reddito dell'impresa, controparte nella transazione, potrebbe legittimamente disconoscere le regole stabilite nell'accordo medesimo (accordo al quale non ha partecipato) rideterminando poi autonomamente i prezzi di trasferimento.

L'**APA bilaterale o multilaterale** si differenzia dall'APA unilaterale, in quanto interessa due o più società del gruppo e corrispondentemente le due o più Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono (2).

Nell'ordinamento italiano, l'istituto in commento è stato di recente oggetto di regolamentazione con il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto Internazionalizzazione) - adottato in attuazione della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (3) - il quale prevede l'abrogazione dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003 (*ruling* di *standard* internazionale) e l'introduzione di un nuovo strumento "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale", disciplinato dall'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 (4).

(1) Le *Guidelines* dell'OCSE, al paragrafo 4.123 forniscono la seguente definizione di APA: "Un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (*Advance Pricing Agreement* - APA) è un accordo che fissa, prima della realizzazione delle transazioni controllate, una determinata serie di criteri (ad esempio: metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi futuri) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati a quelle transazioni nel corso di un determinato periodo di tempo. La procedura APA è attivata dal contribuente e implica negoziazioni tra il contribuente stesso, una o più imprese associate e una o più Amministrazioni fiscali. Gli APA si pongono l'obiettivo di integrare i tradizionali meccanismi di natura amministrativa e giudiziaria nonché i meccanismi previsti dai trattati per la risoluzione di problemi legati ai prezzi di trasferimento".

(2) Per approfondimenti sulle diverse tipologie di APA, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, 2015, pag. 1762 ss.

(3) La Legge 11 marzo 2014, n. 23 ha conferito una delega al Governo italiano per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. In particolare, l'art. 12 della citata Legge delega Fiscale ha delegato il Governo italiano ad introdurre norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito (ai fini dell'imposta sui redditi - IRES) e della produzione netta (ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP) e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazio-

ne delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione Europea.

Relativamente alle operazioni transfrontaliere, la Legge delega Fiscale ha evidenziato la necessità di procedere alla revisione della disciplina impositiva delle stesse, con particolare riferimento a tematiche inerenti:

- l'individuazione della residenza fiscale;
- il regime di imputazione per trasparenza delle società controllate estere e di quelle collegate;
- il regime di rimpatrio dei dividendi provenienti dagli Stati con regime fiscale privilegiato;
- il regime di deducibilità dei costi di transazione commerciale dei soggetti insediati in Stati con regime fiscale privilegiato;
- il regime di applicazione delle ritenute transfrontaliere;
- il regime dei lavoratori all'estero e dei lavoratori transfrontalieri;
- il regime di tassazione delle stabili organizzazioni all'estero e di quelle di soggetti non residenti insediate in Italia;
- il regime di rilevanza delle perdite di società del gruppo residenti all'estero.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, cit., pag. 1801 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 249 ss.

(4) Il Decreto c.d. Internazionalizzazione è entrato in vigore il 7 ottobre 2015.

Quest'ultimo, oltre a consentire alle imprese con attività internazionale di definire preventivamente le tematiche già previste per il *ruling* di *standard* internazionale (5), permette la **definizione preventiva dei valori di uscita o di ingresso** in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli artt. 166 e 166-*bis* del T.U.I.R.

La conclusione di un accordo preventivo **vincola il contribuente e l'Amministrazione finanziaria** italiana per il periodo d'imposta nel corso del quale è stato stipulato l'accordo e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

Tuttavia, qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, i suddetti accordi vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da **periodi di imposta precedenti** purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

Nel caso in cui le circostanze di fatto o di diritto alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula, ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, facendo ricorso, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'istituto del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della c.d. **dichiarazione integrativa** (6).

Secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, "in base alla normativa comunitaria, l'Amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni".

Il comma 4 dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 risponde all'esigenza di adeguare la disciplina italiana interna ai più recenti orientamenti dell'UE in materia di *tax ruling*.

Con l'obiettivo di garantire ai contribuenti maggiore certezza sugli aspetti fiscali, il Decreto Internazionalizzazione prevede inoltre l'introdu-

(5) Per approfondimenti cfr. P. Valente, cit., pag. 1777 ss.

(6) Con riferimento all'applicazione con efficacia retroattiva dell'accordo preventivo, rileva quanto previsto a livello comunitario e internazionale in materia di APA.

Nel documento dell'OCSE "BEPS Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective" del 18 dicembre 2014, un APA viene definito come un "arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time". Un APA, quindi, ha la funzione di disciplinare, dal punto di vista del *transfer pricing*, transazioni *intercompany* che verranno poste in essere successivamente alla conclusione dell'APA medesimo. Nel suindicato documento l'OCSE rileva che, in alcuni casi, l'istanza di attivazione della procedura amichevole per la composizione delle controversie internazionali nei confronti dell'autorità competente, in relazione ad un determinato aggiustamento dei prezzi di trasferimento, ha ad oggetto questioni rilevanti non solo per il periodo di imposta oggetto dell'istanza stessa, ma anche per i periodi precedenti o per quelli successivi. Alcune autorità competenti consentono al contribuente di estendere gli effetti dell'istanza di procedura amichevole anche a tali ultimi periodi di imposta (precedenti o successivi), purché vi sia (e sia verificata) una identità delle circostanze di fatto dedotte nell'istanza medesima. L'obiettivo è quello di evitare duplicazioni delle istanze, con conseguente ottimizzazione delle risorse a disposizione delle autorità competenti.

Discorso analogo concerne l'APA. Le questioni oggetto di un APA già concluso, infatti, potrebbero rilevare con riferimento a periodi di imposta precedenti e non considerati nell'ambito di applicazione temporale dell'APA già concluso. Una siffatta situazione potrebbe determinarsi, secondo l'OCSE, allorché

il contribuente non abbia presentato l'istanza APA nei termini con riferimento a un dato (precedente) periodo di imposta, a prescindere dal fatto che una istanza di procedura amichevole sia stata presentata con riferimento a tale precedente periodo. Gli studi OCSE denotano che alcuni Paesi consentono il c.d. *roll-back* dell'APA (i.e., applicazione dell'APA con efficacia retroattiva), allorché vi sia una identità di circostanze ed elementi di fatto, e sempre che una siffatta identità sia adeguatamente verificata.

Nel documento "Advance Pricing Arrangements - Approaches to Legislation", dell'ottobre 2012, nella sezione "Illustrative APA legislation", l'OCSE fornisce un esempio di clausola sull'applicazione retroattiva dell'APA:

"8. The arrangement may apply to a specified transaction or transactions for periods ending before the arrangement is made. If the arrangement relates to a specified transaction undertaken during a period beginning or ending before the arrangement is made, any adjustments are to be made in the manner provided for in the arrangement". Nell'Annex I - "Explanatory notes to the legislation" - al documento OCSE dell'ottobre 2012 si chiarisce che il paragrafo 8 consente di estendere l'efficacia dell'APA a periodi precedenti la data di conclusione dell'APA medesimo.

Il c.d. *roll-back* dell'APA - quale possibilità di una sua applicazione retroattiva con l'obiettivo di prevenire le controversie in materia di *transfer pricing* - è ammesso e riconosciuto anche dalla Commissione europea nella Comunicazione "on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU" del 26 febbraio 2007. Coerentemente con quanto affermato dall'OCSE, il riconoscimento del *roll-back* dell'APA è subordinato alla sussistenza e verifica dell'identità di circostanze e di elementi fattuali.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del transfer pricing*, cit., pag. 1804 ss.

zione nell'ordinamento tributario italiano di un **interpello per le società che intendono effettuare nuovi investimenti in Italia**.

Nello specifico, le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro (7), che abbiano significative e durature ricadute sull'occupazione, possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione. L'istanza di interpello potrà avere ad oggetto ogni profilo tributario di competenza dell'Agenzia delle entrate italiana, legato al suddetto piano di investimento e al conseguente svolgimento dell'attività economica prevista, *ivi* inclusi quelli interpretativi, applicativi o relativi alla valutazione preventiva dell'eventuale abusività o elusività delle operazioni pianificate.

L'investimento può consistere anche nella **ristrutturazione di imprese in crisi** qualora vi siano comunque effetti positivi sull'occupazione. In merito ai tempi di realizzazione, non è richiesto che l'ammontare dell'investimento si realizzi in un solo esercizio poiché a tal fine rileva il *timing* previsto dal *business plan* (8).

3. Nuovo interpello internazionale e rapporti con le verifiche fiscali in corso

Non è raro, con riguardo ai contribuenti-imprese multinazionali, che venga avviata una verifica fiscale su questioni già oggetto di procedura di interpello internazionale, *ex art.* 31-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Allo stesso tempo, può capitare che venga avviata una procedura di interpello internazionale, suc-

cessivamente all'inizio di una verifica fiscale, che verte sul medesimo oggetto del primo istituto.

3.1. Avvio di una verifica fiscale successivamente all'inizio della procedura di APA

Con riferimento ai rapporti tra procedura di interpello internazionale (*i.e.*, procedura di APA, unilaterale, bilaterale o multilaterale) e verifica fiscale in corso, alla luce di quanto previsto dalla circolare n. 18/E del 31 maggio 2012 dell'Agenzia delle entrate, si rileva che - nei casi in cui risulti già avviata l'istruttoria relativa alla procedura di APA - l'opportunità di **eventuali attività di controllo**, da parte dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza, sulle fattispecie oggetto della procedura di APA medesima sia da valutarsi attentamente.

Ciò, in considerazione del fatto che si potrebbe determinare una sovrapposizione di interventi i quali, sebbene disciplinati da norme diverse e ispirati da logiche differenti, implicano tuttavia lo svolgimento di attività istruttorie del tutto analoghe.

Qualora le attività relative alla procedura di APA e quelle riguardanti la verifica fiscale venissero portate avanti simultaneamente, il contribuente verrebbe assoggettato ad un onere il quale può essere giustificato solo in presenza di **specifiche e motivate esigenze** che impongano il controllo.

I medesimi principi - che si fondano sull'**alternatività tra controllo fiscale e procedura di APA** - si rinvencono nella circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 dell'Agenzia delle entrate, la quale, peraltro, in merito all'esercizio dei poteri istruttori, distingue due differenti ipotesi:

(7) La soglia minima di investimento (30 milioni di euro) deve essere documentata dal contribuente: a tal fine sarà fondamentale la presentazione di un *business plan* nel quale indicare l'ammontare, i tempi e le modalità dell'investimento.

(8) In data 21 marzo 2016 è stato pubblicato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 42295/2016, contenente "Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

Le indicazioni contenute nell'atteso Provvedimento si rivolgono alle imprese che intendono stipulare accordi con il Fisco per regolare in via preventiva il trattamento fiscale di alcune operazioni transnazionali. Il Provvedimento, in particolare, definisce modalità e termini della procedura che consente di divenire alla stipula dell'accordo in ambiti quali il *transfer pricing*, i flussi di dividendi, interessi, *royalties* e la definizione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza.

Viene definito l'ambito di applicazione soggettivo, nonché l'ambito di applicazione oggettivo dell'istituto. Quanto al primo, si chiarisce che per impresa con attività internazionale de-

ve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, la quale, alternativamente o congiuntamente:

- partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti o il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti;

- abbia corrisposto a, o percepito da, soggetti non residenti, dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali;

- eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.

Quanto all'ambito oggettivo, si precisa che è ammesso il ricorso all'istituto per:

- la definizione del prezzo di libera concorrenza nelle transazioni *intercompany*;

- l'applicazione di norme sull'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato, nonché sull'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a, oppure da, soggetti non residenti;

- la preventiva definizione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza.

- la prima è rappresentata dall'attività di controllo e accertamento sulle **questioni già oggetto di accordo**;

- la seconda riguarda l'attività istruttoria finalizzata alla verifica del **rispetto dell'accordo già concluso**.

La prima ipotesi è direttamente disciplinata dall'art. 8 del D.L. n. 269/2003 (ora abrogato - come sopra evidenziato - per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015) che, al comma 4, stabilisce che per i periodi d'imposta per i quali l'accordo sottoscritto è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 ss. del D.P.R. n. 600/1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo stesso (9).

Quanto alla seconda ipotesi, la circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 sottolinea che dalla lettura del combinato disposto dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003 e degli artt. 1 e 9 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, emerge che l'Ufficio *Ruling* Internazionale (ora, Ufficio Accordi Preventivi) è il soggetto esclusivamente preposto alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto, nonché all'accertamento di eventuali sopravvenuti mutamenti delle condizioni di fatto e di diritto.

Una ulteriore ipotesi considerata dalla circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 attiene alla situazione in cui una attività di controllo è avviata simultaneamente ad una istruttoria di APA (unilaterale, bilaterale o multilaterale). A titolo esemplificativo, si fa riferimento ad un'attività di controllo in materia di prezzi di trasferimento la quale viene avviata contestualmente alla procedura di APA, che ha ad oggetto, anch'essa, la tematica dei prezzi di trasferimento praticati dal contribuente-impresa multinazionale.

Proprio con riguardo all'**avvio simultaneo** di una **istruttoria di APA** e di una **attività di controllo** avente ad oggetto la medesima materia, la circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 precisa

che sebbene all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di Finanza "non sia formalmente preclusa la possibilità di avviare una **verifica in costanza di una procedura di ruling** regolarmente attivata dal contribuente, il manifestarsi di tale circostanza richiede comunque una attenta valutazione di opportunità al fine di evitare una sovrapposizione di interventi i quali, pur se condotti alla stregua di norme e logiche diverse, implicano lo svolgimento di attività istruttorie assimilabili".

Più di recente è intervenuta sul tema la circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 dell'Agenzia delle entrate, la quale precisa che con riguardo "all'attività di controllo su soggetti con attività internazionale in presenza di una procedura di *ruling* di *standard* internazionale (...) ai sensi dell'art. 8, comma 4, del D.L. n. 269/2003, per i periodi d'imposta per i quali l'accordo è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo".

In conformità a quanto ribadito dalla circolare n. 25/E del 31 luglio 2013, la più recente circolare del 6 agosto 2014, n. 25/E rileva che nell'ipotesi in cui un'attività di controllo "è avviata simultaneamente ad una istruttoria di *ruling* internazionale, si conferma la necessità di procedere a un'attenta valutazione di opportunità, al fine di evitare una sovrapposizione di interventi i quali, pur se condotti alla stregua di norme e logiche diverse, implicano lo svolgimento di attività istruttorie assimilabili".

Ciò premesso, si può quindi giungere alla conclusione di seguito rappresentata.

Laddove:

- l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria venga intrapresa simultaneamente o successivamente all'avvio dell'istruttoria di APA (anche unilaterale);

(9) Secondo l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973:

"Per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici delle imposte possono:

1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33;

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'art. 33, secondo e comma 3, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 3, lett. b), del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art. 33, secondo e comma 3, o acquisiti ai sensi

dell'art. 18, comma 3, lett. b), del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risulti dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale; (...)"

- l'attività di controllo e la procedura di APA abbiano ad oggetto la medesima tematica (*i.e.*, la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati alle transazioni *intercompany*);
l'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, in quanto si sovrappone a quella connessa alla procedura di APA, non dovrebbe essere portata avanti (o, meglio, non dovrebbe essere avviata).

La decisione di procedere con l'attività di verifica dovrebbe essere adottata esclusivamente a seguito di un'attenta **valutazione di opportunità**, vale a dire, in presenza di specifiche e motivate esigenze che impongono il controllo. Tali esigenze dovrebbero essere adeguatamente dimostrate e motivate alla luce delle circostanze di fatto del caso concreto.

A ben vedere, ciò che emerge dalla prassi sopra commentata è un **principio di "alternatività"** tra procedura di interpello internazionale e verifica fiscale. Tale principio di "alternatività" è altresì alla base delle previsioni della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E, che fornisce chiarimenti riguardo all'interazione tra la procedura amichevole e il ricorso agli strumenti deflativi del contenzioso, con particolare riferimento all'accertamento con adesione (D.Lgs. n. 218/1997), alla mediazione tributaria (art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992) e alla conciliazione giurisdizionale (art. 48, D.Lgs. n. 546/1992).

Nel caso di procedura amichevole prevista dall'art. 25 del Modello OCSE (10), 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 circolare 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 90/436/CEE. 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' (...)" (11).

3.2. Avvio di una procedura di APA successivamente all'inizio di una verifica fiscale

I principi contenuti nelle circolari citate nel paragrafo che precede trovano applicazione, *mutatis mutandis* e per ragioni di coerenza giuridico-legale, anche all'ipotesi, che può ritenersi uguale e contraria a quella sopra considerata, in cui, in seguito all'avvio di una verifica fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente presenti **istanza di APA** (unilaterale, bilaterale o multilaterale), avente il **medesimo oggetto della verifica fiscale**.

Applicando in via analogica quanto previsto dalla circolare n. 18/E del 31 maggio 2012 dell'Agenzia delle entrate, si può quindi ritenere che nei casi in cui risulti avviata una verifica fiscale, l'opportunità di procedere con l'istruttoria relativa alla procedura di APA, che verte sulle medesime fattispecie oggetto della verifica fiscale, va attentamente valutata.

Ciò, in considerazione del fatto che, come sopra illustrato, si potrebbe determinare una **sovrapposizione di interventi** i quali, sebbene disciplinati da norme diverse e ispirati da logiche differenti, implicano tuttavia lo svolgimento di attività istruttorie del tutto analoghe.

Anche in tale ipotesi, il contribuente verrebbe assoggettato ad un onere (*i.e.*, adempimenti connessi alla verifica fiscale in corso ed adempimenti connessi alla procedura di APA) il quale può essere giustificato solo in presenza di **specifiche, motivate e dimostrate esigenze** che impongano la simultaneità tra verifica fiscale e procedura di APA.

Applicando poi alla situazione in commento i principi di cui alla circolare n. 25/E del 31 luglio 2013 si dovrebbe ritenere che laddove sia già in corso una verifica fiscale avente ad oggetto, ad esempio, la determinazione dei **prezzi di trasferimento**, non è formalmente precluso - per il contribuente - dare inizio e portare avanti una procedura di APA.

In questo caso, tuttavia, ben potrà l'Amministrazione sospendere, fino all'esito della verifica l'attività istruttoria di cui all'art. 7, comma 2, del provvedimento.

(10) Per approfondimenti sull'art. 25 del Modello OCSE cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, Commento all'art. 25.

(11) Per approfondimenti sui rapporti tra procedura ami-

chevole e arbitrale di composizione delle controversie e strumenti deflativi del contenzioso cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, cit., Commento all'art. 25.