

IL RINNOVO DEGLI STRUMENTI DI *COMPLIANCE* TRA FISCO E CONTRIBUENTE: GLI APA, TRA *ROLL-BACK* E COMPARTICIPAZIONE ALLE SPESE



Alessandro VALENTE

Valente Associati GEB Partners / Crowe Valente

La legge di bilancio 2021 (L. 178/2020) ha introdotto importanti novità in merito alla disciplina degli "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" disciplinati dall'art. 31-ter del DPR 600/73. Tra le più importanti novità si annoverano il roll-back e la compartecipazione alle spese da parte del contribuente.

1

PREMESSA

L'intensificarsi degli scambi internazionali, delle transazioni tra società appartenenti a gruppi multinazionali e dei controlli del fisco in ambito *transfer pricing* hanno reso necessaria la costante collaborazione, in campo fiscale tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti, nonché tra le stesse Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati, al fine di individuare tanto i criteri quanto le modalità tecniche per la definizione e la determinazione dei prezzi di trasferimento.

Notevoli sono gli effetti dovuti dalla mancata risoluzione dei casi di **doppia imposizione**. Infatti, accrescendo l'onere fiscale complessivo, la doppia imposizione¹ può costituire un ostacolo all'attività transfrontaliera delle imprese e determina un clima di incertezza giuridica per i contribuenti.

Gli **strumenti di risoluzione delle controversie**, volti all'eliminazione della doppia imposizione, sono rappresentati in ambito internazionale ed europeo, da un lato, dalla procedura amichevole – disciplinata dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE (di seguito anche "*Modello OCSE*") – dall'altro lato, con

97

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 diritto comunitario non prevede alcuna disposizione specifica finalizzata ad obbligare gli Stati stessi all'eliminazione della doppia imposizione cd. non discriminatoria, in quanto quest'ultima non rientra nell'ambito di applicazione delle libertà fondamentali. Per approfondimenti in tema di doppia imposizione, cfr. Valente P., Rizzardi R., Mattia S., Consiglio P. "Interpello Internazionale. Modelli di tax compliance preventiva", Milano, 2017; Valente P. "Manuale del transfer pricing", Milano, 2018; Valente G., Viola I. "I prezzi di trasferimento (transfer pricing)", in "Manuale della fiscalità internazionale", a cura di Odetto G., Torino, 2020, p. 1245 ss.

riferimento particolare alla materia del *transfer pricing*, dalla procedura arbitrale di cui alla Convenzione 90/436/CEE e alla Direttiva (UE) 2017/1852.

Affinché tali strumenti consentano di raggiungere l'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione, è richiesta una effettiva e pronta cooperazione tra il contribuente e tutte le Amministrazioni finanziarie coinvolte. Situazioni di incertezza in settori quale è quello della determinazione dei prezzi di trasferimento *intercompany* possono essere ridotte e (in taluni casi) eliminate mediante la stipulazione di "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" (cd. "**Advance Price Agreement**" o "APA") di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73, nonché da quanto previsto dal DLgs. 10.6.2020 n. 49 che ha dato piena attuazione alla Direttiva (UE) 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

Caratteristica fondamentale degli APA è che l'**accordo raggiunto** tra contribuente e Amministrazione finanziaria mediante tale strumento sopra citato **non può costituire oggetto di verifica fiscale**. Quanto detto 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.

2

GLI **ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA)** NELL'ORDINAMENTO ITALIANO: L'ART. 31-TER DEL DPR 600/73

Le disposizioni convenzionali sulla composizione amichevole delle controversie tra Stati rappresentano la base giuridica per l'attivazione di procedure per la stipula di accordi preventivi per la **definizione dei prezzi di trasferimento applicati alle transazioni *intercompany*** (cd. *Advance Pricing Agreements* – APA).

Tra gli strumenti per la composizione delle controversie in materia di *transfer pricing*, gli APA si caratterizzano per la loro **natura preventiva**. Lo scopo, come si evince chiaramente anche dalle *Guidelines* dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, è infatti quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*.

Le *Guidelines* dell'OCSE, al par. 4.134 definiscono l'**APA** come: "*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.*"

Si tratta, dunque, di accordi preventivi tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, aventi una durata media compresa tra i tre e i cinque anni, i quali devono essere **stipulati prima dell'effettuazione delle transazioni infragruppo**. Nello specifico gli stessi dovranno essere stipulati prima che vengano delineate le *transfer pricing policy* del gruppo (cd. "*TP policy*"), in tal modo verranno individuati i criteri e le modalità tecniche che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento.

La stipula di tali accordi costituisce occasione, sia per le Amministrazioni finanziarie che per i contribuenti, di confrontarsi all'interno di un contesto favorevole e di forte apertura, al fine di evitare o prevenire 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).

Nell'ordinamento italiano, l'istituto in com-

mento è stato introdotto mediante il DLgs. 14.9.2015 n. 147 (cd. "Decreto Internazionalizzazione") – adottato in attuazione della L. 11.3.2014 n. 23 – mediante il quale è stata prevista l'abrogazione dell'art. 8 del DL 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 DPR 600/73².

L'art. 31-ter ha subito ulteriori modifiche nel corso del tempo, da ultimo mediante l'approvazione della legge di bilancio 2021 (L. 178/2020). La norma in questione consente alle **imprese con attività internazionale** di accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con particolare riferimento ai seguenti ambiti:

- a. la preventiva definizione dei metodi di calcolo dei **prezzi di trasferimento** in virtù di quanto disposto dall'art. 110 comma 7 del TUIR, nonché 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 TUIR;
- b. la concreta applicazione di norme, anche di origine convenzionale, riguardanti l'attribuzione di **utili e perdite alla stabile organizzazione** in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- c. la preventiva valutazione della sussistenza o meno dei **requisiti configuranti una stabile organizzazione** situata nel territorio italiano, in considerazione dei criteri previsti dall'art. 162 del TUIR, nonché dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;

d. la concreta applicazione di norme, anche di origine convenzionale, aventi ad oggetto l'erogazione o la percezione di **dividendi, interessi e royalties** e altri componenti reddituali a, o da soggetti non residenti.

Per quanto riguarda l'ambito applicativo della disposizione in esame, l'art. 31-ter prevede che la procedura può essere applicata alle imprese "con principale riferimento" agli ambiti previsti nella disposizione. La formulazione normativa riconosce, dunque, la possibilità di **estendere l'ambito di applicazione** della disposizione in esame anche a casi diversi da quelli espressamente previsti purché inerenti a componenti di reddito di impresa a carattere transnazionale³.

Sotto il profilo dei **soggetti** ammessi alla procedura disciplinata dall'art. 31-ter, la norma in esame fa riferimento alle "imprese con attività internazionale", tra le quali rientrano le imprese a vocazione internazionale che operano (o intendono operare in futuro) nel territorio dello Stato o dall'Italia verso l'estero.

La portata vincolante dell'APA per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria trova conferma in quanto disposto dall'art. 31-ter comma 5 del DPR 600/73, all'interno del quale si evidenzia che è **precluso l'esercizio dei poteri** in relazione a questioni che costituiscono oggetto dell'accordo per i periodi di imposta in cui esso è efficace.

Da un punto di vista operativo l'art. 31-ter comma 6 del DPR 600/73 rimanda al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate all'interno del quale sono definite le **modalità** con cui l'Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'Accordo e dell'eventuale mutamento delle condizioni di fatto e di diritto sui cui l'accordo si basa.

2 Il Decreto cd. "Internazionalizzazione" è entrato in vigore il 7 ottobre 2015. In materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionali di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73, cfr. Bonanno G., Di Cesare F. "La disciplina dei nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale", in *questa Rivista*, 1, 2017; Valente P. "Nuovo interpello internazionale e rapporti con le verifiche fiscali in corso", *il fisco*, 2016, p. 4055 ss.; Della Valle E. "La nuova fiscalità cross-border per le imprese e gli investitori", *ivi*, 2015, p. 1907 ss.

3 Questa interpretazione ha trovato conferma anche nella circ. 1.4.2016 n. 10, pubblicata da Assonime nella quale viene rimarcato che, analogamente a quanto previsto per il previgente *ruling* internazionale, il legislatore con la nuova norma ha confermato la non tassatività delle materie che possono costituire oggetto degli accordi preventivi.

Il provvedimento in questione è stato pubblicato il 21.3.2016 con prot. n. 42295 e delinea le disposizioni per l'attuazione della disciplina in questione.

Secondo quanto previsto dal par. 2 del Provvedimento, l'istanza, redatta in carta libera, deve essere presentata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, di Roma o Milano⁴.

Per quanto riguarda lo svolgimento della procedura relativa agli accordi preventivi in esame, il par. 2.9 del Provvedimento ammette una fase prodromica ed eventuale ("*pre-filing*") in base alla quale prima della presentazione dell'istanza le imprese con attività internazionale hanno la facoltà di richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite dei propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura.

A seguito di tale fase (meramente eventuale), l'Ufficio è tenuto ad effettuare un esame preliminare dell'istanza presentata. In virtù di quanto disposto dal par. 3 del Provvedimento tale fase può concludersi con una dichiarazione di ammissibilità, inammissibilità o improcedibilità. Con riferimento alle **tempistiche** si rappresenta che, in virtù di quanto previsto dal par. 3, l'Ufficio, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, dichiara, qualora ricorrano tutti i prescritti elementi, l'ammissibilità dell'istanza, ovvero, nel caso in cui "*non sia posto in condizione di verificare la sussistenza*" dei suddetti elementi,

l'improcedibilità della stessa, concedendo allo stesso tempo anche un termine, non inferiore a 30 giorni, per l'integrazione dell'istanza.

In questo caso i termini per la dichiarazione di ammissibilità "*iniziano a decorrere dalla data di ricezione della documentazione integrativa richiesta*".

L'istanza è dichiarata inammissibile quando:

- mancano gli elementi essenziali di cui al par. 2.3;
- il soggetto istante non provveda, entro il termine concessogli dall'ufficio, ad integrare l'istanza;
- qualora la documentazione integrativa prodotta entro il medesimo termine sia ritenuta non idonea ad integrare gli elementi di cui al par. 2.3.

A conclusione della fase preliminare segue l'apertura di un'attività istruttoria disciplinata dai parr. 4 e 5 del Provvedimento, che deve concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza, salva l'ipotesi di estinzione del procedimento nei casi previsti dal par. 6⁵.

Nel corso dello svolgimento della procedura è consentito all'Ufficio di effettuare accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, secondo i tempi concordati, al fine di prendere diretta cognizione degli elementi che risultano utili ai fini istruttori. Durante la fase istruttoria, è prevista inoltre la possibilità per l'Ufficio di attivare gli strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali, con la conseguenza che, qualora tali strumenti vengano attivati, i ter-

4 Con riferimento agli aspetti formali relativi alla presentazione dell'istanza, il § 2.3 del provv. 42295/2016 prevede, che la stessa, a pena di inammissibilità, debba: a) riportare la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e, eventualmente, l'indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura, diverso dall'impresa, presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura; b) indicare l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente; tali requisiti non sono richiesti in caso di istanza presentata da impresa non residente ai fini della procedura di cui all'art. 31-ter co. 1 lett. c) del DPR 600/73; c) contenere una chiara indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, oltre che una sintetica descrizione degli ulteriori elementi del provvedimento; d) recare, in allegato, la documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti relativi all'impresa con attività internazionale; e) essere firmata dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

5 Il § 6 del provv. 42295/2016, rubricato "Cause di estinzione del procedimento", dispone che: "*6.1 Rappresenta causa di estinzione del procedimento volto alla stipula degli accordi di cui al presente provvedimento la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria. La procedura può essere altresì estinta in caso di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'Ufficio, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione che è alla base dell'istituto disciplinato dal presente provvedimento*".

mini previsti per lo svolgimento della procedura sono sospesi per un periodo di tempo pari a quello necessario per ottenere le informazioni richieste (par. 4.4).

Con specifico riferimento ai poteri riservati all'Ufficio nel periodo di vigenza dell'accordo, il par. 7 statuisce che è consentito all'Amministrazione finanziaria verificare il rispetto dei termini dell'accordo e di accertare il mutamento sopravvenuto delle circostanze di fatto e di diritto esistenti al momento della stipulazione dell'accordo.

Onere del contribuente è quello:

- di predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;
- di consentire ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate di accedere, nei tempi concordati con l'impresa, presso la sede o i luoghi di svolgimento delle attività allo scopo di prendere diretta visione di documenti e di apprendere informazioni utili ai fini della verifica.

Inoltre, nel periodo di vigenza dell'accordo, l'Ufficio può invitare l'impresa a fornire la documentazione e i chiarimenti ritenuti necessari. Con riferimento alle **modifiche dell'accordo**, il Provvedimento dispone che queste possono essere effettuate sia su iniziativa dell'Ufficio (par. 9.1), che su iniziativa del contribuente (par. 9.3). Nel primo caso, qualora sia stato riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si fonda, si apre un'ulteriore fase

di contraddittorio tra l'Ufficio e il contribuente. L'accordo si intende privo di efficacia a decorrere dalla data in cui risulta avvenuto il mutamento delle condizioni di fatto o di diritto o, nel caso in cui non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito al contraddittorio, qualora:

- le parti non giungano ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo,
- o i mutamenti delle condizioni di fatto o di diritto presentino una consistenza tale da rendere impossibile la modifica dell'accordo.

In tale ipotesi, l'Ufficio comunica al contribuente, con lettera raccomandata o con altro mezzo previsto dal Provvedimento, la sopravvenuta inefficacia dell'accordo.

La modifica dell'accordo può operare anche su iniziativa del contribuente quando sopravvengono circostanze non previste né altrimenti prevedibili e sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previste né prevedibili, che incidano significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo⁶. Analogamente a quanto previsto per l'originaria istanza, il procedimento per la modifica dell'accordo deve svolgersi entro 180 giorni decorrenti:

- dalla data di ricevimento dell'istanza di modifica presentata dal contribuente, o
- dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risultano intervenute ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito al contraddittorio inviata dall'Ufficio.

6 Particolarmente interessante è la tematica dell'impatto che la diffusione del COVID-19 ha avuto sugli APA. In particolare, l'OCSE ha pubblicato in data 18 dicembre 2020 il documento "Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic" all'interno del quale sono state analizzate le implicazioni della diffusione del COVID-19 sulle transazioni in-fragruppo. All'interno del quarto capitolo, è stata analizzata la tematica degli APA e l'impatto che i cambiamenti delle condizioni economiche potrebbero avere su tali accordi. L'OCSE evidenzia come gli APA attualmente esistenti e le loro condizioni debbano essere rispettati, mantenuti e preservati, salvo che non si verifichi una condizione che porta alla cancellazione o alla revisione dell'accordo (ad esempio, violazione delle *critical assumptions*). L'OCSE ha evidenziato come un semplice cambiamento dei risultati di *business* nel periodo interessato dalla pandemia COVID-19 non dovrebbe comportare una violazione delle *critical assumptions*, salvo che all'interno dell'APA non sia stata espressamente prevista un'assunzione critica di questo genere. La violazione delle *critical assumptions* deve essere valutata caso per caso e dovrebbe tenere conto delle circostanze afferenti al singolo contribuente e l'ambiente commerciale. Ciò in quanto la pandemia da COVID-19 non ha avuto lo stesso impatto sulle imprese: se molte imprese hanno registrato un calo della domanda e dei ricavi a causa di blocchi forzati, altre hanno ampliato la loro base di consumatori o hanno beneficiato di nuove opportunità di *business*. Al fine di verificare se è stata posta in essere una violazione, l'Amministrazione dovrà valutare: (i) l'entità della divergenza tra i parametri concordati nell'APA e i nuovi parametri previsti dalle circostanze economiche dovute alla

Al termine del procedimento, l'Ufficio invita il contribuente alla sottoscrizione dell'accordo modificato.

Per quanto riguarda l'eventuale fase di **rinovano dell'accordo**, l'impresa ha l'onere, a pena di decadenza, di inoltrare l'istanza di rinnovo almeno 90 giorni prima della scadenza dell'accordo (par. 10.1 del Provvedimento), mentre l'Ufficio, almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo, è tenuto a comunicare l'avvio dell'istruttoria volta al suo rinnovo o a dichiarare il rigetto della richiesta con provvedimento motivato (par. 10.2 del Provvedimento).

Come previsto dal par. 10.5 del Provvedimento, il procedimento di rinnovo si conclude con la firma di un accordo il cui contenuto recepisce gli esiti dell'istruttoria svolta.

Legge di Bilancio 2021: APA, lo "sdoganamento" del roll-back

Gli studi OCSE avevano in più occasioni rimarcato come alcuni Paesi consentano il cd. "roll-back" dell'APA – vale a dire, **l'applicazione dell'APA con efficacia retroattiva** – qualora vi sia una identità di circostanze ed elementi di fatto e che la stessa sia adeguatamente verificata⁷.

Funzione del cd. "roll-back" dell'APA è quello di prevenire o risolvere tempestivamente poten-

ziali controversie in tema di **transfer pricing**. Con riferimento all'Italia, l'OCSE aveva evidenziato, nel report "*Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1)*", pubblicato il 15 dicembre 2017, che con riferimento al *framework* normativo all'epoca vigente il *roll-back* non era garantito per gli anni precedenti a quello in cui l'APA era stato stipulato constatando espressamente che: "*a roll-back of a bilateral APA is not granted for those fiscal years preceding the fiscal year in which the APA request was submitted, even though such years are still open (under the Italian domestic statute of limitation) at the moment an APA is entered into*".

Per tale ragioni era stato evidenziato che l'ordinamento italiano non poteva considerarsi pienamente rispettoso degli *standard* minimi previsti dall'*Action 14*⁸.

La medesima problematica era stata rilevata nel report "*Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 2)*", pubblicato dall'OCSE il 9 aprile 2020, ed avente ad oggetto il secondo *round* della procedura di *peer review*.

Al fine di sopperire a tali mancanze la legge di bilancio⁹ ha modificato quanto disposto nell'art. 31-ter del DPR 600/73.

Nello specifico, il legislatore italiano ha modificato l'originaria disciplina, la quale si limitava a prevedere, al comma 2 dell'articolo oggetto

diffusione del COVID-19; (ii) l'attitudine della metodologia concordata per la determinazione dei prezzi di trasferimento di riflettere in modo affidabile il prezzo a condizioni di mercato di una transazione controllata nella nuova situazione. Qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse ritenere che non si è verificata la violazione di alcuna *critical assumption*, l'APA esistente deve continuare ad essere rispettato, mantenuto e preservato. Nel caso in cui il contribuente ritenga che i termini dell'APA non siano più adeguati, questi dovrebbero rivolgersi all'Amministrazione finanziaria competente in modo trasparente per discutere delle loro preoccupazioni. Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P., Della Rovere A., Mattia S., Schipani P., Vincenti F. "Guida pratica al transfer pricing. Comparabilità, benchmarking, prassi applicativa", Milano, 2021; Lagrutta G., Zennaro E. "COVID-19: transfer pricing alla luce delle raccomandazioni OCSE", in *questa Rivista*, 1, 2021.

- 7 Nel documento "*BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms*" dell'ottobre 2016, l'OCSE specifica con riferimento agli *standard* minimi da adottare per rendere efficaci i meccanismi di prevenzione delle controversie che: "*Jurisdictions with bilateral advance pricing arrangement ("APA") programmes should provide for the roll-back¹³ of APAs in appropriate cases, subject to the applicable time limits (such as statutes of limitation for assessment) where the relevant facts and circumstances in the earlier tax years are the same and subject to the verification of these facts and circumstances on audit*". Per ulteriori approfondimenti cfr. Vincenti F., Valente A. "A Review of Advance Tax Agreements in Italy", *International Tax Review*, 16.3.2021; Vincenti F., Valente A. "Italy Amends Regulation of Advance Rulings", *International Tax Review*, 3.2.2021.
- 8 Nel report dell'OCSE "*Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Italy (Stage 1)*", pubblicato il 15 dicembre 2017 viene espressamente disposto: "*Italy does not fully meet the Action 14 Minimum Standard concerning the prevention of disputes. Although it has an established bilateral APA programme, Italy does not enable taxpayers to request rollbacks of bilateral APAs and such rollbacks are also not granted in practice*" (p. 10).
- 9 Art. 1 co. 1101 lett. a) e b) della L. 30.12.2020 n. 178.

di disamina, che la conclusione di un accordo preventivo potesse vincolare il contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana solo per il periodo d'imposta nel corso del quale era 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.

Il legislatore nazionale ha ampliato tale disposizione inserendo all'interno del medesimo comma un secondo periodo che di fatto sdogana, all'interno del nostro ordinamento, **la possibilità per il contribuente di avvalersi del roll-back degli APA stipulati per tutti gli anni che possono essere ancora oggetto di accertamento.**

Nello specifico, il secondo periodo dell'art. 31-ter comma 2 del DPR 600/73 dispone che: "*(g) ualora le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione e per i quali i termini previsti dall'articolo 43 del presente decreto non sono ancora scaduti e a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza, è concessa al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo stesso*". A tal fine e ove si renda necessario, occorre provvedere ad una rettifica mediante ravvedimento operoso ovvero mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa senza l'applicazione delle sanzioni.

Ne consegue che viene riconosciuta la facoltà del contribuente di far valere in maniera retroattiva l'APA stipulato, semmai:

- le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo in questione ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula e per i quali i termini per l'accertamento (art. 43 del DPR 600/73¹⁰) non sono ancora scaduti;

- a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Sempre con riferimento al *roll-back*, il nuovo comma 3 dell'art. 31-ter riconosce tale possibilità anche con riferimento agli **accordi bilaterali/multilaterali**.

Anche in questo caso il legislatore ha previsto la possibilità di far retroagire gli effetti dei suddetti tali accordi ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della presentazione dell'istanza e per i quali i termini di accertamento (ex art. 43 del DPR 600/73) non sono ancora decorsi qualora:

- per tali periodi ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo stipulato con le autorità competenti di Stati esteri;
- la richiesta è stata effettuata dal contribuente nell'istanza di accordo preventivo;
- le autorità competenti di Stati esteri acconsentano ad operare un'estensione dell'accordo ad annualità precedenti;
- per tali periodi di imposta non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Anche in questo caso, allorché risulti necessario rettificare il comportamento adottato dal contribuente, questi avrà la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 8 comma 2 del DPR 322/98.

Si rammenta che prima dell'introduzione di tali novità, l'accordo era idoneo a produrre i propri effetti in relazione a periodi di imposta precedenti alla stipula, ma comunque non anteriori a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte delle

10 L'art. 43 del DPR 600/73 dispone che: "*(g)li avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata [...]*".

imprese (pertanto non erano ricompresi tutti gli anni ancora passibili di accertamento). Tale possibilità era contemplata ogniqualevolta:

- l'accordo conseguisse ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (art. 31-ter comma 2), ovvero,
- le circostanze di fatto o di diritto poste a base dell'accordo ricorressero per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula (art. 31-ter comma 3).

Nel primo caso, si trattava di un'estensione retroattiva dell'efficacia del *ruling* che si rendeva necessaria in quanto l'accordo avrebbe dovuto vincolare l'Ufficio e il contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'accordo sottoscritto con l'autorità estera. Nella seconda ipotesi, invece, l'estensione retroattiva dell'efficacia dell'accordo era facoltativa e operava se, nei periodi di imposta antecedenti la sottoscrizione dell'accordo, sussistevano le medesime circostanze di fatto e di diritto poste a fondamento dell'accordo medesimo.

Con riguardo a tali pregressi periodi di imposta, il contribuente poteva far valere retroattivamente l'efficacia dell'accordo provvedendo all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi, rispettivamente, dell'art. 13 del DLgs. 472/97 e dell'art. 2 comma 8 del DPR 322/98, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

Le nuove modifiche consentono di superare il vuoto legislativo con riferimento alla garanzia della piena applicazione del *roll-back* come già evidenziato in più occasioni dall'OCSE.

La compartecipazione alle spese da parte del contribuente

Ulteriore elemento di novità introdotto dalla legge di bilancio 2021¹¹, con riferimento

all'art. 31-ter del DPR 600/73, concerne l'introduzione di un nuovo comma (comma 3-bis) che **impone al contribuente una compartecipazione alle spese sostenute dall'Agenzia delle Entrate per la gestione delle istanze di accordo bilaterale e multilaterale.**

Il legislatore ha subordinato l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo di cui al comma 3 al versamento di una commissione diversa a seconda del fatturato. Trattasi nello specifico di:

- 10.000 euro qualora il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- 30.000 euro qualora il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia ricompreso tra 100 milioni di euro e 750 milioni di euro;
- 50.000 euro qualora il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Il **rinnovo di accordo** prevede, invece, la **riduzione alla metà delle commissioni**. È previsto, inoltre, un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate al fine di conferire attuazione alla disciplina prevista nel comma in oggetto.

La *ratio* di tale previsione normativa è da rinvenirsi nell'aumento delle richieste da parte dei contribuenti negli ultimi anni che determina un dispendio di risorse per le quali è stata ritenuta corretta prevedere una partizione dei benefici e di costi tra Amministrazione finanziaria e contribuente come, peraltro, accade in altri Paesi (e.g., Germania, Stati Uniti, Lussemburgo).

3

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Le modifiche apportate all'art. 31-ter del DPR 600/73 hanno perseguito, quale obiettivo fon-

11 Art. 1 co. 1101 lett. c) della L. 30.12.2020 n. 178.

damentale, quello di adeguare il *framework* normativo nazionale agli *input* provenienti dagli organi internazionali.

Mediante la previsione del *roll-back* per gli APA, la normativa nazionale si è adeguata agli *standard* minimi previsti dal *Action 14* aventi l'obiettivo di rendere i meccanismi di risoluzione delle controversie maggiormente efficaci.

Scopo del legislatore nazionale è stato, tra gli altri, quello di assicurare maggiori certezze al contribuente e all'Amministrazione finanziaria nel rispetto di quanto previsto all'interno degli APA.

Uno degli effetti positivi che potrebbe avere l'estensione retroattiva degli APA a tutti gli anni che possono essere ancora oggetto di accertamento è da rinvenirsi nel possibile ampliamento del novero di contribuenti *compliant* al sistema tributario.

Dall'altro lato, stante la complessità delle procedure in questione e il dispendio di risorse e di tempistiche necessarie per addivenire ad un accordo, sembra essere corretta la scelta del legislatore di prevedere una compartecipazione del contribuente alle spese dovute per lo svolgimento della procedura per la stipula degli Accordi preventivi.