



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

Gli accordi preventivi per le imprese  
con attività internazionale

CARLOTTA BEDOGNI  
Ordine di Vicenza

# Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

CARLOTTA BEDOGNI  
Ordine di Vicenza

## Istituto dell'interpello fiscale: ragioni ed effetti

Per interpello, in linea generale, si intende la “procedura di cui il contribuente può avvalersi per acquisire preventivamente dall'Amministrazione Finanziaria un parere in ordine a fatti e/o situazioni di incerta interpretazione”<sup>1</sup>.

Si tratta, in altre parole, di strumenti volti a tutelare il contribuente ed a garantirgli il diritto sia di conoscere anticipatamente la posizione dell'Amministrazione Finanziaria qualora si verifichi una situazione di incertezza, sia di fare affidamento su di essa.

L'istituto dell'interpello trae origine dalla particolare complessità del nostro ordinamento tributario che, abbinata alla conformazione articolata del sistema economico – naturale alveo di riferimento della “fiscalità” – si caratterizza per una obiettiva difficoltà in fase applicativa. Inoltre, al variare delle esigenze finanziarie del sistema Paese, l'ordinamento subisce continue sollecitazioni e modifiche, nella sostanza produzione legislativa non armonizzata, da cui consegue un insieme articolato e composito di norme, con ricorrenti problematiche interpretative.

Tutto ciò causa una innegabile condizione di incertezza<sup>2</sup> circa le modalità impositive e conduce ad una difficile e sofferta intelligibilità del testo, che impedisce, in definitiva, una comprensione compiuta e precisa dei significati normativi e, dunque, un puntuale adempimento dell'obbligazione tributaria.

L'eccessiva aggressività interpretativa delle autorità fiscali su questioni valutative, di elusione e di abuso del diritto, attinenti ad esempio a fattispecie estimative, quali i prezzi di trasferimento infra-gruppo<sup>3</sup> oppure riguardanti casi di riqualificazione di vicende dichiarate e palesi (come avviene in particolare nei casi di accertamento di stabile organizzazione occulta) ha imposto al legislatore un deciso cambio di indirizzo. Mossa da obiettivi di “compliance” fiscale<sup>4</sup> al fine di ristabilire fiducia e confidenza nel rapporto fra cittadini contribuenti e Amministrazione, coinvolgendo in questa sorta di riqualificazione in positivo della variabile fiscale, gli investitori stranieri e chi – fra gli imprenditori italiani – ha la forza e la capacità di proporsi all'estero, il legislatore fiscale ha nel corso del 2015 riordinato in modo compiuto l'istituto degli interpelli tributari ed ha rivisitato il *ruling* internazionale, contribuendo ad elevare il livello di serenità che è il presupposto per il rilancio economico del nostro Paese.

## Excursus storico

Il diritto di interpello era stato regolamentato per la prima volta dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, per l'applicazione delle norme antielusive. Di fatto, tuttavia, tale tipologia di interpello trova effettiva applicazione soltanto sei anni dopo, a seguito dell'emanazione dei relativi decreti attuativi (n. 194 e 195 del 13 giugno 1997),

previsti dall'art. 21 della L. 413 sopra citata. L'interpello antielusivo, detto anche interpello “speciale”, viene dunque - concretamente - ad essere strumento disponibile ai contribuenti con gran ritardo, rilevando, peraltro, che solo a partire dal 2004 furono presentate le prime istanze<sup>5</sup>.

Con l'art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973<sup>6</sup> è stato introdotto nell'ordinamento tributario l'interpello cosiddetto disapplicativo. L'obiettivo di tale istituto è quello di ottenere un apposito provvedimento da parte del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, che preveda la disapplicazione, alla fattispecie oggetto dell'istanza, di specifiche norme antielusive che “ (...) limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”<sup>7</sup>. Nella Relazione al decreto si chiariscono le motivazioni della disapplicazione: vi sono norme, che “a causa della loro ineliminabile imprecisione, provocano indebite penalizzazioni, per comportamenti che non hanno nulla di elusivo”. Oltre che per finalità genericamente disapplicative, la presente fattispecie può essere attivata anche al fine di conseguire la disattivazione di sistemi presuntivi di determinazione del reddito, quale ad esempio quello previsto per le cosiddette società di comodo.

E' solo in un momento successivo tuttavia che l'istituto dell'interpello ha trovato più ampia applicazione. Nella ricerca da parte dei cittadini di maggiore certezza del diritto, di una sorta di “prevedibilità delle soluzioni” che gli organi istituzionalmente deputati a decidere devono adottare, il legislatore ha delineato il cosiddetto Statuto del contribuente, approvato con l. 27 luglio 2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”), tracciando obiettivi di certezza e di riforma funzionale, potenzialmente risolutivi. Tra le righe della 212/2000 si legge infatti (art. 10, comma 1) che “I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”. In un tale contesto si è dunque sviluppato l'istituto dell'interpello cosiddetto generalista, rivolto, cioè, in linea di principio, alla totalità dei soggetti ed alle molteplici forme impositive di competenza dell'Agenzia delle Entrate così come di altre istituzioni, allo scopo di precludere possibili conflitti nell'applicazione della norma tributaria.<sup>8</sup>

Il decreto legislativo recante le misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre 2015, ridisegna infine gli interpelli previsti dal legislatore, prevedendone soltanto quattro tipologie: si tratta dell'interpello ordinario, probatorio, anti-abuso e disapplicativo. Nella nuova configurazione del sistema degli interpelli del 2015 il *ruling* internazionale è collocato in forma autonoma.

Con riferimento a quest'ultima tipologia si ritiene opportuno delinearne le caratteristiche principali, anche per l'analogia e la funzione di “premesse narrativa” dell'attuale nuovo istituto “Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale”.

[1] *Gli Istituti dell'interpello fiscale*, La Corte dei Conti, Sez. Centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione 5 agosto 2015, n. 5/2015/G.

[2] Riguardo al concetto di incertezza e, in linea generale, in riferimento alla specificità di contesto del sistema tributario, rileva, particolarmente, quanto indicato nella circolare n. 50, Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa - del 31 maggio 2001, par. 2.1, che così recita: “le condizioni di obiettiva “incertezza” ricorrono in presenza di previsioni normative equivocate, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato della norma. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie, spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito ovvero coesistano orientamenti contraddittori. La previsione va estesa, ovviamente, anche alle disposizioni normative di non recente emanazione, qualora ricorrano i presupposti richiamati”

[3] “Transfer pricing is not an exact science”, per espressa definizione OCSE.

[4] Nel 2013 l'OCSE ha pubblicato il rapporto preliminare «Co-operative Compliance: a Framework», al fine di fornire linee guida su come un modello di co-operative compliance possa ristabilire fiducia e confidenza nel rapporto tra business community ed A.F. e consentire benefici ad entrambi, sulla base di esperienze dei vari paesi (es. NL). In particolare il report sottolinea l'importanza centrale dei «Tax Control Frameworks» nelle multinazionali per la gestione sistematica del rischio fiscale.

[5] *Gli Istituti dell'interpello fiscale*, La Corte dei Conti, op.cit., pag. 32.

[6] Come modificato dall'art. 7, comma 1, D.Lgs. 358/1997.

[7] Art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973

[8] All'art. 11 della L. 212/2000: 1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria. 2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.

### Il Ruling di standard internazionale

Giova precisare che il *ruling* di standard internazionale, diversamente dalle altre tipologie di interpello sopra citate, non si chiudeva con un parere rilasciato unilateralmente dall'Amministrazione, ma con un accordo tra quest'ultima ed il contribuente.

Il *ruling* di standard internazionale, introdotto nell'ordinamento tributario italiano dall'**articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003 n. 269**, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 e disciplinato nel dettaglio dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, era stato formalmente attivato nel 2004, ma ebbe avvio effettivo solo nel mese di febbraio del 2005, a seguito del parere favorevole espresso dalla Commissione europea a riguardo. Si rivolgeva ad "imprese con attività internazionale"<sup>9</sup> che si trovassero a voler definire preventivamente in contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria italiana circa i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il cosiddetto *transfer pricing*), l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti, nonché l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, ovvero alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente. Sotto il profilo temporale, l'art. 8 del D.L. n. 269/2003 precisava che l'accordo era vincolante per il periodo d'imposta nel corso del quale esso è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi «salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti».

Tale istituto si innesta a pieno titolo nel processo di *tax compliance* sopra richiamato, ricercato dal legislatore e volto a sviluppare il dialogo tra contribuenti ed Amministrazione Finanziaria, processo che, consolidandosi negli anni, ha portato a realizzare, pur nei limiti del numero ristretto di procedure attivate, in un contesto di trasparenza e collaborazione, certezza giuridica nei rapporti tra le parti coinvolte, prevenendo l'evasione e deflazionando un eventuale contenzioso dall'esito incerto. Purtroppo, per la configurazione stessa della procedura, il *ruling* di standard internazionale, non riuscendo a vincolare l'Amministrazione Finanziaria estera, libera di non allinearsi all'accordo, non poteva eliminare il rischio della doppia imposizione.

Va segnalato che al fine di rendere più efficace l'azione di contrasto ai fenomeni di doppia imposizione internazionale e di fornire certezza ai gruppi multinazionali in merito alle politiche dei prezzi di trasferimento infragruppo, a partire dagli ultimi mesi del 2010, l'Amministrazione Finanziaria italiana aveva previsto – benché secondo procedura non formalizzata – la possibilità, per i contribuenti che ne avessero interesse, di presentare istanze volte alla conclusione di "Advance Pricing Agreements", ovvero di accordi preventivi, di tipo bilaterale o multilaterale.

### Necessità di un sistema tributario partecipativo

La legge 11 marzo 2014, n. 23, conferiva una delega al Governo per la

realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita da attuare entro i mesi successivi.

In effetti la suddetta legge di delega fiscale non reca una specifica indicazione al Governo per la revisione del *ruling* di standard internazionale. Tuttavia le modifiche apportate con le norme oggetto di esame si inquadrano nel più generale intento perseguito dal legislatore delegato di favorire – attraverso la riforma fiscale – l'attività di rilievo internazionale delle imprese italiane e ad attrarre al contempo investimenti esteri. Ricordiamo infatti l'articolo 12<sup>10</sup> della legge delega che riassume i principi e le linee guida per l'introduzione di norme volte a "ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni derivanti dagli organismi internazionali e dalla Unione Europea".

### Il nuovo istituto: gli Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, rubricato "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese"<sup>11</sup> ha introdotto, all'articolo 1, la possibilità di instaurare un accordo preventivo, con rinnovate caratteristiche, tra imprese e Amministrazione Finanziaria in determinati ambiti.

Forse giova ribadire che anche la nuova procedura si sviluppa in contraddittorio tra Agenzia e contribuente e non si conclude con una pronuncia unilaterale dell'Amministrazione Finanziaria, bensì con un accordo tra le parti avente ad oggetto operazioni complesse di carattere transnazionale.

Il citato Decreto (cosiddetto "internazionalizzazione") interviene innanzitutto sul *ruling* internazionale, così come era stato introdotto dall'art. 8<sup>12</sup> del D.L. n. 269/2003 (articolo che è stato abrogato con l'entrata in vigore del Decreto in esame), riscrivendone la disciplina mediante l'introduzione del nuovo art. 31-ter nel corpo del D.P.R. n. 600/1973, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale"<sup>13</sup>.

La nuova procedura per la stipula di accordi preventivi (d'ora in poi anche Accordi) viene così ricondotta nell'alveo della disciplina generale dell'accertamento, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973. A livello sistemico, la scelta del legislatore di riformare l'istituto del *ruling* internazionale collocandolo nel titolo IV del D.P.R. 600, intitolato "Accertamento e controlli" contribuisce ad identificare la natura degli accordi preventivi, quale forma di esercizio consensuale e condiviso delle modalità di controllo e verifica di cui dispongono gli organi dell'Amministrazione Finanziaria.<sup>14</sup>

Al riguardo la relazione illustrativa chiarisce come tale scelta intenda confermare l'applicabilità della nuova disciplina anche all'IRAP.<sup>15</sup>

Da ultimo, si ricorda che le modalità di presentazione della richiesta di "Accordo preventivo" erano state demandate ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro novanta giorni dal 7.10.2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs.) e quindi entro il 5 gennaio 2016.

Con notevole ritardo, e quindi con il Provvedimento 21 marzo 2016 prot. n. 2016/42295, infine, l'Agenzia attua la disciplina introdotta dal Decreto Internazionalizzazione, dando decorrenza alle nuove disposi-

[9] Dal Provvedimento Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, art. 1 rubricato "Definizioni": Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui ai successivi articoli del presente provvedimento valgono le seguenti definizioni: a) per "impresa con attività internazionale" deve intendersi: 1. qualunque impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente: *f* si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; *f* il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti; *f* abbia corrisposto a o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi o *royalties*; 2. ovvero qualunque impresa non residente che esercita la sua attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi;

[10] "Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'Unione europea, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: ... " Legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 12.

[11] pubblicato in GU Serie Generale n. 220 del 22-9-2015 ed entrato in vigore il 07 ottobre 2015.

[12] Art. 8 (Ruling internazionale). 1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di ruling di standard internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*. 2. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti. 3. 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 i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni. 4. Per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo. 5. La richiesta di ruling è presentata al competente ufficio, di Milano o di Roma, della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del direttore della medesima Agenzia. 6. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. 7. Agli oneri derivanti dal presente articolo, ammontanti a 5 milioni di euro a decorrere dal 2004, si provvede a valere sulle maggiori entrate derivanti dal presente decreto. [articolo abrogato]

[13] Già dalla nuova denominazione dell'istituto, definito "accordo preventivo" e non più "ruling internazionale", emerge il carattere negoziale dell'istituto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

[14] *Il nuovo ruling internazionale* – Corriere tributario, 24/2015, pg 1845, di A. Tomassini e A. Martinelli

[15] Per l'estensione dell'efficacia al comparto IRAP si veda il D.Lgs. 15-12-1997 n. 446 Art. 25. Disciplina temporanea. 1. Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli articoli 38, commi dal quarto al settimo, 44 e 45 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

zioni, come stabilito dal comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs.147/2015<sup>16</sup>. Il suddetto provvedimento direttoriale sostituisce il precedente Provv. del 23 marzo 2004, che regolava l'istituto del *ruling* di standard internazionale, oramai decaduto.

### Soggetti

Con il nuovo intervento legislativo non sembrano cambiare, sulla base del dato letterale della norma, i soggetti coinvolti rispetto al passato, trattandosi sempre di imprese con attività internazionale. Tuttavia la lettura del provvedimento attuativo offre spunti interessanti in merito all'ampliamento della platea dei soggetti.

Come sancito all'art. 1 del Provvedimento 21 marzo 2016 si intendono per tali le entità riconducibili alle seguenti definizioni:

“Ai fini dell'applicazione del presente provvedimento, per impresa con attività internazionale deve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

- a) si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- b) il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- c) abbia corrisposto a – o percepito da – soggetti non residenti, dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali;
- d) eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato;<sup>17</sup>”

Ma, conferma il recente provvedimento direttoriale al pari del precedente del 2004, deve intendersi impresa con attività internazionale, cui è consentito l'accesso alla medesima procedura, anche l'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

Tuttavia, l'esistenza dei requisiti per la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia, da parte di un'impresa estera, può essere oggetto dell'istanza di Accordo (come già poteva essere causa di attivazione del *ruling*). E' evidente che – in tal caso – la società estera non disporrà ancora della istituenda *branch*, sarà cioè un'impresa estera senza stabile organizzazione in Italia. A copertura di tale fattispecie<sup>18</sup>, in accettazione delle istanze provenienti dalle imprese estere senza sede fissa nel nostro Paese, il nuovo Provvedimento include, all'art. 1.5, le imprese non residenti, che abbiano intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione in Italia entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza.

### Oggetto

Con riferimento all'ambito applicativo, si prevede l'ampliamento delle ipotesi per cui è possibile presentare istanza di Accordo:

- a) preventiva definizione in contraddittorio dei prezzi di trasferimento infragruppo di cui all'articolo 110, comma 7, TUIR e dei valori di ingresso ed uscita in caso di trasferimento della residenza ai sensi degli artt. 166 e 166 bis TUIR;
- b) applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni (sia con riferimento alla sede fissa sul territorio estero di un'impresa residente sia il caso inverso);
- c) valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano o meno una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (tenuti presente i requisiti di cui all'art. 162 del TUIR e le norme convenzionali);
- d) individuazione, nel caso concreto, di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi,

interessi, *royalties* ed altri componenti reddituali a/da soggetti non residenti.

Per esplicita dichiarazione del legislatore<sup>19</sup>, è confermata la non tassatività delle materie che possono formare oggetto di Accordo, così come – peraltro – era previsto nella previgente procedura di *ruling*. L'espressione «con principale riferimento» conferiva evidentemente carattere non tassativo già alle materie richiamate dall'art 8 del D.L. n. 269/2003.

Assonime, con propria circolare n. 10 del 1 aprile 2016, osserva in merito all'ambito applicativo della procedura di Accordo, che esso può essere esteso, in via interpretativa, a tutte le fattispecie inerenti a componenti del reddito d'impresa a carattere transazionale.

### Decorrenza e durata

Dal 21 marzo 2016, data di pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate del nuovo regolamento (Prov. n. 2016/42295) le istanze di Accordo preventivo di cui all'art. 31-ter DRP 600/1973 sono disciplinate secondo le nuove disposizioni, che sostituiscono quelle del previgente provvedimento del 23 luglio 2004.

Le nuove disposizioni si applicano anche ai procedimenti già istruiti sulla base delle norme vigenti (*ruling* di standard internazionale) e non ancora conclusi alla data del 21 marzo 2016<sup>20</sup>.

Per quanto concerne, invece, la durata di validità degli accordi, la previsione generale sancisce che gli accordi sono vincolanti per il periodo d'imposta in corso al momento della stipula e - salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o diritto - per i quattro periodi d'imposta successivi.

Sono altresì previste due novità:

(1) l'anticipazione della decorrenza dell'accordo, purché non anteriore al periodo di imposta in corso alla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente, qualora detto accordo consegua ad altri accordi conclusi con le competenti Autorità degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni<sup>21</sup>;

(2) nel caso in cui le circostanze di fatto e diritto<sup>22</sup> su cui si basa l'accordo sussistano nel periodo d'imposta di presentazione dell'istanza ed in quello di stipula, il contribuente ha la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo concluso.

Rispetto a quanto previsto dalla precedente disciplina del *ruling* di standard internazionale, viene fissata una sorta di disciplina transitoria, che si applica al periodo intercorrente tra la data di presentazione dell'istanza e quella di conclusione dell'accordo:

- Nel primo caso non sono state previste agevolazioni in materia di sanzioni.

- Nel secondo caso, il contribuente ha la possibilità (non l'obbligo) di effettuare il ravvedimento operoso, ovvero di presentare dichiarazione integrativa, senza applicazione di sanzioni, a condizione che in tale periodo ricorrano le circostanze di fatto e di diritto poste a base dell'accordo. Si pensi ad esempio ad un accordo preventivo in materia di prezzi di trasferimento, con il quale si definiscano valori “normali” differenti da quelli applicati fino a quel momento dall'impresa istante. Il contribuente – sussistendone le condizioni - può adeguare spontaneamente il proprio imponibile alle risultanze dell'Accordo, senza subire sanzioni. Proseguendo nell'esempio, è interessante notare che la previsione esplica i propri effetti anche in presenza di opzione per il regime documentale in materia di prezzi di trasferimento. L'esonero da sanzioni è concessa in tal caso infatti al contribuente solo in caso di accertamento, mentre l'eventuale ravvedimento operoso spontaneo – in assenza del nuovo Accordo – comporterebbe le ordinarie sanzioni ridotte<sup>23</sup>.

Copia dell'accordo verrà inviata dall'Amministrazione Finanziaria all'Autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le operazioni.<sup>24</sup> Come già per la precedente versione del *ruling*, anche i nuovi “Ac-

[16] D.Lgs. 147/2015: comma 3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 31-ter, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da emanarsi, in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

[17] Prov. Agenzia Entrate, prot. n. 2016/42295, art. 1.1.

[18] D.P.R. 29.9.1973 n. 600 Accertamento, art. 31-ter - Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, comma 1, lett. c).

[19] Si fa in questo senso riferimento all'espressione “con principale riferimento”, inserita nell'art. 31-ter (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale) al comma 1: Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento, ai seguenti ambiti ....

[20] E' quanto emerge dall'art. 11, comma 2, del Prov. n. 2016/42295 “11.2 Il presente provvedimento si applica anche ai procedimenti volti alla stipula di accordi preventivi già avviati e non ancora conclusi alla data della sua pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.”

[21] Trattasi degli APAs, “Advanced Pricing Agreements”.

[22] Rispetto alla precedente formulazione dello schema di D.Lgs. approvato dal Consiglio dei Ministri il 21.4.2015 (“circostanze di fatto o di diritto”), in accoglimento delle osservazioni formulate dalla 6a Commissione Finanze e Tesoro del Senato e dalla VI Commissione Finanze della Camera, la retroattività della validità dell'accordo opera solo nel caso in cui sussistano congiuntamente le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo stesso.

[23] “Ruling con effetto retroattivo”, di G. Albano – Il Sole 24 ore, 23 marzo 2016.

[24] Si veda il comma 4 dell'art. 31 ter, D.P.R. 600/197: “4. 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.”

cordi preventivi” si caratterizzano per la loro natura di accordi unilaterali, che vedono cioè, seduti attorno al tavolo, una sola Amministrazione Finanziaria ed un contribuente. Appare evidente, ad esempio nel caso della definizione dei prezzi di trasferimento, che 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 della transazione, potrebbe legittimamente disconoscere le regole stabilite nell’accordo medesimo (non avendo tra l’altro allo stesso preso parte) rideterminando poi i prezzi di trasferimento in piena autonomia.<sup>25</sup>

Al fine di ovviare a questo ineludibile rischio nel caso di accordi unilaterali, l’Amministrazione Finanziaria italiana aveva peraltro – sulla scia delle Linee Guida OCSE – già avviato a far data dal 2010 le procedure per la conclusione di accordi bilaterali o multilaterali. Si tratta di accordi conclusi a seguito di procedure amichevoli<sup>26</sup> attivate fra le Amministrazioni fiscali degli Stati, che condividono i trattati atti a regolare la doppia imposizione, relativamente a problematiche di *transfer pricing*. Gli accordi stipulati in tale contesto<sup>27</sup> sono stati poi la base per le intese preventive unilaterali (*ruling*) convenute con

l’Amministrazione italiana su istanza dei contribuenti.

Si noti tra l’altro che, per espressa indicazione normativa inclusa nell’art. 31 ter, gli accordi preventivi attengono anche alla corretta applicazione dei trattati bilaterali stipulati dall’Italia (“nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all’Italia”). Ciò fa sì che gli Accordi, così come già il *ruling*, siano uno strumento preventivo rispetto alle procedure amichevoli di cui all’art. 25 del Modello di Convenzione.

#### Confronto con la precedente versione della procedura di *ruling*

Al fine di evidenziare in modo chiaro le modifiche intervenute con l’aggiornamento della norma, si propone la seguente tabella, ove è rappresentata, in prima colonna a sinistra, la norma istitutiva del *ruling* di standard internazionale come originariamente emessa ed integrata con il contenuto del relativo Provvedimento attuativo, nella colonna centrale le modifiche alla stessa intervenute con il Decreto “Destinazione Italia” circa un decennio dopo ed infine nella colonna a destra lo stato dell’arte ad oggi, dopo l’approvazione del Decreto Internazionalizzazione.

Art. 8 D.L. 269/2003 integrato dal Provv. Dir. A.d.E. del 23/7/2004 Versione in vigore dal 15.10.2003	D.L. 23.12.2013 n. 145 (G.U. 23.12.2013 n. 300) Versione in vigore dal 24.12.2013	D. Lgs. 14.9.2015 n. 147 (G.U. 22.9.2015 n. 220) Versione in vigore dal 7.10.2015
Art. 8 DL 269/2003	Art. 8 DL 269/2003	Art. 31 ter D.P.R. 600/1973
1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di <i>ruling</i> di standard internazionale, con principale riferimento al regime	1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di <i>ruling</i> di standard internazionale, con principale riferimento al regime	1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti:
dei prezzi di trasferimento,	dei prezzi di trasferimento,	a) preventiva definizione in contraddittorio dei <b>metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell’articolo 110 del testo unico</b> delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e <b>dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza</b> , rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del medesimo testo unico. Le imprese che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura di cui al periodo precedente anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei <b>metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell’articolo 110</b> del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 <sup>1</sup> ;
l’applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un’impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; (Prov. Dir. AdE 2004)		b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti <b>l’attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato</b> di un’impresa o un ente residente ovvero <b>alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente</b> ;
	e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall’articolo 162 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all’Italia	c) <b>valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione</b> situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall’articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all’Italia;
degli interessi, dei dividendi e delle royalties.  l’applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’erogazione o la percezione di altri componenti reddituali a o da soggetti	degli interessi, dei dividendi, delle royalties	d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti <b>l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali</b> a o da soggetti non residenti.

<sup>1</sup> Si segnala la sopravvenuta inapplicabilità di quest’ultimo periodo “adempimento collaborativo” della lettera a) del comma 1, art. 31-ter per effetto dell’abrogazione dei commi 10 e segg. dell’art. 110, TUIR disposta dall’art. 1, co. 142, legge di stabilità per il 2016, con effetto dall’inizio del corrente anno.

[25] Piergiorgio Valente, Elusione fiscale internazionale, parte V, cap. III, novembre 2014

[26] L’art. 25 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell’OCSE istituisce una procedura amichevole (Mutual agreement) e una procedura arbitrale per la risoluzione di questioni interpretative e dei casi di doppia imposizione derivanti (e non altrimenti risolti) con l’applicazione delle altre disposizioni della Convenzione.

[27] In particolare l’art. 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni prevede: “Le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere attraverso un accordo amichevole le difficoltà ed i dubbi che potranno sorgere in ordine alla interpretazione o all’applicazione della presente Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla presente Convenzione”.

## Segue Confronto precedente versione procedura di ruling

non residenti; (Prov. Dir. AdE 2004)		
2. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e <b>per i due periodi d'imposta successivi</b> , salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.	2. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e <b>per i quattro periodi d'imposta successivi</b> , salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.	2. Gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e <b>per i quattro periodi d'imposta successivi</b> , 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, gli accordi di cui al comma 1 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.
		3. Qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo di cui al comma 1 ricorrono 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, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.
3. 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 i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.	3. 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 i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.	4. 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.
4. Per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.	4. Per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.	5. Per i periodi d'imposta di validità dell'accordo, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.
5. La richiesta di <i>ruling</i> è presentata al competente ufficio, di Milano o di Roma, della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del direttore della medesima Agenzia.	5. La richiesta di <i>ruling</i> è presentata al competente ufficio [...] (1) della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del direttore della medesima Agenzia.  (1) le parole: «, di Milano o di Roma,» sono soppresse.	6. La richiesta di accordo preventivo è presentata al competente Ufficio della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il competente Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui l'accordo si basa.

Si segnala che la costruzione del confronto è stata fatta a partire dalla norma attualmente in vigore (colonna a destra) collocando nella medesima riga le rispettive previsioni delle precedenti normative, eventualmente integrate dai provvedimenti attuativi, ove esistenti.

Come si può cogliere dalla tabella di confronto, è stata riconosciuta solo in un momento successivo (con l'avvio del piano introdotto con decreto cosiddetto "Destinazione Italia"), la possibilità di accertare la sussistenza dei requisiti circa l'esistenza di una stabile organizzazione, elemento di valutazione da parte dell'Ufficio che, nella originaria configurazione della procedura di *ruling*, di cui all'art. 8 D.L. 269/2003, non era stato previsto.

Il percorso di ampliamento relativo alla *branch*, invero, affonda le sue origini nel dicembre 2013, quando l'allora vigente Consiglio dei Mini-

stri, secondo la bozza del DL per l'avvio del piano "Destinazione Italia", aveva proposto l'integrazione in modo significativo delle norme sul *ruling* internazionale, estendendone l'ambito applicativo alla valutazione preventiva circa la sussistenza in Italia di una stabile organizzazione di un'impresa estera.

In particolare, con l'art. 7, rubricato "Misura di razionalizzazione dell'istituto del *ruling* di standard internazionale" del D.L. 23.12.2013 n. 145 era stato previsto che le imprese con attività internazionale avrebbero avuto accesso ad una procedura di *ruling*, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle royalties e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione. Inoltre, con il sopracitato art. 7, è stata estesa da tre a cinque periodi

d'imposta (compreso quello in cui lo stesso viene stipulato) la validità giuridica dell'accordo di *ruling* che il soggetto poteva porre in essere con l'Amministrazione.

Vale la pena sottolineare come la tematica "stabile organizzazione" sia – da sola – in grado di generare contestazioni numericamente significative, come la giurisprudenza ci insegna. La possibilità di sottoporre a valutazione le condizioni di sussistenza di una *branch* e poi definire con l'Agenzia il reddito da assoggettare a tassazione nello Stato rappresenta, per un investitore estero, una misura senz'altro attrattiva e di maggior certezza.

Una assoluta novità introdotta con il Decreto Internazionalizzazione 2015 attiene invece alla possibilità di definire i valori fiscali in ingresso e in uscita in caso di trasferimento della residenza ai sensi degli artt. 166 (Trasferimento all'estero della residenza) e 166 bis (Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato) del TUIR. Con ciò il legislatore amplia in modo esplicito l'ambito applicativo oggettivo dell'istituto con nuovi temi.

### Affidamento e certezza del diritto

Potremmo riassumere con le seguenti due espressioni il percorso che va implicitamente a tracciare il nuovo art. 31 ter: "Disclosure" da un lato, e "certezza nel diritto" dall'altro, come condizione necessaria per un investimento consapevole oltre che per il rilancio del Paese. Tale obiettivo appare ancor più condivisibile se pensiamo al percorso di verifica che ogni contribuente deve affrontare durante la procedura di *ruling* (ieri) e di Accordo (oggi). Da un lato la possibilità di sottoporre in via preventiva i propri modelli di *business* (sempre più evoluti e complessi anche al fine di superare la crisi degli ultimi anni), evidenziando ad esempio la sussistenza di una stabile organizzazione, conferma lo spirito di apertura da parte dell'Amministrazione; dall'altro la procedura in oggetto implica la disponibilità ad una piena *disclosure* delle strategie di impresa o di gruppo che l'imprenditore deve essere disposto a fornire.

Ciò stante, l'Accordo, così come già per il *ruling*, diversamente dalle altre forme di interpello, vincola sia l'Amministrazione Finanziaria sia il contribuente<sup>29</sup>: l'Amministrazione si impegna ad accettare il comportamento tenuto dal contribuente rispettoso dell'accordo e il secondo si impegna ad adottare i criteri di valutazione concordati nell'ambito dell'accordo. Ciò, tra le altre, dovrebbe rendere illegittima qualunque attività di verifica, che quindi perderebbe di significato, se condotta a latere o in vigenza degli accordi di *ruling*.

Nel caso di non rispetto dell'accordo da parte dell'Amministrazione, si dovrebbe concludere per la illegittimità del provvedimento impositivo eventualmente emesso in «violazione» dell'accordo; se, invece, è il contribuente a non rispettare l'accordo, in base al provvedimento attuativo «l'accordo si considera risolto» e sembra corretto affermare che – non essendovi un principio di affidamento anche a favore dell'Amministrazione – l'obbligazione tributaria debba essere quantificata secondo le ordinarie modalità, prescindendo dal contenuto dell'accordo e (ri)applicando correttamente la normativa al caso concreto<sup>30</sup>.

E' opportuno infine precisare che, negli accordi di *ruling*, sia vecchia che rivisitata formulazione, la definizione dell'"*an*" e del "*quantum*" da riconoscersi al Fisco si manifesta a conclusione di una attività negoziale fra contribuente e Amministrazione che affonda le sue radici nel rispetto della legge ma anche su valutazioni di convenienza ed opportunità delle parti. Ciò è particolarmente vero quando le materie da definire sono sostanzialmente valutative: si pensi ai prezzi di trasferimento, i quali – per definizione – possono portare a determinazioni molto diverse a seconda della personale interpretazione delle parti. C'è quindi da chiedersi se gli Accordi preventivi siano da ritenersi l'espressione di un parere interpretativo da parte dell'Agenzia, sia pur mediato e condiviso con l'impresa, oppure se essi configurino il piano attuativo di un accordo negoziale fra le due parti, guidato da ragioni di opportunità per entrambi.<sup>31</sup>

### Procedimento

Il Provv. 21 marzo 2016 delinea i passaggi procedurali da porre in essere per l'attivazione dell'Accordo. L'art. 2 definisce le condizioni

di "Accesso alla procedura": l'istanza, redatta in carta libera va inviata a mezzo raccomandata A/R o consegnata a mano all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, sezione di Roma, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d oppure sezione di Milano, Via Manin, 25. Per l'ammissibilità della domanda (artt. 2.3 e 3) così come per ogni tipologia di quesito da sottoporre (artt. da 2.4 a 2.8) il provvedimento istruisce circa la documentazione o le informazioni necessarie. Nel regolamento si individuano in particolare i seguenti possibili "oggetti" dell'istanza:

- 2.4 L'istanza avente ad oggetto il valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del TUIR;

- 2.5 L'istanza avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;

- 2.6 L'istanza avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali a oppure da soggetti non residenti;

- 2.7 L'istanza avente ad oggetto i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza rispettivamente ai sensi degli artt. 166 e 166 bis del TUIR;

- 2.8 L'istanza avente ad oggetto la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Lo svolgimento del procedimento relativamente alle suddette ipotesi deve concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza e prevede l'accesso presso le sedi dell'impresa o della stabile organizzazione ed anche l'attivazione degli strumenti di cooperazione internazionale fra amministrazioni fiscali. In quest'ultimo caso il termine di conclusione della procedura deve intendersi sospeso per il tempo corrispondente all'esame della pratica all'estero.

Prima della presentazione dell'istanza (art. 2.9 del Provv.) è data facoltà alle imprese con attività internazionale di richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite di propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura (cosiddetto "*pre-filing*")<sup>32</sup>.

### Lo stato dell'arte ad oggi

I nodi irrisolti dal provvedimento del 21 marzo 2016 sono molteplici. Partiamo dalle banalità, quale è - ad esempio - la modalità tecnica di comunicazione, che prevede un funzionamento asincrono della PEC a scapito del contribuente. All'Agenzia è infatti consentito utilizzare la posta elettronica per fornire i riscontri del caso, mentre il contribuente deve attendere un "successivo provvedimento" che gli consenta di presentare l'istanza "in via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata ...".

Si ritiene inoltre assolutamente non in linea con l'etica dichiarata della *tax compliance* la modalità di verifica del rispetto degli accordi da parte dell'AF (punto 7). L'avverbio "periodicamente" dovrebbe essere ad avviso della scrivente più accuratamente declinato (annualmente, ad esempio), in modo da permettere la valutazione dell'impegno che tali indagini comporteranno presso l'azienda, soprattutto in modo che non possa mai essere opposto al contribuente il difetto di parziale o totale violazione dell'accordo anche attraverso presunti episodi di mancata collaborazione o trasparenza allo stesso attribuiti in caso di "eccesso di accessi".

Un'ulteriore criticità riguarda poi la possibilità che l'Amministrazione Finanziaria estera coinvolta valuti negativamente i contenuti dell'accordo: in tale ipotesi non può che derivarne l'avvio di una procedura amichevole bilaterale, durante la quale non è chiaro se gli effetti dell'accordo nazionale possano rimanere validi, ovvero debbano essere sospesi sino alla definizione della procedura.

La nuova procedura indica in sei mesi il tempo per avviare il confronto tra imprese e Amministrazione Finanziaria, non trattandosi quindi necessariamente di un impegno a concludere l'accordo, bensì di un impegno a "concludere il procedimento entro 180 giorni dal ricevi-

[29] Si veda il cit. regolamento del 21 marzo 2016 all'art. 4, comma 6: "4.6 L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi, alle condizioni previste dall'art. 31-ter, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600."

[30] Gaffuri, G., Il *ruling* internazionale, in *Rassegna Tributaria*, anno 2004, pag. 500, secondo il quale la violazione del patto consente alla controparte di chiedere il risarcimento del danno.

[31] CT 24/2015, cit.

[32] Comunque già dal 2009, su richiesta del contribuente, la decisione di presentare l'istanza poteva essere preceduta da uno o più incontri preventivi, anche in forma anonima, con l'obiettivo di ottenere chiarimenti di tipo generale in base alle caratteristiche del *ruling* internazionale. Nel Bollettino del *ruling*, pubblicato dall'Agenzia, si legge che, fra gli argomenti più ricorrenti, vi è il *transfer pricing* (con 101 casi di incontro preventivo su 134) ad imporsi sui dividendi, gli interessi o le *royalties* (16 casi).

mento dell'istanza". Nella norma di riferimento (art. 31 ter) nulla è precisato in merito ai tempi di risposta. Con riferimento alle tempistiche, è opportuno ricordare che è stato proprio il fattore "durata" della procedura il vero elemento debole della precedente versione dell'istituto. Dati i riscontri sull'attività svolta fin qui dall'Agenzia, che vede la durata media delle procedure di *ruling* di standard internazionale assestarsi, attorno ai sedici mesi<sup>33</sup>, si comprende come sia vitale, per non scoraggiare l'adesione al nuovo istituto, il rispetto di tale impegno. Ben consapevole ne è l'Amministrazione Finanziaria,

che, come dichiarato dalla stessa Direttrice, Rossella Orlandi a Telefisco 2016, ha potenziato gli Uffici dedicati agli accordi preventivi, creando due sezioni, secondo una strategia che punta sempre più sulla *compliance* tra fisco e contribuente.

Per ciò che inerisce invece la necessità di un riscontro preventivo, è opportuno constatare che questo a volte rappresenta un limite alle decisioni imprenditoriali di vario genere. Tale limite mal si coniuga con la rapidità delle scelte, che il mercato richiede.

*c.bedogni@sintema.it*

[33] Dalla data di attivazione del *ruling* sono state presentate complessivamente 135 istanze. Nel triennio 2010 - 2012, in particolare, sono state 83 le richieste arrivate in Agenzia, 37 gli accordi conclusi tra Amministrazione finanziaria e contribuente, 3 le istanze rigettate e 4 quelle cessate per rinuncia delle parti. Alla data del 31 dicembre 2012 erano 54 le istruttorie ancora in corso. Per i 37 accordi conclusi nel triennio di osservazione la durata media rilevata di ogni singola procedura è stata di poco superiore a 15 mesi, evidenziando, rispetto al periodo 2004-2009, un progressivo miglioramento nei tempi di lavorazione delle procedure, passati dai 20 mesi iniziali ai 16 del dato complessivo ed infine ai meno di 15 dell'ultimo triennio. Fonte: Bollettino del *ruling* di standard internazionale a cura dell'Agenzia delle Entrate, II Ediz.

SE GUARDI  
A UNA NUOVA RELAZIONE  
DI AFFARI,  
**PUOI AVERE SUBITO  
UNA VISIONE  
COMPLETA.**



**NASCE VISURALAMPO, LA BANCA DATI DELLA BUSINESS INFORMATION, PER CHIARIRSI LE IDEE SU AZIENDE E PERSONE.**

In una sola pagina consultabile a colpo d'occhio, trovi le informazioni necessarie a disegnare la reale dimensione patrimoniale, finanziaria e di affidabilità di imprese e persone, senza trascurare accuratezza e precisione.

**VISURALAMPO**

COMMTRIVENETO.VISURA.IT

