

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### **Possibili “Accordi preventivi internazionali” con effetti retroattivi**

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

## LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il [comma 1101](#) dell'articolo unico della **Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020)** introduce alcune **significative modifiche** alla disciplina degli “**accordi preventivi per le imprese con attività internazionale**” (i c.d. “*advance pricing agreement*” – **APA**). In particolare:

- viene riconosciuta la possibilità, al ricorrere di talune condizioni, di attribuire **efficacia retroattiva all'accordo** concluso con l'Amministrazione Finanziaria, ossia con riguardo ai **periodi d'imposta i cui termini di accertamento non sono scaduti** alla data della sottoscrizione;
- viene introdotto l'obbligo di **pagamento di una commissione** da parte del contribuente quale **condizione di ammissibilità** della richiesta di accordo preventivo di cui al novellato comma 3 dell'[articolo 31-ter D.P.R. 600/1973](#) (si tratta degli **APA bilaterali e multilaterali**). Restano perciò **esclusi dall'assoggettamento** al pagamento della “commissione” gli **APA unilaterali**, i quali si sostanziano in accordi fra il contribuente e la sola Amministrazione Finanziaria italiana.

Con riferimento alla **opzione per la retroattività** dell'accordo anche ai periodi d'imposta precedenti a quello della sua stipulazione, **le condizioni** a cui tale effetto è condizionato sono diverse a seconda che si tratti di:

1. **APA unilaterali**: in questo caso occorre che: a) le **circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo** siano **presenti anche nei periodi d'imposta precedenti** a cui si vuole retroagire l'efficacia; b) **non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza;
2. **APA bilaterali e multilaterali**: oltre alle condizioni sopra indicate, occorre anche che il contribuente ne faccia richiesta in sede di istanza, e che le **Autorità degli Stati esteri** coinvolte **vi acconsentano**.

La norma (il novellato [comma 2 dell'articolo 31-ter](#) per gli APA unilaterali) prevede che

**l'effetto retroattivo** dell'accordo possa trovare **concreta attuazione a mezzo ravvedimento** o anche mediante **dichiarazione integrativa** ex [articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#), senza applicazione di sanzioni.

Si tratta perciò, e senza dubbio, di un **apprezzabile potenziamento dell'applicazione retroattiva degli APA** rispetto al previgente assetto normativo che si limitava al periodo anteriore alla data di presentazione dell'istanza di accesso all'accordo, mentre ora si estende ai **periodi d'imposta i cui termini di accertamento non sono scaduti** alla data della stipulazione dell'APA.

Tuttavia, **sul piano concreto**, la condizione rappresentata dal fatto che si tratti di periodi per i quali **non siano iniziati "accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza"** può costituire un **limite tutt'altro che marginale** all'effettiva e reale applicazione.

In particolare, questa condizione sembra essere **stridente con l'attuale disciplina del ravvedimento operoso** il cui esperimento non è infatti precluso neppure dagli esiti di un'attività di verifica completata (con la notifica del Processo Verbale di Costatazione) bensì solo dall'avvenuta notifica dell'atto impositivo.

Analogamente, la condizione suddetta sembra anche porsi **in controtendenza con la disciplina delle procedure amichevoli** (i "*Mutual Agreement Procedures*" – MAP), così come novellata dal **D.Lgs. 49/2020**, la cui esperibilità viene **consentita anche nel caso di definizione della controversia** mediante accesso ad accertamento con adesione.

Sarebbe perciò **auspicabile**, proprio nel perseguimento del **fine ultimo di favorire la certezza dei rapporti** fra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, che la **retroattività degli effetti dell'APA** sia conservata **anche in presenza di attività accertamento avviate** soprattutto dopo l'ammissione alla procedura, in modo da consentire di raggiungere soluzioni coerenti nel tempo.