

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Le modifiche alla disciplina degli accordi preventivi***

di Gennaro Napolitano

Seminario di specializzazione

**LE DIFFERENTI TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO SOCIETARIO E L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE E DI PRASSI IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Legge di bilancio 2021**, modificando l'[articolo 31-ter D.P.R. 600/1973](#), ha introdotto alcune significative novità nell'ambito della **disciplina** degli **accordi preventivi** per le **imprese con attività internazionale**, con particolare riferimento al **termine di decorrenza** degli stessi (cfr. **articolo 1, comma 1101, L. 178/2020**).

L'[articolo 31-ter](#) è stato introdotto dal c.d. **Decreto Internazionalizzazione (D.L.gs. 147/2015)** con l'obiettivo di mettere a disposizione delle **imprese con attività internazionale** una **procedura** finalizzata alla **stipula** di **accordi preventivi** con l'Amministrazione finanziaria in relazione agli specifici **ambiti operativi** dettagliatamente indicati dalla disposizione in esame (regime dei **prezzi di trasferimento**, determinazione dei **valori di uscita o di ingresso** in caso di **trasferimento della residenza**, attribuzione di **utili o perdite** alla **stabile organizzazione**, valutazione preventiva della sussistenza dei **requisiti** che configurano una **stabile organizzazione**, erogazione o percezione di **dividendi, interessi, royalties** e altri componenti reddituali).

Si tratta di uno strumento di **tax compliance** in grado di garantire vantaggi "sia per i contribuenti, che hanno la possibilità di determinare in anticipo il carico fiscale di determinate transazioni aventi carattere transnazionale, sia per l'Erario, che ha la possibilità di stabilizzare le entrate derivanti dalle medesime transazioni. Per entrambi si ha la possibilità di prevenire la conflittualità che potrebbe generarsi in caso di controllo e, soprattutto, di contenzioso" (cfr. *Disegno di legge di bilancio 2021 - Relazione illustrativa*).

Le **disposizioni** per l'**attuazione** della disciplina degli **accordi preventivi** per le imprese con **attività internazionale** sono state emanate con il [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2016/42295](#).

Con le modifiche introdotte dalla **Legge di bilancio 2021** la **facoltà** per il **contribuente** di far **retroagire** il **termine di decorrenza** degli **accordi preventivi** (c.d. *rollback*) viene ampliata fino ai

**periodi d'imposta** per i quali non sia ancora decorso il **termine per l'accertamento** previsto dall'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#) (di regola entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Si ricorda che la **normativa previgente** limitava tale possibilità al periodo in corso alla data di presentazione dell'istanza in caso di accordi **bilateral/multilaterali** o a quello di stipula dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria nazionale in caso di **accordi unilaterali**.

In particolare, i [nuovi commi 2 e 3](#) dell'**articolo 31-ter** stabiliscono rispettivamente che:

- gli accordi, qualora non conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (**accordi unilaterali**), **vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi**, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi; qualora le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo ricorrono per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione e per i quali i termini per l'accertamento 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, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del **ravvedimento operoso** ovvero alla presentazione della **dichiarazione integrativa** senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni;
- gli accordi, qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (**accordi bilaterali/multilaterali**), vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente; al contribuente è concessa la **facoltà** di far **retroagire** gli effetti degli accordi anche a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza e per i quali i **termini per l'accertamento non sono ancora scaduti**, a condizione che:
  1. per tali periodi ricorrono le **stesse circostanze di fatto e di diritto** a base dell'accordo stipulato con le autorità competenti estere;
  2. il **contribuente** ne abbia fatto **richiesta nell'istanza di accordo preventivo**;
  3. le **autorità competenti** degli Stati esteri acconsentano a **estendere** l'accordo ad **annualità precedenti**;
  4. 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.

In ogni caso, qualora sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente è tenuto all'effettuazione del **ravvedimento operoso** ovvero alla presentazione della **dichiarazione integrativa**, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni.

Oltre alle modifiche al **periodo di efficacia** degli **accordi preventivi**, la **L. 178/2020** ha introdotto anche ulteriori modifiche finalizzate a garantire la **compartecipazione** del **contribuente** alle **spese** sostenute dall'Agenzia delle entrate per la **gestione delle istanze di accordo bilaterale/multilaterale**.

Infatti, come si legge nella **Relazione illustrativa della Legge di bilancio 2021** “*queste procedure sono notevolmente aumentate nel corso dell'ultimo triennio e costituiscono un utile strumento di dialogo tra Amministrazione e contribuenti, sul quale è opportuno investire ancora di più negli anni a venire (...). Il crescente sforzo che l'Agenzia delle Entrate ha posto fino a oggi e, ancor più, porrà in futuro determina un impegno di risorse per le quali è giusto che ci sia, oltre alla condivisione dei benefici, la condivisione di una parte dei costi. Al riguardo, si rappresenta che numerosi Paesi, tra cui, ad esempio, la Germania, gli Stati Uniti, il Lussemburgo, il Portogallo, la Svezia, la Croazia, la Repubblica Ceca, l'Ungheria, prevedono un'analogia forma di compartecipazione, richiedendo una fee, che in alcuni Paesi viene stabilita in funzione del fatturato della società istante, in altri in misura fissa, maggiorata, in caso di accordi bilaterali/multilaterali a seconda del numero di Stati coinvolti*”.

A tal fine, il nuovo **comma 3-bis**, dell'**articolo 31-ter**, espressamente prevede che l'**ammissibilità** della **richiesta di accordo preventivo bilaterale/multilaterale** è **subordinata** al **versamento** di una **commissione** pari a:

- **10.000 euro**, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- **30.000 euro**, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;
- **50.000 euro**, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Tali **importi** sono **ridotti** alla **metà** in caso di **richiesta di rinnovo** dell'**accordo**.