

## Sulla possibilità di assimilare gli accordi preventivi per le imprese multinazionali alle “*Mutual Agreement Procedure*”.

1 di Antonio Perrone - 20 settembre 2019

1. L’art. 31-ter del DPR n. 600/73 (introdotto con il D. Lgs. n. 147/2015, c.d. *decreto internazionalizzazione*) detta la disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, che sostituisce, integrandola, quella del c.d. *ruling* internazionale (contenuta nell’art. 8 del D.L. n. 269/2003).

I profili innovativi possono così riassumersi: (i) nella disciplina dell’art. 8 non operava alcuna preclusione a chiedere l’interpello anche sulle materie assoggettate a *ruling*; oggi, l’art. 11, comma 1, lett. a), dello Statuto prevede che l’interpello ordinario (sia esso qualificatorio o puro) non possa essere richiesto se si può accedere alla procedura degli accordi preventivi; (ii) gli accordi ricomprendono, adesso, fattispecie non rientranti nella disciplina del vecchio *ruling*; (iii) gli accordi contemplano il c.d. *roll-back*, e cioè la possibilità che, ricorrendo determinate condizioni, l’accordo retroagisca anche a periodi d’imposta antecedenti la stipula dello stesso “*purché non anteriori al periodo d’imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente*”; (iv) infine, l’aspetto innovativo probabilmente più significativo è che l’art. 31-ter, a differenza dell’art. 8 previgente, si colloca nel decreto riguardante l’accertamento delle imposte dirette.

2. La tematica degli accordi preventivi s’inserisce nel più ampio dibattito dottrinario concernente i rapporti fra autorità e consenso in materia tributaria.

In tale senso depone la relazione illustrativa allo schema del *decreto internazionalizzazione*, ove si afferma espressamente che la collocazione dell’art. 31-ter all’interno del DPR n. 600/1973 (per l’esattezza nel Titolo V) è coerente con la <<natura degli accordi preventivi>> che rappresentano <<forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza dell’Agenzia delle entrate>>.

Dunque, gli accordi preventivi sono, in primo luogo, forme di esercizio dei poteri di *accertamento*, poiché non si vede cos’altro sarebbero i poteri di “*competenza*” dell’Agenzia se non – per l’appunto – i poteri di accertamento di cui al DPR n. 600/73, Titolo V. Inoltre, il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, n. 42295 del 21 marzo 2016, di attuazione della procedura, al punto 4.2. prevede che nel corso del procedimento l’Ufficio potrà accedere presso le sedi di svolgimento dell’attività dell’impresa o della stabile organizzazione “*allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori*”: si tratta di un

tipico potere di accesso dell’Agenzia che rientra a pieno titolo nei poteri di accertamento. Peraltro, gli accordi in questione, sempre secondo la relazione illustrativa, sono forme di esercizio *consensuale* e *condiviso* di tali poteri.

2 Tralasciando le diverse posizioni espresse dalla dottrina con riferimento alla natura del *ruling* internazionale (per le quali si rinvia, rispettivamente, a L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. LA ROSA, a cura di, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 155 ss.; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007 e G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2/2004, 488 ss.), si evidenzia che la dottrina tributaria prevalente è, effettivamente, incline a classificare gli accordi in esame fra le forme consensuali di imposizione tributaria, osservando, da un canto, che l’interesse tutelato e la funzione esercitata dall’Amministrazione non sarebbero ontologicamente diversi dall’interesse e dalla funzione che vengono in gioco nelle forme di esercizio unilaterale dell’attività autoritativa (v. M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, 350) e, dall’altro, che essi sposterebbero la fase accertativa e di controllo ad un momento anteriore alla presentazione della dichiarazione (cfr. CONTE D., *Imposizione fiscale e nuovi accordi per le imprese con attività internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 681 ss.)

In quest’ottica, si è parlato di forme “consensuali” di esercizio della funzione accertativa in cui la partecipazione del contribuente e il suo consenso avrebbero l’obiettivo di rendere maggiormente efficiente e certa la determinazione del presupposto impositivo, e/o una determinata soluzione interpretativa, rispetto a quanto non avviene con il classico meccanismo di dichiarazione sottoposta a controllo unilaterale da parte dell’Amministrazione (cfr. G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 2019, 66 ss.). Isolata appare, dunque, la posizione di chi, enfatizzando la circostanza che il termine “accordo” sia stato inserito questa volta nella rubrica dell’art. 31-ter, sostiene che il legislatore avrebbe inteso attribuire agli accordi una natura più spiccatamente transattiva (in tale senso, CIRC. ASSONIME, 1 aprile 2016, n. 10).

3. Riteniamo che l’odierna tesi della prevalente dottrina debba essere riconciliata, quantomeno concettualmente, con la circostanza che gli accordi preventivi comportano l’esercizio di poteri di accertamento da parte dell’Amministrazione.

Pertanto, nel momento in cui si riconosce che essi hanno mera funzione dichiarativa, tale funzione dovrà altresì essere riconnessa all’attività di accertamento in quanto tale. Ma questa soluzione non può non tener conto di quell’autorevole dottrina che ha ritenuto non condivisibile la tesi della “[l]’attribuzione all’accertamento

3 tributario (e, ancora più agli accordi eventualmente intervenuti con il contribuente) di una efficacia meramente ricognitiva del presupposto di fatto del tributo e dei relativi effetti giuridici; o, comunque, di una valenza semplicemente attuativa del contenuto delle norme sostanziali” (che invece sembra essere esattamente l’efficacia che la dottrina oggi dominante attribuisce agli accordi preventivi). In tale prospettiva, tanto i provvedimenti amministrativi quanto gli accordi sono stati considerati “atti di per sé stessi dispositivi e dalla portata innovativa e non certo volti al mero superamento di incertezze sui fatti e/o sui relativi effetti giuridici” (cfr. S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, oggi in *Scritti scelti*, Torino, 2011, Vol. II, 741 ss.).

E’ vero che questa dottrina formulò tali osservazioni con riguardo agli istituti dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, ma, nel far ciò, essa intese criticare alla base la contraria tesi che faceva discendere dagli istituti in questione la possibilità di esercitare in forme consensuali la funzione impositiva. Detto in altri termini, ciò che si criticò era proprio quell’apertura che vedeva nei citati istituti forme di accordo che agevolavano l’Amministrazione finanziaria nell’identificazione degli esatti termini del presupposto di fatto del tributo, consentendo alla stessa, tramite gli apporti conoscitivi del contribuente, di raggiungere, in maniera più rapida ed efficace, di quanto non potesse avvenire attraverso <<i>normali itinerari autoritativi</i>>, gli stessi effetti ricognitivi e preclusivi che caratterizzano il provvedimento finale dell’Amministrazione finanziaria.

Il punto focale della critica, dunque, era rivolto proprio alla possibilità di ammettere (non soltanto con riguardo all’accertamento con adesione o alla conciliazione giudiziale, ma) in generale che i poteri di accertamento dell’Amministrazione potessero esplicarsi in atti con mera funzione dichiarativa, ritenendosi, di contro, che i poteri di accertamento determinino, sempre e comunque, l’adozione di atti a contenuto dispositivo e innovativo, e non meramente ricognitivo o di mera attuazione della normativa.

La critica rivolta alla possibilità di configurare un esercizio consensuale della funzione accertativa, attribuendo all’accordo effetti dichiarativi nelle ipotesi di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, ci sembra possa estendersi anche a quell’esercizio consensuale della funzione impositiva che oggi la dottrina dominante ritiene di poter ravvisare negli accordi preventivi.

Con la conseguenza che, nella misura in cui comportino l’esercizio di poteri di accertamento, anche con riferimento agli accordi preventivi non si può uscire dall’alternativa che vede nelle forme di accordo o manifestazioni c.d. “unilateraliste” in cui vi è una convergenza di fatto <<tra due distinti comportamenti entrambi (diversamente) “dispositivi”>> o, di contro, impostazioni totalmente “negoziali” (S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, oggi in *Scritti scelti*, Torino, 2011, Vol. II, 741 ss.).

4. Se si condividono tali considerazioni, la soluzione per un corretto inquadramento sistematico degli accordi preventivi per le imprese multinazionali passa per la prospettazione di una diversa soluzione circa la loro natura.

In specie, non più (come finora ritenuto dalla dottrina prevalente) intese (con contenuto negoziale, o con efficacia meramente dichiarativa, ecc.) aventi per oggetto la concreta definizione dell'imponibile e/o l'applicazione dell'imposta ad operazioni *cross-border* che mostrano profili qualificatori o estimativi di particolare complessità (configurazione tradizionale che ne ha comportato l'accostamento all'istituto dell'interpello, almeno quello che oggi definiamo interpello ordinario, sia esso puro o qualificatorio); *bensì* intese che mirano a stabilire la ripartizione fra l'ordinamento domestico e quello estero del reddito (o della perdita) dell'impresa con attività internazionale (e ciò allo scopo di evitare doppie imposizioni) o, comunque, quante e quali imposte debbano essere pagate in Italia.

E in effetti, la disamina delle principali fattispecie previste dall'art. 31-ter [in particolare: (a) preventiva definizione in contraddittorio dei criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento applicati nelle operazioni *cross-border* fra imprese collegate; (b) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis TUIR; (c) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite a una stabile organizzazione e valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia] sembra confermare che gli accordi preventivi mirano non soltanto alla concreta soluzione di questioni qualificatorie ed estimative, ma altresì (o forse più che altro) a risolvere un problema diverso: stabilire quanta (e quale) parte dell'imponibile debba essere tassata nel nostro ordinamento e quanta (e quale) parte dello stesso debba essere tassata in altro ordinamento.

5. In ragione di tale ricostruzione, sotto il profilo dell'oggetto, gli accordi preventivi sembrano assimilabili, più che agli interpelli, agli accordi attuati fra Stati a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni ("*Mutual Agreement Procedure*" o "*MAP*", su cui, nella dottrina italiana, v. M. TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. Con particolare riguardo al «transfer pricing»*, Torino, 2018).

Non è un caso, d'altro canto, che il comma 2 dell'art. 31-ter espressamente preveda l'effetto c.d. di *roll-back* qualora gli accordi preventivi "*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*". La

circostanza che gli effetti dell'accordo possano addirittura retroagire, se questo consegue ad altro accordo concluso a seguito di MAP, sembra confermare che la struttura dei primi sia, in qualche modo, ontologicamente assimilabile a quella degli accordi che seguono alle procedure amichevoli.

5 Questa soluzione consentirebbe, peraltro, di dare adeguata giustificazione a talune previsioni della disciplina degli accordi di cui all'art. 31-ter.

Intanto, il reciproco consenso è previsto (ed è necessario) proprio perché tali accordi non sono assimilabili agli interpelli (ove non è richiesto alcun consenso), ma hanno una struttura che è maggiormente accostabile a quelle delle richiamate procedure amichevoli, ove, invece, il consenso è elemento identitario. In secondo luogo, se l'art. 11, comma 1, lett. a) dello Statuto non consente l'accesso all'interpello ordinario sulle materie che formano oggetto di accordi preventivi, è perché l'oggetto di questi ultimi è ontologicamente diverso da quello dell'interpello (non esclusivamente attività chiarificatoria in cui è richiesto un consenso, ma individuazione di criteri condivisi per la ripartizione dell'utile fra ordinamento italiano e ordinamento estero in casi specifici e determinati). Infine, se l'art. 31-ter è inserito nel DPR n. 600/73 è perché gli accordi prevedono che l'Amministrazione finanziaria eserciti un'attività (che, però, ci sembra, a questo punto, più unilaterale che non consensuale) di delimitazione della fattispecie imponibile, e quindi un'attività *lato sensu* accertativa, che consiste nell'identificare correttamente quale parte dell'imponibile debba essere tassato nel nostro territorio o quante e quali imposte debbano essere pagate nello stesso.

Da tale particolare prospettiva – se convince – consegue il diverso ruolo del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria.

Il primo ha un ruolo di attivazione della procedura, che è speculare a quello che può assolvere nelle MAP, ove però poi l'*iter* può anche proseguire senza l'intervento del contribuente, in quanto la trattativa segue fra gli Stati: ciò, indubbiamente, accentua il carattere più strettamente negoziale di quelle procedure. Negli accordi preventivi, invece, non v'è l'intervento dell'Autorità competente di un altro Stato, ma la procedura prosegue fra contribuente e Amministrazione italiana: se ciò, da un canto, induce a escludere che possa permanere il carattere negoziale delle MAP, dall'altro induce a ritenere che il ruolo dell'Amministrazione non possa essere equiparabile a quello del contribuente.

E infatti, nelle MAP intervengono le autorità amministrative di due Stati che giocano in posizione di parità; negli accordi preventivi, invece, non è pensabile che la posizione del contribuente (impresa con attività internazionale) e quella dell'Amministrazione siano paritetiche. Sembra evidente che un ruolo di primaria importanza lo rivesta proprio quest'ultima, cui spetta, in definitiva di stabilire come concretamente debba essere ripartito l'imponibile nella fattispecie concreta sottoposta a valutazione o quante e quali imposte debbano essere

pagate in Italia. L'Amministrazione, indubbiamente, potrà servirsi delle informazioni tratte dal contribuente, ma il ruolo di delimitazione della fattispecie rimane esclusivamente a suo carico.

6. A questo punto, la collocazione dell'art. 31-ter all'interno del decreto accertamento sembra giustificata, non tanto dal fatto che gli accordi preventivi siano forme consensuali di esercizio dell'attività accertativa, quanto dalla circostanza che: (i) essi hanno una struttura assimilabile a quella delle MAP; (ii) a differenza di queste ultime procedure, però, non vi è un rapporto tra Stati, ma un rapporto fra contribuente e Amministrazione finanziaria italiana, ed è quest'ultima, quindi, che nell'esercizio dei suoi poteri di accertamento individua quanta (e quale) parte dell'imponibile debba essere tassato in Italia.

Se l'art. 31-ter è contenuto nel Titolo V del DPR n. 600/73 è perché gli accordi preventivi comportano l'attuazione di poteri di accertamento dell'Amministrazione che, su istanza del contribuente e avvalendosi anche degli apporti informativi dati da quest'ultimo, dovrà stabilire come debba essere risolta la questione del riparto dell'imponibile o del pagamento delle imposte (in Italia o all'estero).

Ci sembra, in definitiva, che l'inquadramento sistematico più aderente alla struttura degli accordi preventivi sia non quello che attribuisce agli stessi una natura interpretativo-dichiarativa, ma quello che vi attribuisce una natura dispositiva con carattere innovativo.

Si tratta, cioè, di due comportamenti dispositivi convergenti: uno è quello dell'Amministrazione che definisce come, nella fattispecie concreta sottoposta alla sua valutazione e sulla base dell'applicazione delle norme interne o convenzionali, debba essere ripartito l'imponibile fra lo Stato italiano e lo Stato estero; l'altro è quello del contribuente che aderisce alla prospettazione fatta dall'Amministrazione.

#### **BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE**

ASSONIME, Circolare 1 aprile 2016, n. 10.

BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, 350.

CONTE D., *Imposizione fiscale e nuovi accordi per le imprese con attività internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 681 ss.

CROVATO F., *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova, 2005.

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 155 ss.

GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. Trib.*, 2/2004, 488 ss.

GRANDINETTI M., *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. Trib.*, 3/2017, 600 ss.

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, oggi in *Scritti scelti*, Torino, 2011, Vol. II, 741 ss.

MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007.

TRIVELLIN, *Studi sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. Con particolare riguardo al «transfer pricing»*, Torino, 2018.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

ZIZZO G., *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra fisco e imprese*, in *Corr. trib.*, 1/2019, 66 ss.