

Il nuovo istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale



Gabriele Paladini
Chiomenti Studio Legale, Milano

Novità in materia di *ruling* internazionale

1. Premessa

L'articolo 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 600 del 29 settembre 1973^[1] prevede una nuova normativa in tema di accordi fiscali preventivi per le imprese con attività internazionale. La nuova normativa sostituisce il previgente istituto del *ruling* internazionale^[2].

Le disposizioni attuative della nuova normativa sono state introdotte con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016 (di seguito Provvedimento).

L'obiettivo della nuova disciplina è potenziare gli strumenti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente al fine di garantire maggior certezza agli investitori circa il regime tributario applicabile a una specifica operazione, posto che, come è noto, l'imprevedibilità della variabile fiscale rappresenta un fattore negativo per gli investimenti, soprattutto nella prospettiva degli investitori esteri.

Tale istituto intende migliorare la prevedibilità del regime tributario applicabile in Italia a una specifica fattispecie, attraverso la stipula di un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria avente ad oggetto gli elementi che incidono sul regime tributario. Come conseguenza, gli accordi preventivi dovrebbero ridurre il rischio di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, il rischio di contenziosi tributari.

In tal senso, nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015 si afferma che gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale rientrano tra i recenti "interventi attrattivi per nuovi investitori esteri, volti a creare un contesto di maggiore certezza per gli operatori"^[3]. Il riferimento è al "ruling sui nuovi investimenti" introdotto dall'articolo 2 D.Lgs. n. 147/2015, che disciplina l'interpello sul regime tributario applicabile ai nuovi investimenti effettuati in Italia, di valore superiore a 30 milioni di euro, che producano anche benefici occupazionali.

Al riguardo si osserva che la procedura del *ruling* internazionale di cui all'articolo 31-ter in esame è volta alla conclusione di un vero e proprio accordo con l'Amministrazione finanziaria su aspetti che incidono sul regime tributario dell'operazione (metodi di calcolo, valori fiscali, analisi di elementi fattuali) e che potrebbero essere oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate (in assenza dell'accordo). Per contro, l'interpello sui nuovi investimenti è volto a ottenere un parere dell'Agenzia delle Entrate sul trattamento fiscale applicabile al piano d'investimento e alle connesse operazioni.

2. I soggetti cui si rivolge l'istituto degli accordi preventivi

I soggetti che possono avvalersi del nuovo istituto sono individuati dall'articolo 31-ter D.P.R. n. 600/1973 nelle "imprese con attività internazionale". Il Provvedimento, all'articolo 1.1, ha precisato che per impresa con attività internazionale deve intendersi l'impresa residente ai fini fiscali in Italia che presenti almeno una delle seguenti caratteristiche:

- sia parte di un gruppo societario internazionale, quale capogruppo oppure quale società controllata;
- presenti un patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti;
- partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbia corrisposto a, o percepito da, soggetti non residenti dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali;
- eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in uno Stato diverso dall'Italia.

Inoltre, l'articolo 1.3 del Provvedimento include tra le imprese con attività internazionale ai fini della norma in commento anche le imprese non residenti in Italia che esercitano la propria attività in Italia tramite una stabile organizzazione.

Va rilevato, infine, che la procedura degli accordi preventivi può essere utilizzata anche da imprese non residenti in Italia, prive di stabile organizzazione in Italia al momento della presentazione dell'istanza di accesso alla procedura, che intendano investire in Italia attraverso una nuova stabile organizzazione (entro il periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza).

3. Le materie oggetto degli accordi preventivi

3.1.

Le materie individuate espressamente dall'articolo 31-ter, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

Possono formare oggetto degli accordi preventivi le seguenti materie (articolo 31-ter, comma 1, D.P.R. n. 600/1973):

- a) *transfer pricing*: in tal caso, l'accordo riguarderà la definizione preventiva, in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, dei criteri di valutazione del valore normale delle operazioni infragruppo soggette alla disciplina del *transfer pricing*;
- b) *stabile organizzazione*: la valutazione preventiva dell'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia può essere oggetto della procedura di accordo preventivo. Tale valutazione sarà effettuata sia con riferimento alla nozione di stabile organizzazione prevista dalla norma domestica (articolo 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [di seguito TUIR]) sia con riferimento ai criteri previsti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- c) *attribuzione del reddito alla stabile organizzazione*: in tale ipotesi, l'accordo riguarderà la definizione dei criteri di attribuzione di componenti positivi e negativi di reddito alla stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera oppure alla stabile organizzazione all'estero di un'impresa residente in Italia;
- d) *trasferimento della residenza fiscale*: tale accordo riguarderà la determinazione dei valori di uscita dei beni delle imprese commerciali che trasferiscono la propria residenza, ai fini fiscali, dall'Italia all'estero ai fini della *exit tax* (articolo 166 TUIR) e la determinazione dei valori di entrata dei beni delle imprese commerciali che trasferiscono la propria residenza, ai fini fiscali, dall'estero in Italia ai fini della *entry tax* (articolo 166-bis TUIR);
- e) *dividendi, interessi e royalties*: in tale ipotesi l'accordo potrà riguardare il regime tributario applicabile a dividendi, interessi e *royalties* di fonte estera percepiti da un'impresa residente ai fini fiscali in Italia (*inbound*) oppure di fonte italiana corrisposti ad un soggetto non residente ai fini fiscali in Italia (*outbound*).



L'elenco individuato dall'articolo 31-ter, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 deve ritenersi non tassativo, di talché gli accordi preventivi potranno riguardare anche altre questioni di

carattere transnazionale, di natura valutativa. Così, ad esempio, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina degli accordi preventivi è applicabile anche in materia di *patent box*[4]. In questa prospettiva, si può osservare che l'ambito di applicazione degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale risulta più ampio rispetto a quello del previgente *ruling* internazionale[5].

3.2.

La valutazione preventiva sull'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia

Come si è visto, la procedura può essere volta alla stipula di un accordo preventivo sulla sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente in Italia ai fini fiscali. In tal caso l'istanza per la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti della stabile organizzazione deve contenere i seguenti elementi:

- una descrizione dettagliata del caso concreto (ossia, in sintesi, dell'attività esercitata in Italia dall'impresa non residente);
- documentazione idonea a illustrare le iniziative poste in essere e le nuove attività che si intendono intraprendere;
- le ragioni di fatto e di diritto per le quali l'impresa istante ritiene che, nel caso di specie, sia possibile configurare o escludere l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, alla luce dei criteri previsti dall'articolo 162 TUIR (che definisce la stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi) nonché dalla Convenzione contro le doppie imposizioni applicabile nel caso di specie (nelle Convenzioni stipulate secondo il Modello OCSE di regola la definizione di stabile organizzazione è contenuta nell'articolo 5).

4.

La procedura

4.1.

L'attività preliminare (*pre-filing*)

L'articolo 2.9 del Provvedimento prevede una fase eventuale di *pre-filing*, ossia una fase preliminare rispetto alla presentazione dell'istanza di accesso alla procedura. In tale fase, il contribuente ha la facoltà di richiedere incontri preventivi – anche in forma anonima – con i rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria, al fine di ottenere un confronto preliminare in merito alla procedura di accordo che l'impresa intende avviare. Il confronto preventivo con l'Amministrazione finanziaria attivato in questa fase non vincola l'impresa, ma dovrebbe rendere più efficiente la procedura in caso di successiva presentazione dell'istanza.

4.2.

L'istanza di avvio della procedura

La procedura è avviata su istanza del contribuente indirizzata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate di Roma o Milano (indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente). L'istanza, redatta in carta libera, e la documentazione allegata devono essere presentate sia in formato cartaceo sia in formato elettronico. L'istanza deve contenere gli elementi previsti dall'articolo 2 del

Provvedimento in ragione della specifica materia oggetto del *ruling* (in estrema sintesi, gli elementi identificativi dell'impresa e l'oggetto dell'accordo preventivo). Entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate deve comunicare all'istante se l'istanza è ammissibile oppure se risulta improcedibile o inammissibile. Se l'istanza è dichiarata improcedibile, l'Agenzia concede all'impresa un termine di ulteriori 30 giorni per integrare la stessa con gli elementi necessari.

L'istanza è dichiarata inammissibile quando, mancando gli elementi previsti dall'articolo 2 del Provvedimento, l'istante non provvede ad integrarli entro i termini o l'ulteriore documentazione prodotta non è idonea a fornire le informazioni necessarie.

Se l'istanza è dichiarata ammissibile, si avvia un procedimento in due fasi: una prima fase di colloqui con l'Agenzia delle Entrate sulle questioni oggetto dell'istanza e una seconda fase che prevede l'accesso da parte dell'Agenzia delle Entrate presso gli uffici del contribuente (tale fase non è necessaria, ma dipende dalla questione oggetto dell'istanza).

La prima fase prevede una serie di incontri tra contribuente e Agenzia delle Entrate sulla questione oggetto dell'istanza, anche per analizzare i documenti relativi al caso oggetto dell'istanza. Durante tale fase, l'Agenzia può chiedere all'impresa di produrre ulteriori informazioni e documenti. La mancata presentazione degli ulteriori documenti o informazioni eventualmente richiesti comporta l'esclusione dalla procedura.

La seconda fase (eventuale) prevede l'accesso di funzionari dell'Agenzia delle Entrate presso la sede dell'istante, per prendere diretta cognizione di elementi fattuali utili ai fini istruttori.

5. **Conclusione della procedura ed effetti dell'accordo preventivo**

Il procedimento dovrebbe concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate[6]. La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo relativo agli elementi oggetto dell'istanza. In caso di esito negativo viene redatto un processo verbale che attesta la conclusione del procedimento senza il raggiungimento di un accordo[7].

Dalla lettura dell'articolo 31-ter D.P.R. n. 600/1973 e del Provvedimento si evince che la procedura deve necessariamente concludersi con un atto, ossia, a seconda dei casi, con un accordo sottoscritto anche dall'impresa (esito positivo) oppure con un verbale che rileva il mancato raggiungimento di un accordo e l'estinzione del procedimento (esito negativo)[8].

L'accordo ha efficacia vincolante per entrambe le parti e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro successivi[9]. Ad esempio, in caso di sottoscrizione di un accordo nel 2017 questo resterà in vigore fino al periodo d'imposta 2021.

In vigore dell'accordo, l'Agenzia delle Entrate non può esercitare i poteri di accertamento (di cui agli articoli 32 e seguenti D.P.R. n. 600/1973) se non per questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo[10]. In altri termini, è preclusa la possibilità di rimettere in discussione, in sede di accertamento, i criteri e le valutazioni concordate con il contribuente nell'accordo.

È prevista la possibilità di modificare l'accordo, d'intesa tra le parti, nel caso in cui, dopo la stipula dell'accordo, vi sia un mutamento negli elementi su cui si basa l'accordo stesso[11].

L'accordo, come si è visto, ha efficacia fino al quarto periodo successivo a quello in cui è stato sottoscritto. Il contribuente ha la facoltà di chiedere il rinnovo dell'accordo presentando apposita istanza di rinnovo almeno 90 giorni prima della scadenza dello stesso[12].

Resta ferma la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di verificare sia il rispetto dell'accordo da parte dell'impresa sia la rispondenza al vero dei fatti da questa esposti, anche attraverso la richiesta di informazioni e documenti o tramite l'accesso concordato ai locali dell'impresa[13].

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.pmi.it/wp-content/uploads/2015/09/Internazionalizzazione-e1443014977273.jpg> [30.10.2016]

[1] Introdotta dall'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 147/2015. Sul tema si veda la Circolare Assonime n. 10 del 1. aprile 2016.

[2] Il *ruling* internazionale era disciplinato dall'articolo 8 del Decreto Legge (D.L.) n. 269/2003, convertito con modificazioni dalla Legge (L.) n. 326/2003.

[3] Nella Circolare n. 25/E del 1. giugno 2016, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che le modifiche apportate all'istituto del *ruling* internazionale, rispetto alla previgente versione, sono finalizzate

a favorire l'internazionalizzazione delle imprese e a rendere maggiormente attrattivo il sistema fiscale italiano.

[4] Circolare n. 25/E del 1. giugno 2016, paragrafo 6.4.

[5] Il previgente *ruling* internazionale era limitato alle seguenti materie: prezzi di trasferimento, dividendi, interessi e *royalties*, esistenza di una stabile organizzazione.

[6] Articolo 2.8 del Provvedimento.

[7] Così espressamente l'articolo 4.1 del Provvedimento.

[8] Cfr. articolo 4.7 del Provvedimento.

[9] Cfr. articolo 31-ter, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 e articolo 4.6 del Provvedimento.

[10] Cfr. articolo 31-ter, comma 5, D.P.R. n. 600/1973.

[11] Cfr. articolo 31-ter, comma 2, D.P.R. n. 600/1973. Come previsto dall'articolo 9 del Provvedimento.

[12] Articolo 10 del Provvedimento.

[13] Articolo 7.1 del Provvedimento.