

[8]

LA RICERCA DELLA CERTEZZA DEI REDDITI TRANSNAZIONALI TRA OCSE E SOLUZIONI NAZIONALI

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/8>

ADRIANO DI PIETRO*

1. Garanzia di certezza applicativa dei redditi transnazionali: l'ostacolo della doppia imposizione

La ricerca della certezza è, certo, una costante per la determinazione dei redditi transnazionali. Un impegno non facile. La varietà delle scelte impositive, che gli Stati continuano a fare, in sicura autonomia, trova sempre maggiori difficoltà ad affermarsi sul piano internazionale. Pesa sempre il confronto con quelle libertà economiche che presidiano il mercato europeo, diventato libero dopo il 1999, con l'abolizione delle frontiere doganali.

Nel rinnovato quadro europeo, infatti, la finalità finanziaria, quella che, da sempre, ha ispirato le scelte impositive nazionali, ha dovuto misurarsi con quella concorrenza fiscale che, soprattutto i nuovi Stati membri dell'Unione, hanno politicamente perseguito nell'imposizione sui redditi. L'intento concorrenziale era chiaro: offrire regimi fiscali favorevoli a imprese e società che avessero scelto di collocare sedi o organizzazioni imprenditoriali nei territori nazionali. Una scelta che avrebbe dovuto consentire una più numerosa localizzazione di imprese e società nei territori nazionali a bassa fiscalità. Di conseguenza, avrebbe potuto garantire anche un gettito equiparato alla molteplicità dei contribuenti, nonostante la riduzione del prelievo individuale per imprese e società.

* Università degli Studi di Bologna, Italia.

Tale visione concorrenziale, però, trova un serio ostacolo nella doppia imposizione. Quella che, nella combinazione dei vari criteri di sovranità impositiva nazionale, legittima, poi, la plurima imposizione negli Stati in cui si producono o si possiedono redditi. Un esito che, formalmente, spetta agli Stati o superare o mitigare o eliminare, a seconda delle scelte politiche che ispirino e animino le soluzioni nazionali sulla doppia imposizione internazionale. Difficile immaginare, in questa prospettiva, una diffusa certezza di criteri applicabili e di redditi tassabili per i contribuenti nazionali che producano o possiedano redditi transnazionali.

2. Il contributo alla certezza dell'imposizione territoriale offerta dalle convenzioni internazionali

Un contributo alla certezza è offerto sul piano internazionale dal modello di Convenzione che l'Ocse ha elaborato e continua ad aggiornare. Per la miglior efficacia della certezza della tassazione dei redditi transnazionali, l'Ocse si affida al criterio d'imposizione territoriale, quello che, basandosi sull'esenzione o sul credito d'imposta, dovrebbe riuscire a ricondurre ad un unico Paese la tassazione di un reddito transnazionale. Un esito che, eliminando ogni incertezza sulla territorialità dell'imposizione, lascia impregiudicate qualificazione e classificazione dei redditi nazionali. Infatti, l'efficacia delle Convenzioni internazionali, ispirate al modello Ocse, è operativa negli ordinamenti nazionali in coerenza con le categorie nazionali di redditi. Quelle sulla base delle quali il sistema tributario opera il riparto di cui si avvalgono contribuenti e Amministrazioni finanziarie per garantire l'eliminazione della doppia imposizione. I criteri di riparto sono rispettosi delle categorie convenzionate: quelle che rispondono, a loro volta, ai criteri nazionali di qualificazione e identificazione dei diversi redditi. Un'efficacia consolidata, questa, che, però, non investe i criteri di determinazione nazionale dei redditi o dei loro componenti, né ne regola interpretazione e applicazione. Infatti, i redditi continuano a rimanere di competenza esclusiva dei singoli ordinamenti e determinano, quindi, nell'ambito interno delle discipline, applicazioni coerenti con le distinzioni di categorie nazionali. Qui la difformità nasce dalla comparazione delle scelte ordinamentali ma non dagli esiti dei confronti internazionali. Questi sono già soddisfatti dall'eliminazione della doppia imposizione

e assicurano, quindi, una certezza transnazionale cui corrisponde, poi, un'efficacia nazionale, senza alcuna interferenza internazionale.

3. Dalla certezza della territorialità a quella della quantificazione nazionale dei redditi transnazionali: il ruolo innovativo degli accordi proposti dall'Ocse per i prezzi di trasferimento

3.1. Il ruolo e l'efficacia delle proposte dell'OCSE

Di fronte ai limiti transnazionali dell'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, si apprezza l'impegno recente dell'Ocse di valorizzare anche negli ordinamenti tributari nazionali la piena efficacia degli obiettivi di condivisione delle scelte impositive degli Stati.

Ancora una volta è la certezza a valere come ispirazione di quest'iniziativa dell'Ocse, arricchendo, così, quella tradizionale del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni. E' per la certezza che l'Ocse offre, innovativamente, agli Stati una soluzione che è diversa da quella di una Convenzione internazionale. E' la certezza che ispira gli Stati a ricorrere ad accordi, prevalentemente bilaterali, per definire e quantificare i prezzi di trasferimento. E' la certezza che sollecita la condivisione di elaborare modelli con efficacia transnazionale. E' la certezza che si afferma come ragione ed efficacia stessa della conclusione di accordi tra contribuenti e Amministrazioni transnazionali.

Con quest'ispirazione, l'Ocse ha elaborato un vero e proprio un modello collaborativo tra Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti transnazionali per determinare insieme, con una consensualità mai offerta o sperimentata in precedenza, l'importo di prezzi di trasferimento. Così l'Ocse ha saputo e voluto offrire, ad Amministrazioni finanziarie e contribuenti transnazionali, nuovi modelli di collaborazione. Oltre a quello consolidato di ripartire con convenzioni il potere d'imposizione nazionale per redditi transnazionali, anche l'altro modello per consentire, a contribuenti con redditi transnazionali e ad Amministrazioni finanziarie nazionali, di quantificare con certezza i prezzi di trasferimento. Ciò, grazie alla conclusione di contratti resi efficaci con un vincolo giuridicamente vincolante per le parti che li avessero conclusi. Così, l'Ocse affida la certezza alla condivisione delle

soluzioni applicative e non più solo al riparto del potere d'imposizione che, tradizionalmente, caratterizza quella offerta da Convenzioni internazionali.

3.2. Il comune obiettivo delle proposte dell'OCSE per la certezza della determinazione dei prezzi di trasferimento di redditi transnazionali

Con la costante preoccupazione di garantire la certezza della determinazione dei redditi transnazionali, l'Ocse propone, quindi, metodi per definire con criteri oggettivi i prezzi di trasferimento. Prevede accordi che il comune consenso dei contraenti rende vincolanti, assicurando, anche, la certezza dei relativi risultati. Quelli che possono variare secondo il criterio d'imputazione adottato e la quantificazione degli importi che Amministrazioni nazionali e contribuenti transazionali hanno concordato di determinare. Così, dall'ammontare della misura concordata dei prezzi, alla localizzazione dell'imposizione. Risultati, tutti, che sono in grado di garantire la migliore efficacia dei modelli elaborati dall'Ocse, adattandoli alle differenze delle normative nazionali e alle particolarità delle specifiche applicazioni, a seconda della varietà dei casi che l'Ocse ha annoverato per i modelli di applicazione transnazionale per prezzi di trasferimento.

Un intento importante, questo dell'Ocse, per offrire soluzioni condivise tra contribuenti transnazionali e Amministrazioni nazionali, rimettendone pur sempre la conclusione alle rispettive volontà. Un intento che, pur senza l'efficacia di accordi internazionali, come quelli delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, è supportato, pur sempre, dall'autorevolezza dell'istituzione internazionale come l'Ocse che ispira poi la responsabilità applicativa degli accordi nel campo nazionale. Infatti, l'Ocse ha elaborato delle linee guida articolate e differenziate secondo i modelli proposti per i prezzi di trasferimento con gli *Advanced Pricing Agreements*. Sulla loro base di tali linee, poi, gli Stati possono condividere le soluzioni applicative e quantificare i relativi ammontari con criteri condivisi.

3.3. La formalizzazione degli accordi

Gli *Advanced Pricing Agreements* sono offerti dall'Ocse solo ad imprese ed amministrazioni transnazionali, cioè a quelle indicate come

operanti in diversi Stati. Quelle che hanno un comune interesse ad acquisire certezza sulla misura e sull'ammontare di prezzi che segnano la misura della remunerazione di beni e servizi tra soggetti controllati e operanti in diversi Stati. A loro l'Ocse attribuisce la precisa responsabilità gestoria dei rapporti fiscali transnazionali. Quella che è formalizzata da accordi tra un contribuente e un'Autorità fiscale (o più Autorità fiscali) in merito alle transazioni infragruppo tra parti correlate. L'accordo stabilisce il periodo prospettico coperto dall'*Advanced Pricing Agreement*, un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento appropriato e una gamma di risultati a condizioni di libera concorrenza.

3.4. Stabilità e normalità della determinazione dei prezzi

Con la certezza, l'Ocse offre alle proposte per prezzi di trasferimento anche una potenziale stabilità. Quella affidata, poi, alla permanenza dell'efficacia dell'accordo per il termine previsto di tre anni, così come affermato nelle indicazioni offerte dall'Ocse nel Commentario per la varietà dei modelli per la determinazione condivisa dei prezzi di trasferimento.

Spetterà a contribuenti transnazionali e ad Amministrazioni nazionali determinare, di comune accordo, la normalità dei prezzi degli scambi transnazionali e, più precisamente, la loro congruità, quando rappresentano il controvalore di beni o servizi scambiati tra società appartenenti allo stesso gruppo. Infatti, per i prezzi di trasferimento le valutazioni compiute solo dell'Amministrazione finanziaria nazionale costituiscono, pur sempre, un ostacolo alla piena affermazione delle libertà di mercato, utile, per la piena operatività delle società multinazionali.

La responsabilità delle scelte operative nell'attuazione degli *Advanced Pricing Agreements* è rimessa all'autonomia dei contribuenti e delle Amministrazioni finanziarie nazionali. Decideranno i contribuenti se e come proporre alle Amministrazioni finanziarie l'attivazione della procedura, accettando, poi, di partecipare alle relative negoziazioni. In queste ben potranno accettare di utilizzare anche le procedure amministrative, quelle giudiziarie e quelle previste dai Trattati internazionali per la risoluzione di conflitti applicativi legati ai prezzi di trasferimento.

Le scelte dei contribuenti con redditi transnazionali potranno essere, a loro volta, più o meno complesse. Ciò, a seconda sia del

coinvolgimento di più Amministrazioni finanziarie, sia del grado di complessità degli scambi transnazionali e dei relativi rapporti giuridici ed economici, sia delle tipologie di beni o servizi oggetto di scambio, sia del mercato di riferimento.

Spetta pur sempre ai contribuenti arricchire le proprie proposte di *Advanced Pricing Agreements* con le descrizioni fattuali delle operazioni transazionali, anche integrandole con le analisi economiche relative alla specifica categoria di scambi. I contribuenti presenteranno le fattispecie e negozieranno la migliore determinazione dei prezzi scambiati con contraenti transnazionali con le Amministrazioni fiscali interessate. Per questo i contribuenti potranno fornire loro le informazioni necessarie e dovranno, comunque, rispettare qualsiasi altro requisito imposto dalle Amministrazioni fiscali per assicurarsi che le proposte di *Advanced Pricing Agreements* rispettino i termini e le condizioni proposti dall'Ocse. Più specificatamente, il contribuente dovrà fornire informazioni dettagliate sulla determinazione dei prezzi che ha adottato e che propone a base del futuro accordo. Spetterà, poi, all'Amministrazione finanziaria valutare, complessivamente, la proposta anche alla luce di informazioni ulteriori a quelle fornite dal contribuente. Sulla base dell'analisi complessiva della proposta del contribuente e di altri elementi informativi acquisiti autonomamente o in contraddittorio con il contribuente, poi l'Amministrazione finanziaria deciderà se arrivare o meno alla conclusione dell'accordo. Ciò, sulla base o dell'ammontare proposto dal contribuente o di quello, eventualmente, negoziato in coerenza con i criteri indicati dall'Ocse.

3.5. La varietà dei metodi di determinazione dei prezzi

In definitiva, gli *Advanced Pricing Agreements* permettono ad Amministrazioni finanziarie nazionali e a contribuenti transnazionali di eliminare il pericolo di doppie imposizioni e di acquisire, per conseguenza, una certezza applicativa dei prezzi degli scambi internazionali. Così gli *Advanced Pricing Agreements* possono agevolare le scelte d'investimento territoriali dei contribuenti. Questi, possono affrontare soluzioni interpretative, esaminare criteri di determinazione dei prezzi intercambiati per rapporti transnazionali con le relative Amministrazioni fiscali, in un'atmosfera più serena rispetto a quella di una tradizionale verifica tributaria. Tra i vari modelli che la stessa Ocse propone nelle linee guida degli *Advanced Pricing Agreements* certo quello

bilaterale può essere considerato di maggiore e più consapevole diffusione. Infatti, permette di estendere la certezza dell'accordo alle Amministrazioni finanziarie coinvolte, oltre che al contribuente interessato. Così, la determinazione dei prezzi accettata e condivisa dall'Amministrazione finanziaria interessata, assicurerà al contribuente la massima e più completa certezza sui prezzi degli scambi transnazionali. Certo, una certezza maggiore di quella offerta dall'accordo concluso unilateralmente dal contribuente con la sola Amministrazione finanziaria di competenza territoriale.

La garanzia offerta da tale tipo di accordo, pur previsto negli *Advanced Pricing Agreements* del modello Ocse, sarà solo interna. Tale quella di eliminare l'incertezza delle transazioni tra entità domestiche ma senza nessuna garanzia, evidentemente, con le Amministrazioni finanziarie straniere, come quella offerta dall'accordo bilaterale. Certo questo, a differenza di quello ottenuto unilateralmente, richiederà maggior tempo. Un impegno giustificato dalla difficoltà di conciliare le valutazioni di due Amministrazioni finanziarie. Queste, infatti, sono pur sempre tenute ad applicare criteri nazionali di determinazione dei prezzi relativi a scambi non omogenei, facendo, di conseguenza, valere l'interesse finanziario nazionale. L'esito sarà così quello di una maggiore sicurezza della determinazione dei redditi dei rapporti transnazionali e non solo nazionali. Quella che rappresenta, evidentemente, l'esito più efficace del modello e dei modelli indicati dall'Ocse nelle proprie linee guida.

Comprensibile, quindi, che su tali accordi si sia orientata in questi anni, la fiducia di contribuenti e Amministrazioni fiscali nazionali ed estere. Ciò, grazie anche all'efficacia vincolante delle scelte condivise sull'ammontare dei prezzi di trasferimento che le stesse linee guida dell'Ocse prevedono di applicare a seguito dell'intervenuto accordo. Un effetto coerente con il carattere non normativo ma contrattuale della regolamentazione bilaterale tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti. Per questo, quindi, efficace anche senza quel vincolo giuridico bilaterale di necessaria ispirazione che è, invece quello di cui beneficiano le convenzioni internazionali.

3.6. La certezza di applicazione dei prezzi di trasferimento come vantaggio operativo degli *Advanced Pricing Agreements*

Per garantire certezza ed efficacia, un *Advanced Pricing Agreement* richiede risorse finanziarie e impegni di costo certo inferiori a quelli

necessari per assicurare ad ogni Amministrazione finanziaria nazionale il primato dell'applicazione di criteri nazionali di determinazione dei prezzi di trasferimento sugli scambi transnazionali con effetti sull'attività accertativa nazionale. Infatti, con la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement*, le Amministrazioni fiscali dovranno impiegare meno risorse per le ulteriori verifiche delle dichiarazioni dei redditi del contribuente. Infatti, saranno a conoscenza di maggiori informazioni di quanto se ne dovrebbero procurare per il controllo.

D'altra parte, i vantaggi per i contribuenti derivano anche dalla riduzione sia dei costi e degli oneri di conformità per tali transazioni, sia del valore doganale, sia del rischio di reputazione e sia del risparmio generale di risorse finanziarie. Inoltre, la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement* può permettere ai contribuenti transnazionali e alle Amministrazioni fiscali nazionali di evitare d'intraprendere verifiche e azioni giudiziarie lunghe e costose in relazione alle principali questioni di prezzi di trasferimento.

3.7. Il successo europeo degli *Advanced Pricing Agreements*

Tutti fattori, questi, che hanno certo alimentato la progressiva diffusione degli *Advanced Pricing Agreements*. Un successo che si misura anche sulle molteplici iniziative nazionali che gli Stati hanno adottato per dare corpo ed efficacia all'autorevolezza di un organismo internazionale come l'Ocse. Così gli *Advanced Pricing Agreements* sono ormai diventati, in Europa, patrimonio normativo nazionale. Tanti legislatori nazionali hanno integrato i loro ordinamenti per regolare gli *Advanced Pricing Agreements*. Altri Governi europei stanno promuovendo, semplificando e rafforzando i loro programmi di regolazione e applicazione degli *Advanced Pricing Agreements*. Così, hanno acquisito le soluzioni proposte dall'Ocse per giungere alle migliori soluzioni concordate tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti come garanzia di certezza delle determinazioni dei prezzi di trasferimento.

A tali scelte normative non sempre corrisponde pari successo applicativo degli *Advanced Pricing Agreements*. Lo conferma la verifica quantitativa di quelli che si concludono in Europa. Dal confronto emerge un risultato non certo proporzionato alla consistenza economica e finanziaria dei Paesi europei. Infatti, secondo l'ultimo riscontro statistico europeo pubblicato nel 2021, ma riferito ai dati disponibili del 2019,

il numero degli *degli Advanced Pricing Agreements* conclusi dagli Stati membri dell'Unione europea è oggettivamente eterogeneo. Si passa dai 539 del Belgio, ai 120 della Repubblica Ceca, agli 83 dell'Italia, ai 65 in Spagna, solo con riferimento agli Stati con maggiore utilizzo. Un successo che, d'altra parte, contrasta con l'importanza economica degli Stati se di APA se ne registrano solo 17 in Francia; un numero di poco superiore a quelli della Finlandia, 15, e 22, in Germania, questa superata anche dalla Polonia con 33.

3.8. Gli svantaggi operativi nell'applicazione nazionale dei prezzi di trasferimento senza gli Advanced Pricing Agreements

Con i criteri offerti dagli *Advanced Pricing Agreements*, quali il metodo, gli elementi comparabili e le relative rettifiche appropriate, le ipotesi di base sugli sviluppi futuri, contribuenti con attività transnazionali e Amministrazioni finanziarie nazionali ottengono così un risultato efficace e consolidato. Meglio certo di quello che potrebbero ottenere se volessero regolare autonomamente i prezzi di trasferimento, senza però avvalersi delle procedure e dei criteri offerti dai modelli Ocse. Senza questa ispirazione si aprirebbe, infatti, un confronto tra contribuenti con attività transnazionali e Amministrazioni fiscali nazionali sui criteri ai quali affidare la determinazione condivisa dei prezzi di trasferimento. Un confronto difficile e non certo, definitivamente efficace tra specifici interlocutori, privati e pubblici. Entrambi farebbero valere esperienze e soluzioni nazionali senza il supporto certo dei modelli e della relativa procedura proposti dall'Ocse. Si confronterebbero, infatti, soluzioni che riprodurrebbero, ancora una volta, scelte ed esperienze nazionali. Così, non sarebbe facile conciliare, senza una comune scelta di metodo per la condivisa determinazione dei prezzi, le diverse soluzioni adottate dalle diverse Amministrazioni finanziarie nazionali per quantificare i prezzi di trasferimento.

In definitiva, eliminando l'incertezza di applicazione per i prezzi scambiati nelle relazioni transnazionali, gli *Advanced Pricing Agreements*, possono assicurarne la stabilità. Offrono, infatti, a contribuenti transnazionali e Amministrazioni finanziarie nazionali l'opportunità di consultarsi e di cooperare tra loro in uno spirito non antagonistico. Un'ispirazione, questa, che contribuisce ad un'obiettività, per l'esame dei dati e delle informazioni presentate, maggiore rispetto a quella

che le Amministrazioni finanziarie nazionali potrebbero ottenere in un confronto contenzioso, legato a dati ufficiali. In sostanza, in una visione di contrapposizione e non di condivisione delle opinioni delle parti.

4. L'attuazione degli *Advanced Pricing Agreements* e il ruolo delle amministrazioni fiscali nazionali

Certo, dopo la conclusione di un *Advanced Pricing Agreement*, la responsabilità passa alle Amministrazioni fiscali nazionali. Spetterà loro assicurare alle società multinazionali che ricadono sotto la competenza territoriale, che non effettueranno alcuna rettifica dei prezzi di trasferimento che siano conformi all' *Advanced Pricing Agreement* condiviso e concluso.

Una conformità necessaria che richiede un'attività complessa ed articolata delle Amministrazioni finanziarie nazionali: dalla richiesta di una relazione annuale che attesti la conformità dei suoi prezzi di trasferimento, alle condizioni previste nell' *Advanced Pricing Agreement*, alla verifica della conformità operativa del contribuente con operatività transnazionale. Un'attività complessa che spetterà poi alle Amministrazioni fiscali nazionali gestire in modo tale da evitare che il coinvolgimento dei contribuenti sia addirittura maggiore di quello per la verifica dei prezzi di trasferimento. Infatti, un *Advanced Pricing Agreement* permette all'Amministrazione fiscale di analizzare le operazioni transnazionali più approfonditamente di quanto farebbe in caso di verifica dei prezzi di trasferimento, in funzione dei fatti e delle circostanze del caso di specie.

Certo, il successo non nasconde gli inconvenienti. Il contribuente, in relazione ad altri redditi transnazionali, continua a essere soggetto alle normali verifiche delle Amministrazioni fiscali. Inoltre, il fatto di aver concluso un *Advanced Pricing Agreement* non sottrae il contribuente alla verifica della relativa applicazione. È, infatti, possibile che il contribuente debba dimostrare di essersi conformato in buona fede ai termini ed alle condizioni dell'*Advanced Pricing Agreement*. Per questo il contribuente dovrà pur sempre dimostrare che le principali enunciazioni presenti nell' *Advanced Pricing Agreement* rimangono valide, che i dati di supporto utilizzati nell'applicazione della metodologia erano corretti, che le ipotesi di base sulle quali si basa l'accordo, sono sempre

valide e rispettate sistematicamente e che la metodologia è applicata in maniera coerente.

Le Amministrazioni fiscali, da parte loro, dovranno fare in modo che le procedure per gli *Advanced Pricing Agreements*, non siano troppo complicate e che non impongano ai contribuenti obblighi fiscali nazionali più rigorosi di quelli previsti dalle condizioni di applicazione dell'*Advanced Pricing Agreement*.

5. L'obiettivo della certezza nazionale dei redditi transnazionali: l'efficacia ampia degli *Advanced Tax Agreements* per molteplici redditi transnazionali

Il moltiplicarsi delle relazioni economiche transnazionali e la varietà dei modelli d'integrazione giuridica ed economica europea ed internazionale hanno accentuato, certo, anche una sollecitazione per i Paesi europei ad adottare modelli nazionali che offrissero certezza a quei rapporti transnazionali che, con la creazione del mercato europeo, si sono moltiplicati, grazie anche alle libertà economiche che la piena affermazione europea supportava.

Di qui, quindi, un'esigenza europea più ampia di quella delle determinazioni dei prezzi di trasferimento per le quali l'Ocse continua ad offrire agli Stati soluzioni articolate e condivisibili, proponendo modelli di accordi unilaterali, bilaterali o multilaterali.

Un'esigenza coerente con la varietà degli scambi che le libertà economiche europee certo incentivano, coinvolgendo sia le varie tipologie di redditi transnazionali, sia la collocazione operativa dell'impresa in altri territori diversi dalle sedi imprenditoriali o societarie.

Un'esigenza, però, che non sarebbe stato facile soddisfare sul piano europeo, rinnovando, al pari di quanto accaduto con quello per i prezzi di trasferimento, un modello proposto dall'Ocse per definire le soluzioni condivise. Queste, a loro volta, affidate a specifici accordi, bilaterali o multilaterali, con un ampio coinvolgimento transnazionale delle Amministrazioni finanziarie nazionali.

In mancanza di un modello Ocse, quindi, l'esigenza di definire, con certezza, misura e localizzazione di redditi transnazionali è stata soddisfatta a livello nazionale. Una fiducia affidata ad accordi tra contribuenti con redditi transnazionali e singole Amministrazioni nazionali. Accordi che hanno certo rappresentano negli ordinamen-

ti tributari europei soluzioni originali rispetto alle tradizionali forme nazionali di controllo e di accertamento. Quelle che le Amministrazioni nazionali hanno applicato e continuano ad applicare per i redditi transnazionali. La loro qualificazione e determinazione è pur sempre autoritativamente ricondotta all'interpretazione e al controllo dell'attuazione delle norme nazionali.

La soluzione degli *Advanced Tax Agreements* consente di superare quei conflitti interpretativi e applicativi tra Amministrazione nazionale e contribuenti transnazionali che si producono nell'attuazione degli ordinamenti nazionali. Come tali, poi, sono destinati a produrre effetti anche per l'applicazione degli ordinamenti di tutti quei Paesi coinvolti nella produzione o nello scambio di redditi transnazionali.

La soluzione degli *Advanced Tax Agreements* è tanto più efficace quanto più gli Stati abbiano deciso di estenderne l'ambito di applicazione nei rispettivi ordinamenti. Infatti, gli *Advanced Tax Agreements* possono riguardare, non solo un'oggettiva quantificazione dei prezzi di scambi transnazionali per soluzioni nazionali e non transnazionali, come per gli *Advanced Pricing Agreements*, ma anche una concordata quantificazione dei prezzi relativi a ingresso o di uscita dei beni nei casi di trasferimento di residenza, la qualificazione dei caratteri qualificanti o la collocazione territoriale d'imposizione di soggetti transnazionali, come accade per la stabile organizzazione, con relativa quantificazione di utili o di perdite, la sicura determinazione di una varietà di redditi collegati alla partecipazione o alla gestione di società non residenti, con specifico riferimento agli elementi transfrontalieri, tra cui dividendi, interessi, royalties compreso il regime o di Patent box pagati a/ricevuti da società non residenti.

Più ampio, quindi, l'ambito di applicazione nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, maggiore è la possibilità che Amministrazioni fiscali nazionali e contribuenti transnazionali possano, più e meglio, utilizzarli. Un esito responsabile degli ordinamenti nazionali che, nel decidere di adottare *Advanced Tax Agreement*, possono decidere di estendere, poi, ad un numero ampio di relazioni transnazionali quella certezza dei rapporti tributari che è e rimane la più efficace garanzia di tali accordi nazionali con effetti transnazionali. Comprensibile che la loro efficacia e il loro successo siano destinati, poi, a produrre conseguenze indirette, ma non concordate, anche sulle Amministrazioni degli altri Paesi cui si riferisce lo scambio o la localizzazione transnazionale.

Tutti aspetti, questi, che valorizzano un impegno di contribuenti transnazionali e di Amministrazioni finanziarie nazionali nel concordare, con un *Advanced Tax Agreement*, sia elementi quantitativi di redditi transnazionali, sia la loro qualificazione con specifiche categorie, sia regimi applicabili a singole componenti reddituali transfrontaliere, o collegati al controllo transnazionale di imprese o società.

Con tale originaria finalità, gli *Advanced Tax Agreements*, si differenziano dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Queste, concentrate sul carattere territoriale dell'imposizione transnazionale, si preoccupano di imputare, ad uno dei due Stati responsabili dell'imposizione di redditi transnazionali, il reddito delle diverse categorie d'imposizione.

Invece, gli *Advanced Tax Agreements*, contribuiscono a fondare un accordo nazionale di Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti con redditi transnazionali per quantificare ammontare di redditi, definire soggetti e categorie di reddito transnazionali. Solo formalmente condividono con gli *Advanced Pricing Agreements* l'interesse per i prezzi di trasferimento. Gli *Advanced Tax Agreements*, in questo caso se ne differenziano per l'ampia autonomia di Amministrazioni finanziarie nazionali e contribuenti transnazionali nel concludere accordi, per la libertà degli apprezzamenti sulle diverse tipologie di redditi transnazionali, per il confronto aperto di valutazioni e di determinazione dei relativi ammontari.

6. La libertà d'iniziativa dei contribuenti per richiedere un Advanced Tax Agreement nell'esperienza italiana

6.1. L'ampia previsione dei soggetti legittimati a proporre la conclusione degli Advanced Tax Agreements

La varietà delle tipologie di redditi e delle imprese transnazionali cui può riferirsi un *Advanced Tax Agreement* hanno ispirato le scelte normative che l'Italia ha adottato con il Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n.147 e con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016 Prot n.2016/42295 che ne ha curato l'attuazione

Prima di tutto, la scelta di qualificare, tra contribuenti nazionali quelli legittimati a utilizzare un *Advanced Tax Agreement*. Un'esigen-

za coerente dal momento che la scelta adottata dall'Italia è riferita a imprese o residenti, con attività internazionale, o non residenti, ma che operano in Italia con stabile organizzazione. Il criterio soggettivo richiesto per concludere un *Advanced Tax Agreement* con l'Agenzia fiscale italiana si affida, dunque, all'ambito di operatività dei soggetti coinvolti: se soggetti residenti, quello di operare su mercati diversi da quello di residenza e, se non residenti, quello di operare sul mercato interno con una stabile organizzazione.

Di conseguenza, per l'Italia, non possono essere legittimati a concludere degli *Advanced Tax Agreements*, quei soggetti che, non avendo rapporti economicamente rilevanti fuori dai confini nazionali, non presentano quei caratteri transnazionali che giustificano il ricorso a tali particolari accordi. Tali, appunto, i privati e gli enti non commerciali.

6.2. La territorialità operativa dei soggetti legittimati a concludere un *Advanced Tax Agreement*

Per la disciplina italiana è poi la territorialità operativa, quella che qualifica ulteriormente i soggetti legittimati a concludere un *Advanced Tax Agreement*. Quella coerente con l'effettuare operazioni con società collegate non residenti; con detenere partecipazioni in beni, fondi, capitale di società non residenti o i cui beni, fondi, capitale sono detenuti da società non residenti; con pagare o ricevere da società non residenti elementi di reddito quali dividendi, interessi o royalties; con svolgere la propria attività attraverso una stabile organizzazione fuori dall'Italia; con trasferire la propria residenza dall'Italia in altro Stato o da altro Stato in Italia. Un'operatività transnazionale di un *Advanced Tax Agreement* è quella che anima e ispira sia imprese e società residenti, ma operanti fuori dai confini nazionali, e sia, anche, collegamenti territoriali nazionali di soggetti non residenti, ma operanti in Italia. In entrambi i casi, piena si afferma, secondo l'ordinamento italiano, l'autonomia impositiva nazionale. Di qui, la difficoltà ad evitare che le affermazioni di imposizione nazionale, pur fondate, si sovrappongano con quelle di altri ordinamenti e sempre sugli stessi redditi e per gli stessi soggetti.

Ne soffre la certezza della responsabilità tributaria dei contribuenti che abbiano deciso di più e meglio utilizzare le libertà economiche che il mercato europeo loro offre. Una certezza che dovrebbe pur sempre essere coerente con un impegno operativo transnazionale che sia

parte integrante di un progetto imprenditoriale. Come tale, svolto, poi, con professionalità e continuità e non ricondotto a scelte episodiche o occasionali. Infatti, solo l'impegno continuativo potrebbe giustificare, poi, la varietà delle tipologie di attività cui si può ben riferire la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Tali, sia i rapporti di scambio, sia la struttura operativa specifica, sia le tipologie di redditi che derivino da partecipazioni o investimenti in altri operatori non residenti. Più specificatamente, per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement* la partecipazione societaria vale come requisito specifico sia per i prezzi di trasferimento, sia per altre tipologie di redditi cui si possa rivolgere un accordo. Più specificatamente, il requisito soggettivo, così ampiamente previsto nella disciplina italiana, ben potrebbe essere integrato e qualificato proprio dalle tipologie di settori nei quali si manifesta l'attività transnazionale. Tali quelli in cui si producono redditi transnazionali e ai quali si riferisce, poi, l'ambito di operatività dell'*Advanced Tax Agreement*. E' una soluzione nazionale utile per identificare più e meglio i soggetti legittimati a proporre e a concludere tali accordi con l'Agenzia delle Entrate.

D'altra parte, poi, la scelta di una stabile organizzazione costituisce pur sempre una responsabilità gestionale ampia che, come si desume dalla tradizionale definizione internazionale per gli aspetti sia materiali, sia personali, valga a riconoscere all'impresa non residente un carattere stabile. Ciò per garantire la migliore operatività nel territorio diverso da quello in cui ha sede la società o l'impresa che gestisce l'organizzazione considerata come stabile.

6.3. La responsabilità dei contribuenti nel formulare la proposta

In coerenza, poi, la responsabilità delle società o delle imprese, per essere efficace, dovrebbe non solo indicare il settore di attività, di scambio, di localizzazione cui si riferirà il futuro *Advanced Tax Agreement* ma anche comprovare la varietà dei rapporti transnazionali che il contribuente utilizza nella proposta. E' una responsabilità necessaria per garantire una coerente valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate che riceve la proposta. Infatti, questa potrebbe essere rifiutata se affidata esclusivamente ad un'indicazione generica che si limiti a riprodurre i requisiti normativamente richiesti, senza un effettivo riferimento all'ambito o ai settori di operatività delle imprese o delle società proponenti. Queste, quindi, se vogliono evitare questo rifiuto, dovranno

indicare nella proposta una soluzione operativa che permetta all'Agenzia delle Entrate di verificare la corrispondenza dello specifico ambito di operatività dell'impresa o della società proponente con una delle tipologie di attività e quindi dei redditi cui si riferisce la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements*. Tali quelle corrispondenti alle formule utilizzate nella disciplina italiana. Questa si riferisce a soggetti o con rapporti transnazionali, o con partecipazioni estere, o che corrispondono o ricevono componenti di reddito, o che svolgono attività all'estero o che utilizzano stabili organizzazioni in Italia. Inoltre, l'Italia, al pari di Belgio, Lussemburgo e Olanda, con gli *Advanced Tax Agreements* offre ai contribuenti una soluzione dei prezzi di trasferimento più agevole di quella corrispondente ai modelli Ocse degli *Advanced Pricing Agreements*. Una soluzione che consente ai contribuenti di superare le difficoltà manifestate dalla gestione degli *Advanced Pricing Agreements* a causa della procedura complessa per la quantificazione dei prezzi di trasferimento che questi ultimi prevedono.

Le soluzioni dei contribuenti, cui incombe pur sempre la responsabilità della proposta, offrono quindi applicazioni distinte per ambiti specifici delle ampie previsioni applicative che la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements* offre. Dall'interpretazione del loro ampio ambito di applicazione deriva, anche per i contribuenti, la possibilità di estendere l'operatività delle proposte nell'ambito dei settori normativamente previsti ma ampiamente interpretati.

Spetta, comunque, all'Agenzia delle Entrate non solo interpretare le varie soluzioni applicative che la disciplina nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, prevede ma anche, e, soprattutto, verificare la compatibilità delle valutazioni proposte dai contribuenti, la loro fondatezza quantitativa, la correttezza dei criteri interpretativi, la compatibilità delle soluzioni delle singole categorie di redditi che le varie proposte dei contribuenti offrono.

La conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, dunque, offre all'Agenzia delle Entrate una responsabilità originale ed ampia. Quella che deriva, preliminarmente, dalle interpretazioni sui requisiti di ammissione della società o dell'impresa proponente; quella che comprende anche la condivisione delle valutazioni degli scambi transnazionali; quella che coinvolge anche la determinazione delle singole componenti di reddito transnazionale e delle stabili organizzazioni, con la relativa attribuzione di reddito.

Una responsabilità che dovrebbe essere assunta dall'Agenzia delle Entrate come il miglior esito di un contraddittorio che comporta un confronto del giudizio dell'Amministrazione con la proposta formulata dal contribuente. Una responsabilità che dovrebbe essere arricchita proprio da valutazioni e giudizi del proponente. Questi, poi, prima di essere condivisi dall'Agenzia, dovrebbero essere confrontati da questa proprio con diverse interpretazioni e valutazioni sia delle tipologie dei redditi, sia della loro imputazione, sia dell'esistenza e dell'operatività di una stabile organizzazione. Così, all'Agenzia delle Entrate è rimesso un ampio potere d'interpretazione, sempre in coerenza, nel caso specifico, con i criteri che o abbia preferito utilizzare o che corrispondano a quelli che sono utilizzati nella tradizionale funzione accertativa nazionale.

7. Dall'ammissibilità della proposta di *Advanced Tax Agreements* al relativo confronto dei contribuenti con l'Agenzia delle Entrate

7.1. La responsabilità dell'Agenzia delle Entrate

Con l'ammissibilità della proposta del contribuente, poi, l'iniziativa e il potere decisionale si concentrano sull'Agenzia delle Entrate. A questa spetta, infatti, accettare o meno la proposta del contribuente, con la piena responsabilità della prosecuzione della procedura per giungere a un *Advanced Tax Agreement*. All'Agenzia, infatti, spetta il giudizio sulla fondatezza della proposta del contribuente. Un giudizio che si concentra, più specificatamente, sulla condivisione o meno della soluzione avanzata dal contribuente. In coerenza, sull'efficacia degli argomenti interpretativi proposti e sugli eventuali elementi probatori offerti, anche con il supporto di giurisprudenza e prassi amministrativa. L'Agenzia mantiene, da parte sua, la piena libertà di valutazione e di giudizio orientati, comunque, nel rispetto dell'oggetto specifico della proposta del contribuente.

Il consenso dell'Agenzia delle Entrate, quindi, di diritto e di fatto fondato, ben integra efficacemente l'accordo con il contribuente. Un esito originale, dove il confronto di soluzioni interpretative di specifiche norme con effetti transnazionali, con garanzie applicative al caso specifico, offre una soluzione giuridicamente stabile. Infatti, condividendo la proposta del contribuente, l'Agenzia dimostra di voler abbandonare

le forme autoritarie di rettifica dell'imponibile che caratterizzano la sua tradizionale attività di accertamento tributario. Ciò, a tutto favore di una soluzione concordata con i contribuenti. L'accordo che ne deriva è il frutto di una condivisione che valorizza, appunto, sia il consenso, nel rispetto dei ruoli di contribuenti transnazionali ed amministrazioni nazionali e sia la corretta applicazione della procedura nazionale per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Quello che, con proposta e accettazione, concorre a formare un unico risultato, comprendente o la determinazione quantitativa di imponibili o l'interpretazione di componenti del reddito d'impresa.

7.2. L'efficacia del contraddittorio a base dell'esito degli *Advanced Tax Agreements*

Una conclusione che si affida esplicitamente al contraddittorio tra contribuenti e Agenzia delle Entrate però solo per la determinazione e la quantificazione dei prezzi di trasferimento. L'assenza, nella disciplina italiana, del riferimento al contraddittorio anche per la varietà, soggettiva ed oggettiva, degli altri settori fiscali che definiscono l'ambito di applicazione degli *Advanced Tax Agreements*, rischierebbe di creare una contrapposizione tra i modelli di gestione degli *Advanced Tax Agreements* per i prezzi di trasferimento e quelli relativi agli altri settori previsti dalla normativa italiana. Questo significherebbe, però, che la conclusione di tutti gli *Advanced Tax Agreements* diversi da quelli aventi per oggetto i prezzi di trasferimento, si celebrerebbe con il solo esame distinto di proposta del contribuente e accettazione dell'Agenzia delle Entrate senza prevedere un confronto di argomenti di diritto e di fatto che qualificano le varie e diverse situazioni fiscali dei contribuenti proponenti.

In sostanza, senza la dialettica del confronto, che il contraddittorio offre, l'applicazione della procedura prevista per un *Advanced Tax Agreement*, non risulterebbe compiutamente efficace per la varietà di redditi e di posizioni fiscali transnazionali che la disciplina nazionale gli rimette. Senza un contraddittorio, infatti, un esito negativo per un futuro *Advanced Tax Agreement* risulterebbe non adeguatamente giustificato. Sarebbe proporzionato solo ad un semplice confronto tra Agenzia delle Entrate e contribuenti con redditi transnazionali, senza la dialettica di visioni e interpretazioni che il contraddittorio offre e che avrebbe, invece, potuto portare ad un esito diverso.

D'altra parte, con il contraddittorio, anche un esito positivo, pur utile per il contribuente, dovrebbe essere più e meglio motivato ed articolato. Ne trarrebbe migliore efficacia l'accordo stesso, con benefici effetti proprio per la stabilità dei rapporti tributari, grazie anche alla durata poliennale che l'ordinamento nazionale assicura agli *Advanced Tax Agreements*.

7.3. La non accettazione della proposta

Un giudizio negativo sulla proposta del contribuente consente all'Agenzia delle Entrate di ritrovare quella libertà d'iniziativa che l'ordinamento tributario nazionale, tradizionalmente, le attribuisce. L'Agenzia potrà applicare, così, i modelli di controllo e di accertamento tipici dell'ordinamento tributario nazionale. L'Agenzia, però, avrà il vantaggio di poter utilizzare quegli elementi conoscitivi che il contribuente ha fornito quando, nel presentare la proposta di un *Advanced Tax Agreement*, l'abbia voluta arricchire con fatti ed interpretazioni entrambi sconosciuti all'Amministrazione. L'intento del contribuente in questi casi era duplice.

Da un lato, garantire l'ammissibilità della proposta a fronte delle ampie formule che l'ordinamento italiano utilizza per definire le fattispecie ammissibili agli *Advanced Tax Agreements*.

Dall'altro, giustificare e, addirittura, fondare la proposta formulata. Così, in definitiva, il maggiore impegno argomentativo e conoscitivo del contribuente, a sua volta utile a garantire la più efficace convinzione dell'Agenzia, potrebbe rivelarsi controproducente. Offrirebbe, infatti, un fondamento alle successive iniziative istruttorie che l'Agenzia potrebbe adottare, una volta rifiutata la proposta del contribuente. In questo caso avrebbe il vantaggio di poter utilizzare gli elementi conoscitivi forniti dal contribuente.

Sarebbe allora opportuno che la stessa disciplina nazionale accentuasse per gli *Advanced Tax Agreements*, un carattere di autonomia rispetto alle iniziative istruttorie e agli esiti di accertamento che fossero adottati dall'Agenzia, in coerenza con l'ordinaria funzione tributaria. La disciplina nazionale dovrebbe, a tal fine, sancire la non utilizzabilità dei dati e delle informazioni "offerti" dai contribuenti e posti a base della proposta di accordo che l'Amministrazione non avesse, poi, condiviso. Un esito questo, che sarebbe più e meglio praticabile per quegli

ordinamenti che, come il belga e il lussemburghese, attribuiscono agli *Advanced Tax Agreements* ancora un carattere sperimentale.

7.4. L'accettazione della proposta e la conclusione dell'accordo

Al giudizio positivo da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla proposta del contribuente corrisponde poi la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, adottato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. L'accordo rappresenta, certo, un elemento originale nella varietà degli atti con i quali l'Agenzia delle Entrate esercita i poteri di controllo e di accertamento. Nel caso degli *Advanced Tax Agreements*, la particolare articolazione della procedura per giungere alla sua conclusione, valorizza il carattere sostanzialmente paritario del confronto tra proposta del contribuente e accettazione da parte dell'Agenzia. Un efficace confronto che qualifica il carattere originale dell'*Advanced Tax Agreement* nei rapporti tributari di attuazione dei tributi. Come tale, l'accordo non è riconducibile ad uno degli atti autoritativi con i quali, poi, l'Agenzia svolge funzioni di controllo e di accertamento nei confronti dei contribuenti. Infatti, per concludere un *Advanced Tax Agreement*, l'Agenzia delle Entrate verifica la condivisibilità della proposta. Più specificatamente, la sua legittimità e la sua fondatezza, con valutazioni diverse a seconda dell'oggetto. Il contribuente potrà richiedere, poi, all'Agenzia delle Entrate una valutazione solo quantitativa per i casi in cui la sua proposta riguardi entità e corrispondenza dei corrispettivi.

Invece, più complesso sarà l'impegno dell'Agenzia a fronte di una proposta del contribuente che investa la qualificazione della stabile organizzazione o l'applicazione e la determinazione delle componenti positive degli scambi internazionali, diverse dai singoli prezzi. Un confronto che richiede un attento esame delle argomentazioni di fatto e di diritto che fondano la proposta del contribuente. Nel contempo, sollecita un confronto delle soluzioni interpretative e applicative che il contribuente propone. Un confronto che potrà essere tanto più efficace quanto più, poi, le soluzioni proposte saranno oggetto di un *Advanced Tax Agreement* che sia il più possibile oggettivo e, quindi, fondatamente condivisibile.

8. La conquista della certezza e l'efficacia vincolante degli *Advanced Tax Agreements*

L'*Advanced Tax Agreement* appare così un atto conclusivo della procedura iniziata con la proposta del contribuente. Ciò a garanzia non solo della relativa corrispondenza con le proposte di contribuenti e con la finale accettazione dell'Agenzia, ma anche e soprattutto, dell'effetto giuridico che l'ordinamento tributario nazionale attribuisce all'accordo. Tale, quello della certezza, offerta a contribuenti prima dello svolgimento delle attività o della creazione di un'organizzazione che operi sul territorio nazionale. Per questo, il successo degli *Advanced Tax Agreements* si fonda sulla fiducia di contribuenti ed Agenzia sulla loro efficacia: quella di determinare con anticipo i redditi o di definire le forme di organizzazione coerenti con i progetti di attività o di collocazione nel territorio italiano adottati dai contribuenti. Spetterà, comunque, pur sempre a questi sia individuare, con precisione e determinazione, l'ambito della loro proposta, sia a verificarne la compatibilità, con la previsione nazionale degli *Advanced Tax Agreements*, e sia a giustificarne la fondatezza, con piena libertà di argomenti e di eventuali prove. Per questo obiettivo, dunque, si giustifica la scelta dell'Italia di affidare al contribuente, con il potere d'iniziativa, la relativa responsabilità di scegliere se e come proporre la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Con questo obiettivo si consente ai contribuenti che operano negli scambi transfrontalieri di poter adottare soluzioni contrattuali, imprenditoriali od operative, che non siano esposte a controlli e rettifiche da parte dell'Agenzia tributaria nazionale.

L'esigenza di certezza, così come riconosciuta dall'ordinamento italiano, ha faticato, poi, ad affermarsi come ispiratrice di un regime europeo generalizzato. In altri Stati ha prevalso, infatti, l'intento di riconoscere l'iniziativa di questi accordi all'Amministrazione finanziaria collocandoli quindi nell'ambito della generale attività di accertamento. In questa logica si comprende così il carattere sperimentale che alcuni Paesi, come il Belgio, il Lussemburgo, singoli Land tedeschi nella loro specifica competenza, hanno voluto attribuire alla disciplina degli *Advanced Tax Agreements* nel proprio territorio. Si comprende, d'altra parte, anche l'indifferenza di altri Paesi europei per gli *Advanced Tax Agreements*. Ciò, nella convinzione di poter ricondurre tale condizionale determinazione di redditi internazionali a forme più generali di

collaborazione tra contribuenti ed Amministrazioni finanziarie come quelle rappresentate dagli *actas con acuerdo* nell'ordinamento tributario spagnolo.

Infine, la certezza che ispira gli *Advanced Tax Agreements* può essere più e meglio assicurata da un loro effetto vincolante. Quello che si possa attribuire, in via sistematica, anche senza un'espressa previsione nella disciplina italiana. Così, il contribuente non potrà sottrarsi all'impegno assunto con l'*Advanced Tax Agreement*. Non potrà operare in maniera diversa da quanto aveva proposto all'Agenzia e poi formalizzato nell'accordo, se non affrontando le conseguenze di un accertamento tributario da parte dell'Agenzia. Per questa, poi, ancora più importante l'effetto vincolante degli *Advanced Tax Agreements*. Nei confronti dell'Agenzia i contribuenti possono far valere la responsabilità di non applicare l'esito concordato in un *Advanced Tax Agreement* che pur l'Agenzia aveva concluso e, di conseguenza, si era obbligata ad attuare. L'atto di accertamento che eventualmente censuri le scelte del contribuente, pur conformi a quanto concordato con un *Advanced Tax Agreement*, potrà, per questo, essere revocato per autotutela ed eventualmente annullato davanti ad un giudice tributario.

9. Il costo dell'accordo

9.1. Il necessario carattere oneroso della procedura di accordo

Difficile comprendere e, soprattutto, giustificare la previsione della disciplina italiana di rendere onerosa non la conclusione ma la partecipazione alla procedura di *Advanced Tax Agreements*. Infatti, il pagamento di quella che viene normativamente definita dal comma 3 bis dell'art. 31 ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, come commissione di entità variabile a seconda del fatturato del contribuente, diventa una vera e propria condizione di ammissibilità della richiesta del contribuente. La commissione, infatti, passa da 10mila euro, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a cento milioni di euro, a 30mila euro nel caso in cui il fatturato sia compreso tra cento milioni e settecentocinquanta milioni di euro, per concludersi a 50mila euro nel caso in cui il fatturato sia superiore a settecentocinquanta milioni di euro.

Senza il pagamento di tali somme, la proposta non potrebbe essere presa in considerazione dall'Agenzia delle entrate cui sia rivolta e che, quindi non potrebbe attivare la procedura. Una commissione che l'Italia ha normativamente imposto affidandosi al fatturato come parametro cui graduare la responsabilità pecuniaria dei contribuenti che intendano avvalersi di un *Advanced Tax Agreement*.

9.2. La precaria identificazione del fatturato come parametro di ammissibilità della proposta da parte del contribuente di un *Advanced Tax Agreement*

Quella del fatturato è una scelta certo comprensibile dal momento che il termine è entrato nel lessico diffuso delle pratiche economiche. La sua efficacia, però, rimane condizionata dalla difficoltà di acquisire una specifica e consapevole definizione. Infatti, dal punto di vista contabile, il fatturato, tecnicamente, non coincide con il valore della produzione, cioè con la somma dei ricavi aziendali che sono indicati nel conto economico. Questi, a loro volta, possono assumere un diverso rilievo a seconda del criterio di imputazione temporale che, nella contabilità d'impresa, si sia adottato. Quello che l'Italia ha affidato stabilmente al principio di competenza, attribuendo rilievo temporale per l'imposizione al momento in cui sia sorto il diritto e non a quello della relativa attuazione.

Dal punto di vista fiscale, invece, il fatturato potrebbe essere più facilmente assimilato al volume d'affari ai fini dell'iva, dal momento che questo corrisponde ai corrispettivi di scambio. Da un lato, però, tale volume d'affari viene calcolato utilizzando un criterio temporale non omogeneo. Quello che, nella previsione normativa dell'attuazione italiana, affida le cessioni al criterio di competenza e le prestazioni a quello di cassa.

Dall'altro lato, poi, il volume d'affari esclude tutte quelle operazioni che, pur economicamente rilevanti, l'ordinamento nazionale ha deciso di escludere, pur sempre in conformità con l'ampia previsione delle Direttive europee in materia di IVA.

9.3. Il fatturato relativo al gruppo e non alla società che propone l'accordo

Quest'incertezza d'identificazione, economica o giuridica, del fatturato, viene ulteriormente aggravata dalla formula normativa cui è

affidata la disciplina del contributo. Quella che ne collega l'ammontare all'applicazione di una delle aliquote e che, in misura crescente, la disciplina italiana ha previsto in proporzione al fatturato dell'intero gruppo e non solo della società proponente. Una soluzione normativa che, per questo, però, aumenta le difficoltà applicative. Infatti, non è facile, per la società istante, conoscere direttamente il fatturato del gruppo, data la sua difficoltà di avere il quadro economico completo delle attività del gruppo. Di conseguenza, non sarebbe giustificato attribuire alla società proponente piena responsabilità nella scelta dell'aliquota applicabile quando questa corrispondesse al fatturato del gruppo comunicato dalla società capogruppo e non rimessa ad un'iniziativa della società proponente. Questa, infatti, non avrebbe le conoscenze contabili utili per ricostruire il fatturato del gruppo. Non potrà, quindi, conoscerlo, con fondatezza e precisione, se non rivolgendosi alla capogruppo. A questa, la società proponente un *Advanced Tax Agreement* dovrà, quindi, continuare a fare riferimento per contrastare l'eventuale contestazione dell'Agenzia delle Entrate che, invece, ritenga che non corrisponda alla realtà il fatturato del gruppo che la società proponente ha assunto dalla società capogruppo a base della liquidazione del contributo. Senza tale supporto della società capogruppo la società proponente si troverà in una posizione d'inferiorità informativa rispetto all'Agenzia delle Entrate. Infatti, non potrà contrastare l'esito del fatturato del gruppo come base della sua liquidazione del contributo dovuto. Esito che, invece, l'Agenzia potrà ben verificare con l'ampiezza informativa della quale dispone.

9.4. La natura tributaria della commissione pecuniaria

La scelta dell'Italia accentua il carattere autoritario della commissione pecuniaria che deve essere pagata per consentire l'avvio della procedura di un *Advanced Tax Agreement*. La relativa disciplina, infatti, prevede il pagamento di una commissione pecuniaria come condizione di accesso alla procedura ma, non certo, come garanzia per la conclusione di un *Advanced Tax Agreement*, dal momento che questa non solo è futura, ma anche eventuale. Infatti, l'Agenzia delle Entrate, cui la proposta è rivolta, ben potrebbe verificare, prima, la mancanza dei requisiti normativi di ammissibilità della richiesta del contribuente e poi, decidere, acquisita l'ammissibilità della proposta, di non condividerla. Così, il pagamento della commissione pecuniaria non può offrire

nessun beneficio al contribuente. Solo quello formale di una condizione di accesso ad una procedura che spetta pur sempre all'Agenzia sia valutare, prima e sia giudicare, dopo. Si tratta di un effetto procedimentale che, quindi, non può corrispondere ad un beneficio economicamente apprezzabile per il contribuente che propone la proposta, tanto da far corrispondere la prescritta commissione economica ad un corrispettivo fondato sulla logica dello scambio.

La mancanza di un beneficio economico per il contribuente proponente valorizza, invece, il carattere autoritario del contributo. Quello che impone il pagamento della commissione pecuniaria per l'accesso al procedimento senza alcuna diretta utilità per il contribuente che non sia la partecipazione alla procedura per concludere un *Advanced Tax Agreement*. La commissione economica richiesta per la sola presentazione della proposta non vale, infatti, come garanzia né della sua ammissibilità, legata com'è, a specifici caratteri, né, tantomeno, della conclusione dell'*Advanced Tax Agreement*.

Così, la disciplina italiana mette in evidenza il carattere autoritario della commissione pecuniaria, affermandone il fondamento legale, determinandone la misura e prevedendone gli effetti per il contribuente che si vede precluso l'inizio della procedura finalizzata alla conclusione di un *Advanced Tax Agreement*. Conseguenze tanto più gravi perché dall'effettivo pagamento dipende l'inizio della procedura, con l'ammissibilità della proposta da parte dell'Agenzia cui è destinata.

Di qui, il carattere tributario della commissione pecuniaria che mantiene un suo carattere originale rispetto alle forme altrettanto autoritarie di pagamento che l'ordinamento nazionale ha introdotto per l'accesso alle giurisdizioni amministrativa e tributaria. Diversa è, infatti, la finalità dei contributi imposti. Quella giudiziaria per le due giurisdizioni a fronte, invece, della conclusione di un accordo che rimane futuro e non prevedibile con natura privata ed efficacia reciproca per i contraenti che l'*Advanced Tax Agreement* offre. In questo caso la commissione si pone come condizione onerosa di ammissibilità alla procedura per un futuro *Advanced Tax Agreement*. Come tale prescinde dal contenuto e dalla fondatezza della proposta e dall'esito finale della conclusione di un *Agreement*. La commissione pecuniaria in questo caso è legata non ad una possibile remunerabilità di un accordo con l'Agenzia delle Entrate che rimane, pur sempre, futuro e incerto. Come tale, non vale a riconoscere un interesse paritario di contribuenti

ed Agenzia nella logica della coerente corrispettività. La commissione pecuniaria dipende solo da una scelta autoritaria imposta al contribuente che voglia accedere alla procedura prevista per un *Advanced Tax Agreement*. Infatti, la procedura non può essere nemmeno attivata senza quel pagamento del contributo che prescinde dall'ammissibilità della proposta e, tantomeno, dalla condivisione dell'Agenzia delle Entrate.

In coerenza con tale carattere tributario anche la determinazione dell'ammontare della commissione pecuniaria. Nella procedura di autoliquidazione il contribuente non può che rispettare i parametri quantitativi che sono stabiliti a fondamento della progressione delle aliquote in ragione del fatturato. Una conferma ulteriore che l'articolata previsione normativa per la misura della commissione pecuniaria che il contribuente è tenuto a versare, esclude ogni possibilità d'intervento privato per regolare economicamente l'accesso alla procedura. Una soluzione che, solo il carattere autoritario corrispondente a quello di prestazione imposta, è in grado di giustificare.

Abstrato: Sulla scia dell'esperienza consolidata delle applicazioni nazionali della Convenzione contro le doppie imposizioni internazionali, l'OCSE offre agli Stati un modello originale di accordo per definire una struttura certa, e quindi stabile, dei prezzi di trasferimento. Infatti, con gli Advanced Pricing Agreements, i contribuenti con redditi transnazionali e le amministrazioni finanziarie nazionali possono eliminare un ostacolo di applicazione nazionale alla piena efficacia della tassazione dei redditi da trasferimento. Una stabilità di applicazione transnazionale che garantisce anche la certezza dei prezzi di trasferimento a prescindere dalla natura unilaterale, bilaterale o multilaterale degli accordi, a seconda del numero di parti coinvolte. A questo segue la piena responsabilità dell'Amministrazione finanziaria, che ha il compito di garantire l'esatta applicazione degli Advanced Pricing Agreement.

La certezza ha sempre ispirato gli accordi tra i contribuenti di redditi transnazionali e le amministrazioni finanziarie nazionali, anche se in questo caso non ispirati ai modelli OCSE. La scelta italiana che ha previsto e disciplinato gli Accordi Fiscali Anticipati è stata significati-

va, indicando un ampio grado di applicazione nazionale. Si trattava di qualificare o quantificare varie tipologie di reddito transnazionale, comprese le tipologie più significative e importanti di reddito transnazionale e le relative sedi di attività ai fini fiscali.

Da un lato, la libertà di iniziativa del contribuente nel promuovere la procedura di stipula di un Accordo con un costo fiscale originario, scaglionato in base al fatturato, e dall'altro, la relativa responsabilità dell'Amministrazione fiscale nell'ammettere preventivamente, e quindi accettare, la proposta del contribuente di concludere un Accordo fiscale anticipato, è significativa.

Parole chiave: accordo sui prezzi di trasferimento. Accordo di quantificazione. Accordo sui prezzi avanzati. Accordo transnazionale sul reddito. Accordo di qualificazione e quantificazione nazionale. Accordo fiscale preventivo. Metodo di completamento. Costo di attivazione.

Resumo: A OCDE, após a experiência consolidada das aplicações nacionais da Convenção Modelo para evitar a dupla tributação internacional, oferece aos Estados um modelo original de acordo para definir uma certa, e, portanto, estável, estrutura de preços de transferência. De facto, com os acordos prévios sobre preços de transferência, os contribuintes com rendimentos transnacionais e as administrações financeiras nacionais podem eliminar um obstáculo de aplicação nacional à plena eficácia da tributação dos rendimentos provenientes dos preços de transferência. Uma estabilidade que garante também a certeza dos preços de transferência seja qual for a natureza unilateral, bilateral ou multilateral dos acordos, dependendo do número de partes envolvidas, cabendo à Administração Tributária garantir a aplicação precisa dos acordos celebrados.

O que está aqui em causa é uma dimensão da certeza jurídica que, tendo sempre inspirado os acordos entre os contribuintes dos rendimentos transacionais e as administrações financeiras nacionais, aparece agora delineada pelos modelos da OCDE. A regulamentação italiana dos acordos prévios permitiu alcançar um elevado índice de aplicação a nível nacional.

É de realçar, por um lado, a significativa liberdade de iniciativa por parte do contribuinte para promover o procedimento de celebração de um Acordo, em que o custo é escalonado em função do volume de

negócios, e por outro lado, a responsabilidade relativa da Administração Fiscal em aceitar a proposta do contribuinte de celebrar um acordo prévio sobre preços de transferência.

Palavras-chave: acordo prévio sobre preços de transferência, preços de transferência, acordo fiscal, acordo nacional de qualificação, método de conclusão, custo de ativação

Abstract: The OECD, after the consolidated experience of the national applications of the Convention against International Double Taxation, offers States an original model of agreement to define a certain, and therefore stable, transfer pricing structure. Indeed, with Advanced Pricing Agreements, cross-border income taxpayers and national financial administrations can remove a nationally enforceable obstacle to the full effectiveness of transfer pricing income taxation. A stability of transnational application that also guarantees the certainty of transfer pricing whatever the unilateral, bilateral or multilateral nature of the agreements, depending on the number of parties involved. This is followed by the full responsibility of the Financial Administration, which is then responsible for ensuring the accurate application of the Advanced Pricing Agreements.

Certainty has always inspired agreements between transactional income contributors and national financial administrations, even if in this case they are not inspired by OECD models. The Italian choice to dispose of and regulate the Tax Advance Agreements was significant, indicating a high degree of national application. This is to qualify or quantify various types of transnational income, including the most significant and important types of transnational income and the related business locations for tax purposes.

On the one hand, the taxpayer's freedom of initiative to promote the procedure for concluding an Agreement with an original tax cost, staggered according to turnover, is significant, and, on the other hand, the relative responsibility of the Tax Administration to admit in advance, and then accept, the taxpayer's proposal to enter into an Advance Tax Agreement.

Keywords: transfer pricing agreement, quantification agreement, advanced pricing agreement, transnational income agreement, national agreement on qualification and quantification, advance tax agreement, method of completion, activation cost.