



PwC TLS Avvocati e Commercialisti

# Novità in materia di APA e MAP

Avv. Giorgio Massa – PwC TLS  
Avv. Carlo Romano – PwC TLS



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
DI BERGAMO

[www.pwc-tls.it](http://www.pwc-tls.it)

# 1

*Novità in materia di  
Advance Pricing  
Agreement (APA)*

# Le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2021

## Roll-back - APA Unilaterali

### Articolo 31-ter, c. 2-3, in vigore fino al 31/12/2020

**2.** Gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

**3.** Qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo di cui al comma 1 ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

### Articolo 31-ter, c. 2, in vigore dal 01/01/2021

**2.** Gli accordi di cui al comma 1, qualora **non conseguano** ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

Qualora le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione e per i quali i termini previsti dall'articolo 43 del presente decreto non sono ancora scaduti e a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza, è concessa al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

# Le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2021

## Roll-back - APA Bilaterali/Multilaterali

### Articolo 31-ter, c. 2-3, in vigore fino al 31/12/2020

**2.** Gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi. Tuttavia, qualora 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, gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

**3.** Qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo di cui al comma 1 ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

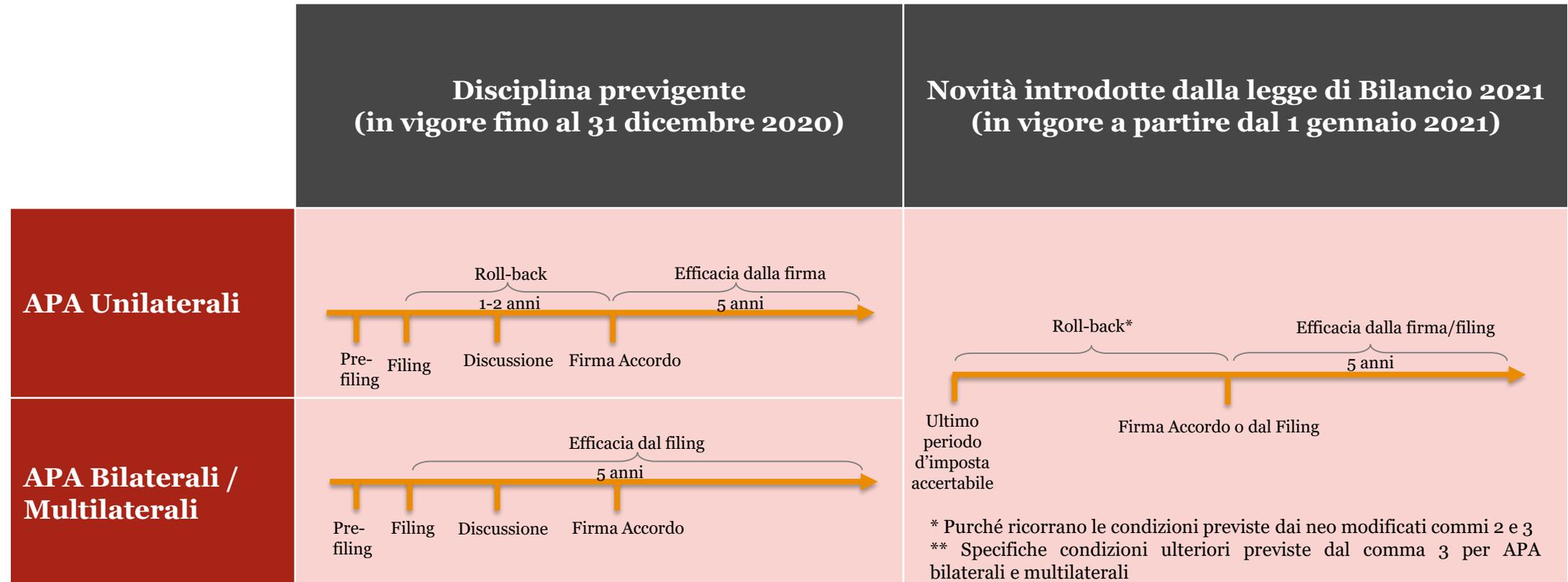
### Articolo 31-ter, c. 3 in vigore dal 01/01/2021

**3.** Gli accordi di cui al comma 1, qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

È concessa al contribuente la facoltà di far retroagire gli effetti di tali accordi anche a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza e per i quali i termini previsti dall'articolo 43 non sono ancora scaduti, a condizione che: a) per tali periodi ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo stipulato con le autorità competenti di Stati esteri; b) il contribuente ne abbia fatto richiesta nell'istanza di accordo preventivo; c) le autorità competenti di Stati esteri acconsentano a estendere l'accordo ad annualità precedenti; d) per tali periodi di imposta non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Qualora in applicazione del presente comma sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente provvede all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

# La ridefinizione del roll-back

Esempio applicativo:



\* Purché ricorrano le condizioni previste dai neo modificati commi 2 e 3  
 \*\* Specifiche condizioni ulteriori previste dal comma 3 per APA bilaterali e multilaterali

# Le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2021

Con l'Art. 1, comma 1101, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di Bilancio 2021, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 30 dicembre 2020) ha inoltre introdotto il pagamento di una commissione in relazione agli APA Bilaterali/Multilaterali

## *Admission fee - Articolo 31-ter, c. 3bis in vigore dal 01/01/2021*

Ammissibilità della richiesta di APA bilaterale/multilaterale subordinata al versamento di una commissione (*admission fee*) parametrata al fatturato complessivo del gruppo:

- € 10.000 → fatturato di gruppo ≤ € 100 milioni;
- € 30.000 → € 100 milioni ≤ fatturato ≤ € 750 milioni;
- € 50.000 → fatturato di gruppo ≥ € 750 milioni;
- Commissioni ridotte alla metà nel caso in cui l'istanza del contribuente sia mirata al rinnovo dell'accordo.

Procedura unilaterale esperibile senza corrispondere alcuna *admission fee*.

2

*Mutual Agreement  
Procedure (MAP)*

# Fonti normative in materia di MAP

Art. 25 Modello OCSE

Procedura amichevole nella Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni

Convezione Europea 90/436/CEE

Eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate

Direttiva (UE) 2017/1852

Nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie

Legge 4 ottobre 2019, n. 117

Legge di delegazione europea 2018 (art. 8):

- recepire integralmente la direttiva (UE) 2017/1852
- coordinare gli altri strumenti MAP e la relativa normativa vigente

Decreto Legislativo 10 giugno 2020, n. 49

Recepimento della direttiva (UE) 2017/1852

# Direttiva (UE) 2017/1852 e strategie difensive

	Conv. doppie imp. (no MLI)	Conv. arbitrale europea	Direttiva*
Obbligo di risoluzione della controversia		✓	✓
Oggetto non limitato a prezzi di trasferimento e attribuzione di utili alla stabile organizzazione	✓		✓
Chiara interazione con sanzioni penali-tributarie			✓
Esperibile post-adesione all'accertamento	✓		✓**
Mera facoltatività del contenzioso giudiziale		✓***	✓***
Istanza per la sospensione del processo tributario	con mera presentazione dell'istanza MAP	✓	✓
	del solo contribuente (non congiunta)		✓
Possibilità di sospensione stragiudiziale della riscossione (con eventuale fideiussione)		✓	
Esecuzione effettiva dell'accordo/decisione tramite ricorso per ottemperanza			✓
Rimedi contro l'inerzia nell'istituzione della commissione consultiva (per avvio della fase arbitrale)	n/a		✓

\* conversione in MAP da Direttiva pressoché impossibile: periodi di imposta dal 2018 + istanza presentata a partire dal 1° luglio 2019

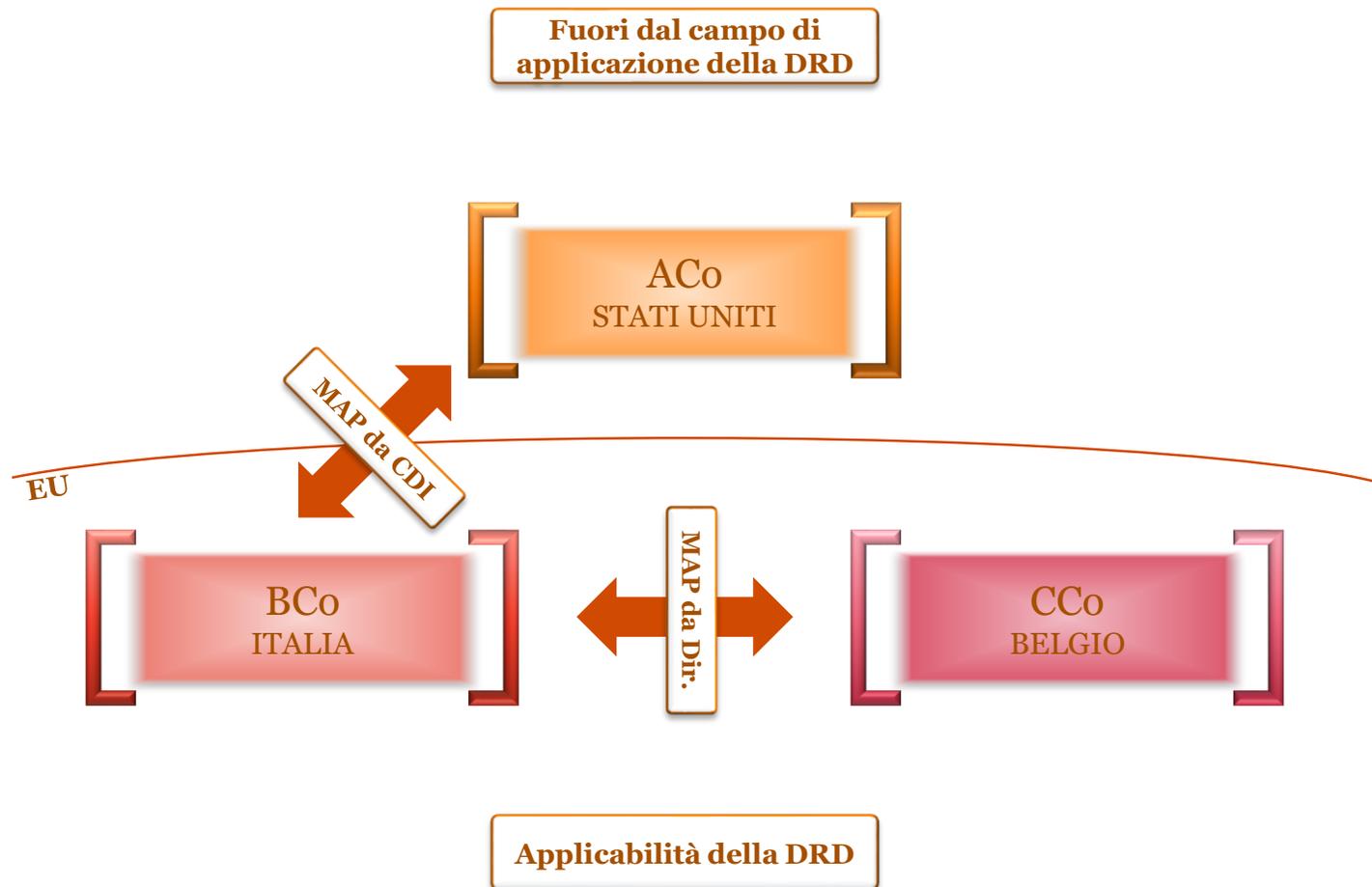
\*\* ci sono margini di negoziabilità per l'autorità competente italiana (diversa base imponibile)?

\*\*\* contenzioso giudiziale comunque fortemente consigliato al fine di:

- (i) garantire piena capacità negoziale all'autorità italiana (non definitività dell'atto impositivo), e
- (ii) per la MAP da Direttiva, conseguire la sospensione della riscossione come automatica conseguenza della sospensione del processo

# Recepimento in Italia della direttiva

## 1. Accesso alla MAP negato dalla AC italiana



### MAP da CDI

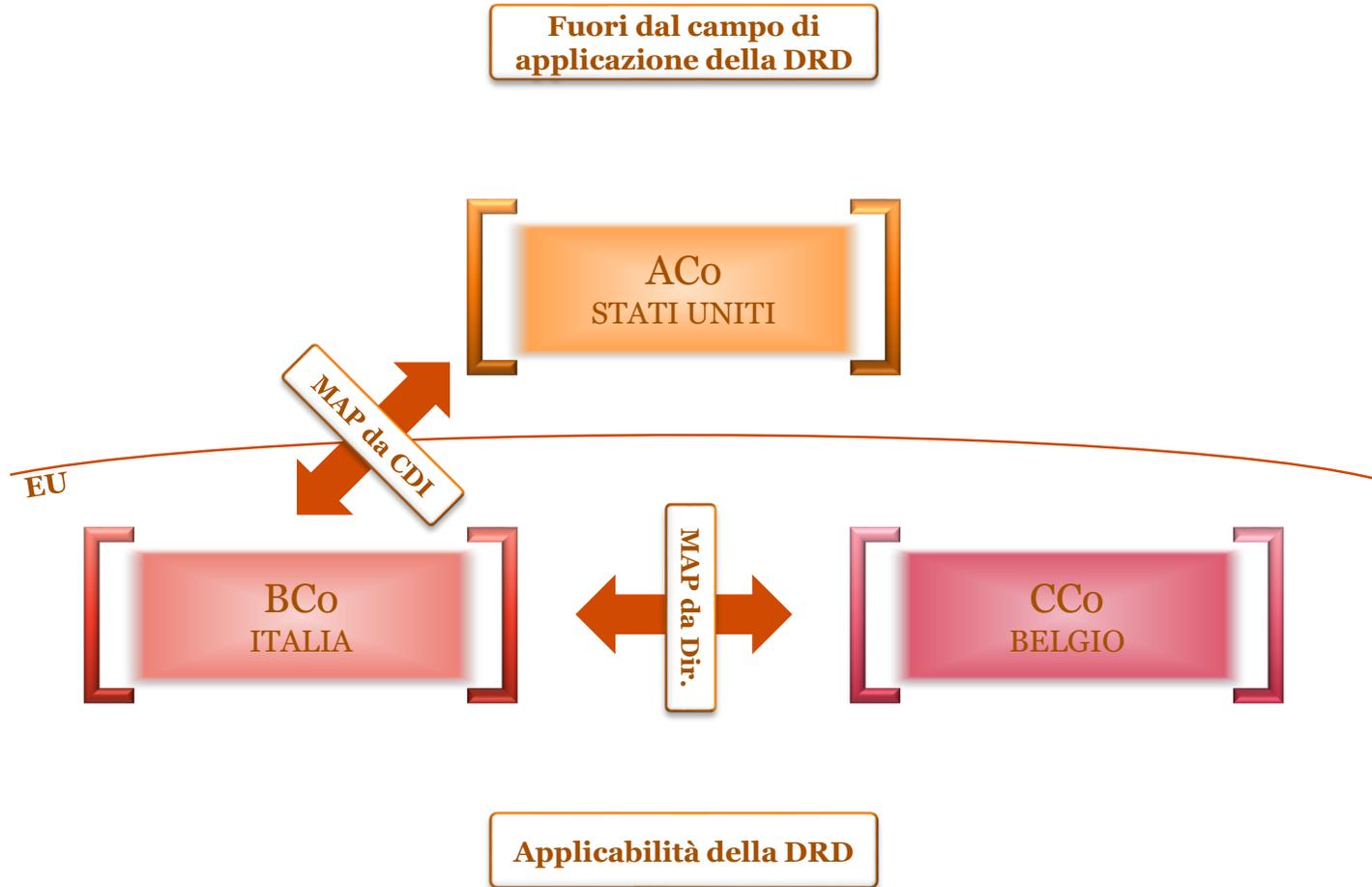
BCo può presentare ricorso innanzi la Commissione tributaria (già in base alla pronuncia della Corte di Cassazione del 2015).

### MAP da Direttiva

- A) BCo può presentare ricorso innanzi la Commissione tributaria
- B) Laddove tutte le AC coinvolte (italiana e belga, in tal caso) non volessero procedere con la MAP, sarebbe disponibile anche l'arbitrato

# Recepimento in Italia della direttiva

## 2. Mancato raggiungimento di un accordo amichevole



### MAP da CDI

Nelle Convenzioni concluse dall'Italia, allo stato attuale, l'arbitrato è generalmente e attualmente non disponibile (laddove previsto, solitamente difetta lo scambio di note che attiva la clausola arbitrale rendendola fruibile)

### MAP da Direttiva

Il caso è soggetto ad arbitrato. Tuttavia, qualora:

- A) l'intera commissione consultiva non fosse costituita, o
- B) la AC italiana non avesse nominato il membro indipendente, BCo può ricorrere innanzi la Comm. Trib. Regionale di Roma.

# Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 16/12/2020



## Accesso alla procedura amichevole e alla fase arbitrale:

Predisposti una serie di **facsimile**

- 1a** – istanza di apertura di procedura amichevole per le persone giuridiche
- 1b** – istanza di apertura di procedura amichevole per le persone fisiche
- 2a** – richiesta di istituzione della commissione consultiva su rigetto per le persone giuridiche
- 2b** – richiesta di istituzione della commissione consultiva su rigetto per le persone fisiche
- 3a** – richiesta di istituzione della commissione consultiva su risoluzione per le persone giuridiche
- 3b** – richiesta di istituzione della commissione consultiva su risoluzione per le persone fisiche

## Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 16/12/2020

Modalità e procedure operative per l'attuazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 49/2020 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio.



## Pre-filing (§ 2.12 del Provvedimento):

Prima della presentazione dell'istanza è data facoltà ai soggetti interessati di **richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio** al fine di ottenere, anche per il tramite di propri procuratori, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura amichevole. L'incontro può essere svolto anche mediante videoconferenza tramite sistemi che garantiscano adeguati livelli di sicurezza informatica.



## Conclusione della procedura amichevole

- Nel caso di accordo, sono comunicati gli **"elementi essenziali"** (periodi di imposta, imponibili su cui calcolare le imposte dovute o da rimborsare e gli eventuali altri soggetti residenti o non residenti interessati dalla controversia).
- **Entro 60 giorni**, l'interessato deve comunicare la rinuncia al contenzioso ove instaurato.
- In caso di mancato, l'Ufficio comunica al soggetto interessato ovvero al domiciliatario nazionale a mezzo pec o raccomandata, nazionale o internazionale, i **motivi generali del mancato raggiungimento dell'accordo**.



## Ritiro dell'istanza e spese

Il provvedimento, infine, disciplina le modalità di ritiro dell'istanza di procedura amichevole e di comunicazione delle spese sostenute nel corso della procedura arbitrale, dovute dall'interessato in caso di ritiro dell'istanza di procedura amichevole ovvero, previo accordo tra le autorità competenti, nell'ulteriore ipotesi in cui la Commissione consultiva confermi il diniego di accesso alla procedura amichevole.

# Conseguenze della Brexit sulle MAP da Direttiva e da Convenzione Arbitrale Europea

Sarà possibile presentare nuove richieste di arbitrato solo nei casi in cui il trattato bilaterale applicabile disponga in questo senso (articolo 25, paragrafo 5, del modello OCSE).

**Richieste ricevute entro il 31 dicembre 2020**

UK porterà a conclusione le procedure aperte con richieste MAP ricevute entro il 31/12/2020

**A partire dal 1 ° gennaio 2021**

- Per quanto riguarda le controversie fiscali tra Italia e Regno Unito, la Convenzione attualmente applicabile non contempla clausole arbitrali.
- L'arbitrato obbligatorio potrebbe, invece, essere introdotto dal *Multilateral Instrument (MLI)* OCSE – ratificato da UK ma non ancora dall'Italia.
  - La clausola arbitrale obbligatoria prevarrebbe sulla Convenzione esistente e si applicherebbe ai casi successivi all'entrata in vigore del MLI
  - Per quanto attiene, invece, all'applicabilità retroattiva della clausola, le autorità competenti italiana e britannica dovrebbero accordarsi caso per caso (articolo 36 del MLI)

*Grazie per l'attenzione!*

**Giorgio Massa**

*giorgio.massa@pwc.com*

**Carlo Romano**

*carlo.romano@pwc.com*