

**CIRCOLARE N. 10 DEL 1° APRILE 2016**

**IMPOSIZIONE DIRETTA**

## **La nuova disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale**

---

## **ABSTRACT**

La circolare illustra i principali punti della disciplina attuativa degli *Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*. L'istituto, recentemente introdotto in sostituzione dell'abolito *ruling* internazionale, è volto a garantire alle imprese, italiane ed estere, un quadro normativo più certo e trasparente su alcuni rilevanti profili del reddito di impresa, in particolare su vicende reddituali di natura transnazionale.

Tra le novità di maggior rilievo segnaliamo l'ampliamento dell'ambito applicativo, soggettivo ed oggettivo, dell'attuale *ruling* e la previsione della possibile efficacia retroattiva dell'accordo.

## **PROVVEDIMENTI COMMENTATI**

---

**Art. 1, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147**

**Art. 31-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295**

---

## **INDICE**

1. Considerazioni introduttive	p. 4
2. L'ambito applicativo del nuovo istituto	p. 5
3. Svolgimento della procedura, conclusione dell'accordo e relativa efficacia	p.11
4. Le fasi successive all'accordo: verifica, modifica, rinnovo	p.16
5. Le patologie della procedura	p.17

## 1. Considerazioni introduttive

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016, prot. n. 2016/42295 (d'ora in poi, per comodità espositiva, anche detto il *Provvedimento*), viene data definitiva attuazione alla disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale prevista dal nuovo art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in tema di: i) regime dei prezzi di trasferimento; ii) determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza; iii) attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione; iv) valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato; v) erogazione o percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali.

Come si ricorderà, il *ruling* internazionale è stato oggetto di una completa revisione normativa, per quanto concerne sia i profili sostanziali che gli aspetti procedurali: l'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, infatti, è stato abrogato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto internazionalizzazione) ed al suo posto è stato introdotto, nel *corpus* del D.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 31-ter, rubricato *Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, con il quale la procedura è stata disciplinata *ex novo* (cfr. art. 1, comma 2, del D.L. n. 147 del 2015).

Il nuovo *ruling*, tuttavia, non è stato fino ad ora operativo: sebbene, infatti, il comma 7 del nuovo art. 31-ter disponesse perentoriamente che qualunque riferimento al suddetto art. 8, ovunque presente, dovesse “*intendersi effettuato al presente articolo*”<sup>1</sup>, il legislatore aveva condizionato l'applicabilità delle nuove disposizioni all'emanazione di un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia che avrebbe dovuto regolare la relativa disciplina attuativa. Precisamente, il comma 3 dell'art. 1 del D.L. n. 147 aveva disposto che l'art. 31-ter si applicasse “*a decorrere dalla data fissata*” dal citato provvedimento “*da emanarsi, in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo*”.

Il *Provvedimento*, però, è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia molto dopo (a ben 166 giorni di distanza dall'entrata in vigore del decreto internazionalizzazione avvenuta il 7 ottobre 2015), con un ritardo, quindi, di 76 giorni rispetto alla scadenza prevista, per

<sup>1</sup> Per completezza, si evidenzia che il citato art. 8, ormai abrogato, è espressamente richiamato nell'ambito della procedura di *ruling* prevista dalla disciplina della c.d. *Patent Box* di cui all'art. 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (legge di stabilità 2015), ma il *ruling* previsto in tale contesto normativo è specificamente disciplinato dall'apposito Provvedimento del 1° dicembre 2015 (Prot. n. 2015/154278).

cui, curiosamente, nelle more dell'emanazione, si è venuta a verificare una particolare situazione: da un lato, il "vecchio" *ruling* internazionale era abolito e non più esperibile dal contribuente in quanto l'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003 risultava abrogato e, dall'altro, il nuovo istituto degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale – sostitutivo dell'abolito *ruling* internazionale – non era operativo perché l'art. 31-ter, pur in vigore, non era applicabile in assenza del suddetto provvedimento.

Sul punto, tuttavia, l'art. 11 del *Provvedimento* chiarisce che esso "sostituisce" il previgente Provvedimento del 23 luglio 2004 e "*si applica anche ai procedimenti volti alla stipula di accordi preventivi già avviati e non ancora conclusi alla data della sua pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate*". Sembra, quindi, ragionevole ritenere che, in un'ottica di tutela dell'affidamento del contribuente, la "lacuna" normativa verificatasi *medio tempore* non debba comportare alcuna conseguenza negativa per le imprese che abbiano presentato istanze durante il periodo di "transizione" dal vecchio al nuovo *ruling*. Per l'Amministrazione finanziaria, infatti, tali istanze sono pienamente valide ed efficaci e, dal 21 marzo 2016, sono disciplinate secondo le disposizioni previste dal nuovo provvedimento.

Merita, inoltre, segnalare che il *ruling* previsto dall'art. 31-ter "si affianca" al neointrodotta interpello "*sui nuovi investimenti*" previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015 <sup>2</sup>: entrambi gli istituti perseguono, nel loro complesso, l'obiettivo di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese, italiane ed estere, che vi operano e/o intendano operarvi nel prossimo futuro, garantendo un quadro normativo più certo e trasparente per gli investitori. Peraltro, rispetto alle materie che possono formare oggetto di accordo nell'ambito di tali procedure, è precluso al contribuente esperire l'interpello ordinario previsto dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000) in quanto il legislatore ha espressamente previsto che tale tipologia di interpello operi laddove "*non siano comunque attivabili*" le procedure di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015.

## 2. L'ambito applicativo del nuovo istituto

<sup>2</sup> Istituto che, si evidenzia, non è ancora operativo perché anche la concreta applicabilità del citato art. 2 è legata all'emanazione di un apposito decreto ministeriale che ne regoli la disciplina attuativa nonché di un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (cfr. commi 6 e 7 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015).

Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui al citato art. 31-ter rappresentano un generale strumento di definizione della situazione fiscale del contribuente <sup>3</sup> e mostrano un ambito applicativo, soggettivo ed oggettivo, di particolare ampiezza rispetto al previgente *ruling* internazionale <sup>4</sup>, in coerenza con la *ratio* sottesa alle varie disposizioni del decreto internazionalizzazione che, come detto, consiste nell'assicurare agli operatori economici un quadro normativo certo e semplificato al fine, tra l'altro, di incentivare le imprese estere ad investire in Italia.

L'ampiezza dell'ambito applicativo dell'istituto è confermata anche dalla relazione illustrativa al decreto internazionalizzazione, laddove è evidenziato che la scelta di disciplinare il nuovo *ruling* nell'ambito del decreto relativo all'accertamento dei tributi è volta a confermare la rilevanza della procedura anche ai fini dell'IRAP. D'altro lato, tale scelta persegue un obiettivo sistematico: è in linea, infatti, con il tendenziale superamento del controllo tradizionale – sempre più considerato momento solo eventuale del rapporto con il contribuente – in favore di nuove modalità “*di interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi*” al fine di garantire stabilità e certezza giuridica in ordine alle conseguenze delle operazioni di maggiore rilevanza economica poste in essere dal contribuente.

In questa prospettiva, per quanto concerne il **profilo oggettivo**, è possibile distinguere, come accennato, quattro materie che possono formare oggetto degli accordi preventivi e precisamente:

- a) la “*preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo*”: (i) del c.d. valore normale delle operazioni infragruppo nell'ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR <sup>5</sup>, nonché (ii) dei “*valori di uscita o di ingresso*” in caso di

<sup>3</sup> Il nuovo istituto è stato, infatti, inserito nel titolo IV del D.P.R. n. 600 del 1973, rubricato “*Accertamento e controlli*”.

<sup>4</sup> Si ricorda che ai sensi dell'abrogato art. 8, il previgente *ruling* internazionale poteva avere ad oggetto i regimi dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*. Successivamente, l'ambito applicativo era stato ampliato “*alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato*” (cfr. art. 7, comma 1, lett. a, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9).

<sup>5</sup> Si tratta del c.d. APA (*Advance Pricing Agreement*) unilaterale. Il legislatore, a tutt'oggi – e diversamente da quanto previsto in altri Stati – non ha disciplinato in via normativa la possibilità di addivenire ad APA bilaterali e/o multilaterali. Ciò nonostante, la prassi dell'Amministrazione finanziaria dimostra che tali strumenti vengono utilizzati sempre più frequentemente ed i relativi accordi sono conclusi, ricorrendo alle disposizioni di cui al par. 3, art. 25, del Modello OCSE.

trasferimento di residenza da o verso l'Italia, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 166 e 166-bis del TUIR <sup>6</sup> (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. a <sup>7</sup>);

- b) l'applicazione ad un caso concreto di *"norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente"* (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. b);
- c) la valutazione preventiva della *"sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato"*, secondo i criteri previsti dall'art. 162 del TUIR nonché dalle

<sup>6</sup> L'art. 166 del TUIR regola, come noto, la c.d. *Exit tax*, sulla cui disciplina cfr. le nostre circolari n. 5 del 20 febbraio 2014 e n. 33 del 17 dicembre 2014. L'art. 166-bis del TUIR, invece, è stato introdotto ex novo dal decreto internazionalizzazione e disciplina la c.d. *Entry tax*.

<sup>7</sup> Il legislatore aveva peraltro previsto che per le imprese aderenti al regime del c.d. adempimento collaborativo – ulteriore nuovo istituto appartenente all'ambito dei moduli consensuali e partecipativi di accertamento, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ma con limitata portata applicativa perché, in fase di prima applicazione, riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 4, del citato decreto – l'accordo potesse avere ad oggetto anche la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'art. 110 del TUIR e, cioè, delle operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati. Tuttavia, si ricorda che la legge di stabilità 2016 (cfr. art. 1, comma 142, lett. a, della legge 28 dicembre 2015, n. 208), ha abrogato il citato comma 10 a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Di conseguenza, il *Provvedimento* non si preoccupa più di disciplinare questa ipotesi, posto che, allo stato attuale, non sussistono limitazioni in ordine alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da tali operazioni (c.d. costi *black list*). A questo proposito, rileviamo, comunque, che permane la volontà legislativa di "monitorare" tali costi: infatti, secondo quanto disposto dal successivo comma 147 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016, con apposito decreto ministeriale devono essere stabiliti *"i criteri generali per la raccolta delle informazioni relative agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti fuori del territorio dello Stato, necessarie ad assicurare un adeguato presidio al contrasto dell'evasione internazionale"* e, con apposito provvedimento, deve essere disposta, tra l'altro, *"la contestuale soppressione di eventuali duplicazioni di adempimenti già esistenti"*.

In attesa dell'emanazione di tali atti, resta comunque fermo l'attuale obbligo dei soggetti passivi IVA di comunicare annualmente, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate le operazioni economiche intervenute con Paesi *black list* di importo complessivamente superiore ad euro 10.000. Cfr. art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito con legge 22 marzo 2010, n. 73, come modificato da ultimo dall'art. 21, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. decreto semplificazione fiscale e dichiarazione precompilata) nonché Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 marzo 2016 (prot. n. 45144/2016) con il quale è stato disposto il differimento del termine per la comunicazione di tali operazioni al 20 settembre 2016.

vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. c);

- d) l'applicazione ad un caso concreto di *“norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti”* (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. d).

Per quanto concerne il **profilo soggettivo**, la norma primaria ha individuato i soggetti legittimati ad accedere alla procedura nelle *“imprese con attività internazionale”*, per tali potendosi intendere genericamente le imprese “a vocazione” internazionale che operino e/o intendano operare in futuro nel territorio nazionale o dall'Italia verso l'estero.

In proposito, il Provvedimento è molto più puntuale in quanto distingue i soggetti legittimati a presentare l'istanza a seconda della materia oggetto di *ruling* ed infatti *“per impresa con attività internazionale”* identifica, distintamente (punti 1.4 e 1.5):

1. *“l'impresa che si trovi nelle condizioni indicate rispettivamente agli articoli 166 e 166-bis del TUIR”*, con riferimento alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento di residenza da o verso l'Italia (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. a, ultima parte);
2. *“l'impresa non residente, che abbia intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza”*, in relazione alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (cfr. art. 31-ter, comma 1, lett. c).

Al di là di queste due specifiche fattispecie, per tutte le altre materie oggetto di *ruling* è previsto che per impresa con attività internazionale debba intendersi:

- a) *“l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi”* e che, in alternativa o congiuntamente, presenti i seguenti requisiti:
- si trovi, rispetto a società non residenti nel territorio dello Stato, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR e



cioè sussista un rapporto di gruppo societario internazionale per cui ponga in essere *“operazioni con società non residenti, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa”*;

- presenti un patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti ovvero 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 un altro Stato.

b) *“l’impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi”* (cfr. punto 1.3 del Provvedimento).

In conclusione, quanto all’ambito oggettivo di applicazione del nuovo istituto, merita puntualizzare che il legislatore ha, comunque, confermato la non tassatività delle materie che possono formare oggetto di *ruling*: analogamente al previgente art. 8, anche l’art. 31-ter dispone, infatti, che la procedura possa essere esperita dalle imprese *“con principale riferimento”* alle materie ivi indicate, di modo che resta possibile, come per il passato, estendere in via interpretativa l’ambito applicativo della procedura a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate dall’articolo in esame purché, ovviamente, inerenti a componenti del reddito di impresa a carattere transnazionale. Sotto questo profilo, quindi, le novità di rilievo rispetto al passato attengono sostanzialmente all’esplicita possibilità di ottenere un accordo in relazione alle materie previste dalla lett. a) del citato art. 31-ter; in relazione, cioè, ai metodi di calcolo dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza.

Quanto al profilo soggettivo, invece, è da segnalare, in particolare, l’estensione dell’ambito applicativo della procedura alle imprese estere attualmente prive di stabile organizzazione in Italia che intendano investire in futuro nel nostro Paese. Tale estensione, oltre a colmare una lacuna del previgente Provvedimento del 2004, è coerente con la rilevanza che il nostro legislatore intende assegnare agli investitori

esteri, ai quali è dedicato, come detto, anche il neointrodotta interpelllo sui nuovi investimenti previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015. In questa prospettiva, anche in considerazione dell'ampio tenore letterale della norma primaria – che si riferisce genericamente alle imprese “a vocazione” internazionale – sarebbe forse auspicabile implementare ulteriormente l'ambito applicativo della disciplina, prevedendo altresì un'estensione generalizzata del nuovo *ruling* internazionale alle imprese estere, a prescindere dall'esistenza futura di una loro stabile organizzazione in Italia, in relazione a qualsiasi tipologia di provento prodotto o che si intenda produrre nel territorio italiano<sup>8</sup>.

Osserviamo infine che, analogamente al pregresso *ruling* internazionale, anche l'istituto in esame presenta una **natura “ibrida”**, non totalmente coincidente con quella dei classici interPELLI. La stessa locuzione utilizzata dal legislatore nella rubrica dell'articolo “accordi preventivi”<sup>9</sup> – in luogo della precedente locuzione “*ruling* internazionale” – manifesta la volontà di assimilare l'atto conclusivo della procedura ad un atto a contenuto transattivo, nettamente distinto dai “pareri”, atti unilaterali dell'Amministrazione finanziaria resi al termine dello svolgimento di un'attività di tipo consultivo nell'ambito delle varie tipologie di interpelllo previste in via normativa. Ad ogni modo, nell'attuale quadro normativo, sarebbe forse ragionevole valorizzare maggiormente l'oggetto dell'“accordo”: questo, infatti, può indifferentemente riguardare questioni di fatto, che ben si prestano ad essere “risolte” in un contesto di tipo negoziale e transattivo (si pensi ai casi in cui l'impresa esperisca la procedura per avere certezza sulla corretta valutazione degli elementi qualitativi e quantitativi di una determinata fattispecie concreta); e questioni di diritto che, di norma, dovrebbero essere definite tramite un parere “interpretativo” (si pensi ai casi in cui l'esigenza di certezza attenga all'interpretazione del quadro normativo di riferimento nel quale opera l'impresa). Si tratta, dunque, di uno strumento poliedrico la cui natura giuridica necessiterebbe di essere approfondita avendo riguardo, probabilmente, al tipo di “certezza” che, di volta in volta, esso è volto a fornire all'impresa, anche considerando che, nel rinnovato contesto normativo, come già evidenziato, non è più consentito

<sup>8</sup> Si pensi alla società estera, priva di stabile organizzazione in Italia, che consegua in Italia redditi fondiari (ad esempio, in quanto titolare del diritto di proprietà di un immobile), ovvero a quella che percepisca *royalties* o interessi attivi derivanti da un'operazione posta in essere con una società residente in Italia: in quest'ultimo caso, peraltro, la società italiana è sempre legittimata ad esperire la procedura di *ruling* internazionale.

<sup>9</sup> Fermo restando che la “preventività”, così come per il passato, non appare condizione essenziale per l'esperibilità della procedura in esame al punto che anche il *Provvedimento* omette qualsiasi precisazione in ordine alla necessità che l'istanza debba o meno essere presentata dall'impresa prima di porre in essere l'operazione oggetto della procedura.

accedere, in via alternativa, all'interpello ordinario – all'interpello, cioè, attinente a questioni giuridico-interpretative in senso stretto sulla corretta applicazione delle norme tributarie nazionali e convenzionali – con riguardo a operazioni che ricadono nell'ambito applicativo del nuovo art. 31-ter.

### 3. Svolgimento della procedura, conclusione dell'accordo e relativa efficacia

Il *Provvedimento* disciplina capillarmente le *sub-fasi* in cui si articola il procedimento ed innanzitutto contempla espressamente una **fase prodromica eventuale** (c.d. *pre-filing*) <sup>10</sup>: il punto 2.9 del *Provvedimento*, infatti, prevede la facoltà per il contribuente di richiedere in via informale “*un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite di propri procuratori ed in forma anonima, chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura*” prima della presentazione dell'istanza. Tale facoltà rappresenta non solo un'importante opportunità per le imprese che desiderino valutare *ex ante* la convenienza o meno della presentazione dell'istanza ma anche un vantaggio per l'ufficio che, nell'ottica dell'efficienza e dell'economia procedurale dell'operato della pubblica amministrazione, può in tal modo “indirizzare” da subito il comportamento del contribuente al fine di evitare, o quanto meno limitare il più possibile, il rischio che la procedura venga esperita inutilmente o non si concluda per patologie attinenti al non corretto adempimento da parte del contribuente degli oneri procedurali.

L'**istanza** è redatta in carta libera e deve essere presentata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali, indifferentemente – a quanto sembra – di Roma o di Milano, a prescindere dal domicilio fiscale dell'impresa <sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Tale possibilità in realtà, pur non essendo contemplata dal previgente *Provvedimento* del 2004, era già ammessa nel contesto dell'abolito *ruling* internazionale in conformità alle indicazioni dell'OCSE. Per conferma si veda Agenzia delle Entrate, *Bollettino del Ruling di standard internazionale*, II edizione, 19 marzo 2013, par. 5.1.

<sup>11</sup> A questo proposito, si ricorda che, nella vigenza dell'istituto del *ruling* internazionale di cui all'abrogato art. 8 del D.L. n. 269 del 2003, l'impresa richiedente un APA bilaterale o multilaterale aveva l'onere di presentare contestualmente l'istanza di *ruling* anche alla Direzione Relazioni Internazionali del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (cfr. Agenzia delle Entrate, *Bollettino del Ruling di standard internazionale*, cit., par. 5.1). Il *Provvedimento* in commento non prevede tale eventualità e si limita ad affermare, al punto 2.1, che l'istanza deve essere indirizzata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, sezione di Roma, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d oppure sezione di Milano, Via Manin, 25.

Tale istanza deve contenere gli elementi identificativi dell'impresa e dell'oggetto dell'accordo preventivo così come indicati al punto 2 del *Provvedimento* (a cui si rinvia per l'esauritiva elencazione), distinti in ragione della specifica materia che può essere oggetto di *ruling* nel caso concreto<sup>12</sup>. Il punto 3 del Provvedimento prevede che l'**esame preliminare** dell'istanza debba concludersi con una dichiarazione di ammissibilità, inammissibilità, o improcedibilità. Quest'ultima ipotesi si verifica nel caso in cui l'Ufficio "*non sia posto in condizione di verificare la sussistenza*" degli elementi essenziali; in tal caso al contribuente è concessa comunque la possibilità di integrare i predetti elementi attraverso una procedura di "rimessione in termini"<sup>13</sup>.

Ultimata questa fase preliminare, si apre l'attività istruttoria vera e propria che prevede una **fase di contraddittorio necessario** tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Lo svolgimento della procedura può articolarsi anche in più incontri presso l'Ufficio che può anche accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, secondo tempi e modalità appositamente concordati.

<sup>12</sup> A prescindere dall'oggetto dell'accordo, ai sensi del punto 2.3. del *Provvedimento* sono indefettibilmente previsti "*a pena di inammissibilità*" i seguenti elementi:

- a) la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA e, eventualmente, l'indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura, diverso dall'impresa, presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura;
- b) l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente il domiciliatario nazionale per la procedura; tali requisiti non sono richiesti in caso di istanza presentata da impresa non residente ai fini della procedura di cui all'art. 31-ter, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 600;
- c) una chiara indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, nell'ambito delle possibili materie, oltre che una sintetica descrizione degli ulteriori elementi del provvedimento;
- d) la documentazione, in allegato, atta a comprovare il possesso dei requisiti relativi all'impresa con attività internazionale;
- e) la firma dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

<sup>13</sup> Precisamente, ai sensi del punto 3, l'Ufficio, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, è obbligato a dichiarare, qualora ricorrano tutti i prescritti elementi, l'ammissibilità dell'istanza, ovvero, nel caso in cui "*non sia posto in condizione di verificare la sussistenza*" dei suddetti elementi, l'improcedibilità della stessa, concedendo nel contempo anche un termine, non inferiore a 30 giorni, per l'integrazione dell'istanza. In questo caso i termini per la dichiarazione di ammissibilità "*iniziano a decorrere dalla data di ricezione della documentazione integrativa richiesta*". Il Provvedimento comunque specifica che l'istanza è dichiarata inammissibile quando siano mancanti gli elementi essenziali di cui al punto 2.3 (vedi nota precedente), quando il soggetto istante non provveda, entro il termine concessogli dall'ufficio, ad integrare l'istanza, ovvero quando la documentazione integrativa prodotta entro il medesimo termine sia ritenuta "*non idonea ad integrare gli elementi di cui al punto 2.3*".

Analogamente a quanto stabilito dal previgente Provvedimento del 2004, anche l'attuale Provvedimento, al punto 4.1, dispone che la procedura deve concludersi – salva l'ipotesi della sua **estinzione**<sup>14</sup> – *“entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza”*. Al riguardo rileviamo tuttavia che, fino ad oggi, l'Agenzia delle Entrate ha sempre considerato il predetto termine come avente natura meramente ordinatoria<sup>15</sup>; inoltre, il *Provvedimento* disciplina espressamente la **sospensione dei termini** nel caso in cui gli uffici intendano attivare gli strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali<sup>16</sup>. In questa prospettiva, permane incertezza in merito ai tempi effettivi di conclusione della procedura, tanto più che la tesi della natura ordinatoria dei termini renderebbe impossibile la formazione del silenzio-assenso anche nelle ipotesi in cui il contribuente sia espressamente tenuto ad illustrare nell'istanza *“la soluzione che intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che essa sia conforme alle norme di legge”* (cfr. punti 2.5 e 2.6 del *Provvedimento*)<sup>17</sup>; in ipotesi, cioè, in cui l'impresa formula una propria soluzione interpretativa della cui validità chiede conferma.

La procedura, comunque, potrà alternativamente concludersi con la sottoscrizione di apposito **accordo** *“nel quale vengono individuati e definiti gli elementi oggetto dell'istanza”*, o con il *“processo verbale”* che constata il mancato raggiungimento dell'accordo. Nella prima ipotesi, copia dell'accordo sottoscritto dovrà, *“in base alla normativa comunitaria”*, essere inviata dall'Amministrazione finanziaria *“all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni”*, secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

<sup>14</sup> Estinzione che può verificarsi nei casi indicati nel punto 6 del *Provvedimento*. Esso prevede che il procedimento *sic et simpliciter* possa estinguersi per effetto di due cause: a) *“la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria”*; b) *“in caso di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'Ufficio, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione che è alla base dell'istituto disciplinato dal presente provvedimento”*.

<sup>15</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, *Bollettino del Ruling di standard internazionale*, cit., par. 5.5 nonché tabella 5 del paragrafo 6, ove il tempo medio utile alla sottoscrizione di un accordo è stato stimato in 16 mesi.

<sup>16</sup> Cfr. il punto 4.4. del *Provvedimento*, ai sensi del quale l'Ufficio, ove necessario, potrà richiedere l'attivazione degli strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali; in tali casi il termine di conclusione della procedura *“deve intendersi sospeso per un periodo di tempo pari a quello necessario per l'ottenimento delle informazioni richieste all'Amministrazione fiscale del Paese a cui si è chiesta la collaborazione”*.

<sup>17</sup> Cfr. materie di cui alle lett. b) e d), comma 1, dell'art. 31-ter.

Per completezza, segnaliamo che particolari modalità di svolgimento della procedura sono previste in caso di valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (di cui all'art. 31-ter, comma 1, lett. c, del D.P.R. n. 600): per tale materia, infatti, il punto 5 del *Provvedimento* dispone lo sdoppiamento del procedimento in due fasi, una documentale ed una operativa, che prevede il necessario accesso dei funzionari dell'Agenzia presso la sede di svolgimento dell'attività di impresa. Inoltre, anche il contenuto dell'accordo è soggetto ad una disciplina particolare: l'accordo infatti deve individuare e descrivere le specifiche condizioni e definire i termini *“sulla base dei quali, nel caso di specie, è stata riscontrata o è stata esclusa la sussistenza di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato”*, stabilendo nel contempo *“in capo all'impresa istante gli obblighi cui è subordinata la validità dell'accordo stesso”*.

Quanto all'**efficacia dell'accordo**, il Provvedimento precisa che esso *“acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi”*, alle condizioni previste dall'art. 31-ter, del D.P.R. n. 600 del 1973 ed è proprio sotto questo profilo che si apprezzano le profonde differenze tra il nuovo istituto ed il previgente *ruling* internazionale.

Infatti, l'art. 31-ter, da un lato, conferma l'efficacia che era propria anche dell'abolito *ruling* internazionale laddove specifica, come accennato, che gli accordi 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”*<sup>18</sup>. Dall'altro – ed è questa la novità di rilievo rispetto al passato – prevede una sorta di **efficacia “retroattiva”** dell'accordo (c.d. *roll-back*) in due specifiche e tassative ipotesi. In particolare, l'accordo è idoneo a dispiegare i propri effetti anche per il passato e, precisamente, in relazione ai periodi di imposta precedenti (comunque non oltre il periodo in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte dell'impresa), allorché:

- a) *consegua “ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni*

<sup>18</sup> A questo proposito, ricordiamo, che originariamente l'abrogato art. 8 del D.L. n. 269 del 2003 prevedeva che l'accordo fosse vincolante *“per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi”*. A seguito delle modifiche operate all'art. 8 dal decreto destinazione Italia, dal 1° gennaio 2014, all'accordo è stata riconosciuta efficacia quinquennale.



*internazionali contro le doppie imposizioni*” (cfr. art. 31-ter, comma 2), ovvero

- b) le circostanze di fatto e di diritto poste a base dell'accordo *“ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula”* (cfr. art. 31-ter, comma 3).

Nel primo caso, si tratta di un'estensione retroattiva dell'efficacia del *ruling* che si rende necessaria in quanto l'accordo deve vincolare l'Ufficio ed il contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'accordo sottoscritto con l'autorità estera. Come chiarisce la relazione illustrativa al decreto internazionalizzazione, con tale disposizione il nostro legislatore ha confermato che gli accordi bilaterali o multilaterali conclusi dall'Agenzia delle Entrate con eventuali amministrazioni fiscali estere a seguito di *“procedure amichevoli”*<sup>19</sup> volte a prevenire fenomeni di doppia imposizione originati dall'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento *“costituiscono la base dei conseguenti accordi preventivi unilaterali conclusi su istanza presentata dal contribuente alla propria amministrazione”* e che, in coerenza con gli orientamenti espressi in ambito europeo ed in sede OCSE, *“si è reso necessario inserire una specifica previsione relativa alla decorrenza del periodo di validità degli accordi che discendano da altri accordi bilaterali o multilaterali conclusi nell'ambito di una procedura amichevole ai sensi di una o più Convenzioni, prevedendo che i primi vincolino le parti, secondo quanto convenuto con le autorità competenti di tali Stati, a decorrere da periodi di imposta precedenti purché non anteriori al periodo di imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente”*.

Nella seconda ipotesi, invece, l'estensione retroattiva dell'efficacia dell'accordo è facoltativa ed opera qualora, nei periodi di imposta precedenti la sottoscrizione dell'accordo, sussistano congiuntamente le medesime circostanze di fatto e di diritto poste a base dell'accordo. Relativamente a tali pregressi periodi di imposta, il contribuente può far valere retroattivamente l'accordo, tra l'altro, *“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, rispettivamente, dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, *“senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni”*. Peraltro, non senza fondamento, in dottrina è stato evidenziato come la scelta di limitare l'efficacia retroattiva dell'accordo al periodo di imposta in corso alla data di presentazione dell'istanza non sia risultata particolarmente felice. In

<sup>19</sup> C.d. MAP (*Mutual Agreement Procedure*) previste dalle Convenzioni bilaterali.

un'ottica di sistema, infatti, sarebbe stato più coerente far coincidere l'efficacia temporale dell'accordo con quella prevista per gli istituti che favoriscono l'adempimento "spontaneo" del contribuente, come, per l'appunto, il ravvedimento operoso e la dichiarazione integrativa ed estendere l'efficacia retroattiva dell'accordo in modo da coprire quell'arco temporale in cui la posizione del contribuente non si è ancora definitivamente "cristallizzata" e può essere oggetto di regolarizzazione spontanea. Ad ogni modo, rileviamo che l'impresa, al fine di adeguarsi all'accordo anche in relazione a tali periodi – per i quali non è prevista l'esclusione delle sanzioni – può comunque usufruire degli istituti della dichiarazione integrativa e del ravvedimento operoso alle condizioni previste in via ordinaria (e, quindi, fruendo comunque del più limitato effetto premiale della riduzione delle sanzioni prevista da tali istituti <sup>20</sup>).

#### 4. Le fasi successive all'accordo: verifica, modifica, rinnovo

Essendo l'accordo vincolante per entrambe le parti, l'art. 31-ter, comma 5, del D.P.R. n.600 del 1973 specifica che *"per i periodi d'imposta di validità dell'accordo, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo"*. La disposizione deve essere intesa nel senso che l'Amministrazione finanziaria non può rimettere in discussione quanto concluso in sede di *ruling* e, di conseguenza, in relazione all'oggetto dell'accordo all'Ufficio è precluso l'esercizio dei poteri istruttori previsti, ai fini dell'accertamento, dagli artt. 32 e ss. del D.P.R. n. 600 del 1973.

Resta, comunque, salva la possibilità dell'Ufficio di **verificare** il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto e/o il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo. A questo scopo, secondo quanto disposto dal punto 7 del *Provvedimento*, da un lato, l'Ufficio può invitare l'impresa a *"fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica"*; dall'altro, l'impresa ha l'onere di: (i) predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi; (ii) consentire ai funzionari di accedere, nei tempi concordati con l'impresa, presso la sede o i luoghi di svolgimento delle attività, al fine di prendere diretta visione di documenti e, in generale, di apprendere elementi informativi utili ai fini della verifica.

<sup>20</sup> Sulle modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso, in particolare, si veda la nostra Circolare n. 15 dell'11 maggio 2015.



Il punto 9 del *Provvedimento* regola l'ipotesi in cui si renda necessario **modificare** l'accordo in vigore e prevede un'apposita procedura a tal fine (cui si rinvia). Qui merita soltanto segnalare che, qualora – anche attraverso la fase di verifica citata – si sia riscontrato *“il mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa”*, si aprirà un'ulteriore e nuova fase di contraddittorio tra Ufficio e contribuente, a seguito della quale, qualora non si pervenga ad una *“comune decisione sulla revisione dell'accordo”*, ovvero si constati l'oggettiva impossibilità di modificare l'accordo stesso, questo *“si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta intervenuto”* (ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, *“da quella di comunicazione dell'invito”* al contraddittorio). Inoltre, la modifica dell'accordo può essere richiesta dallo stesso contribuente con apposita *“istanza motivata e circostanziata”* nel caso in cui sopravvengano *“circostanze non prevedute né altrimenti prevedibili e sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previsti né altrimenti prevedibili, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo”*.

Per quanto concerne, poi, il **rinnovo** dell'accordo, l'impresa *“ha l'onere, a pena di decadenza, di inoltrare all'Ufficio l'istanza di rinnovo almeno 90 giorni prima della scadenza”* mentre l'Ufficio, almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo, deve comunicare al contribuente l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo ovvero, *“con provvedimento motivato”*, dichiarare il rigetto della richiesta. Il procedimento di rinnovo si conclude *“con la firma di un accordo il cui contenuto recepisce gli esiti dell'istruttoria svolta”*, istruttoria che è, a sua volta, disciplinata secondo le regole procedurali indicate al punto 10 del *Provvedimento* (al quale ci limitiamo in questa sede a far rinvio).

## 5. Le patologie della procedura

Un'ultima notazione meritano le conseguenze, per il contribuente, degli eventuali aspetti patologici della procedura. Sotto questo profilo, rileviamo innanzitutto che la dichiarazione di inammissibilità dell'istanza non dovrebbe, in via di principio, ritenersi impugnabile: tale dichiarazione, infatti, non preclude all'impresa la possibilità di ripresentare, successivamente, una nuova istanza che contenga i prescritti elementi essenziali come richiesto dalla normativa di riferimento. La dichiarazione di inammissibilità, infatti, come abbiamo avuto modo già di sottolineare, attiene alla

carezza degli elementi identificativi dell'impresa e dell'oggetto del *ruling*; ad elementi, quindi, che il contribuente può certamente integrare.

Più complesso, invece, appare il corretto inquadramento sistematico dell'ipotesi del mancato raggiungimento dell'accordo che, come detto, “è *fatto constare mediante processo verbale*”. Sulla possibilità di assimilare questo verbale ad un atto autonomamente ed immediatamente impugnabile, la dottrina si è espressa in modo non univoco: taluni hanno sostenuto l'autonoma impugnabilità del verbale, altri hanno fatto constatare che tale immediata impugnabilità sarebbe sostanzialmente priva di utilità per l'impresa in quanto – al di là dei problemi legati alla corretta individuazione del *petitum* – non tutelerebbe l'istante, dati i lunghi tempi per ottenere una decisione giurisdizionale definitiva sulla questione oggetto della procedura.

A parte ciò, si osserva che il tema dell'impugnabilità dovrebbe essere rivisitato anche alla luce del rinnovato panorama normativo risultante dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, con il quale anche la disciplina degli interpelli è stata oggetto di una radicale revisione nella prospettiva del definitivo abbandono della generale obbligatorietà degli interpelli e della impugnabilità delle relative risposte <sup>21</sup>. In questo rinnovato contesto normativo, peraltro, c'è chi, non senza fondamento, tende altresì ad escludere che il verbale di constatazione con il quale si attesta il mancato perfezionamento dell'accordo possa effettivamente configurare un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente in quanto l'impresa può generalmente porre comunque in essere l'eventuale comportamento non condiviso dagli uffici <sup>22</sup>, rimanendo ovviamente esposta al potere

<sup>21</sup> Nel rinnovato quadro normativo permane, infatti, unicamente l'obbligatorietà dell'interpello c.d. disapplicativo delle norme tributarie volte a contrastare comportamenti elusivi, di cui al comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, fermo restando che in caso di mancata risposta favorevole dell'Amministrazione finanziaria il contribuente può sempre fornire “*in sede amministrativa e contenziosa*” la dimostrazione “*che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi*”. Si evidenzia che la mancata presentazione dell'istanza comporta l'irrogazione della sanzione amministrativa da euro 2.000 ad euro 21.000 prevista dall'art. 11, comma 7-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; tale sanzione risulta, peraltro, raddoppiata allorché “*l'amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione*”. Infine, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 156 del 2015, avverso le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del citato art. 11, “*può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo*”.

<sup>22</sup> Tuttavia, vi possono essere anche dei casi nei quali è direttamente la norma a predeterminare le conseguenze derivanti dal mancato accordo, di modo che all'impresa non è consentito porre in essere un comportamento difforme. Si pensi, ad esempio, a quanto previsto nell'ambito della c.d. *Entry tax*: l'art. 166-bis del TUIR prevede, infatti, che “*in assenza di accordo, il valore fiscale delle attività e passività trasferite è assunto, per le attività in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, mentre per le passività, in misura pari al maggiore tra questi*”.

di accertamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'*an* ed al *quantum debeatur*.

Ci sarebbero, viceversa, più validi motivi per sostenere un'autonoma impugnabilità sia della declaratoria di rigetto della richiesta di rinnovo dell'accordo – che, non a caso, deve essere resa dall'ufficio con apposito provvedimento motivato – sia della comunicazione di risoluzione dell'accordo, che consegue alle ipotesi di violazione, totale o parziale, dei termini del *ruling*, contestata al contribuente ai sensi del punto 8 del *Provvedimento*. In entrambi i casi, infatti, viene imputato al contribuente un comportamento tale da pregiudicare il diritto a continuare a fruire dell'accordo nei termini convenuti <sup>23</sup>.

Al di là delle diverse ipotesi interpretative, la questione meriterebbe sicuramente di essere affrontata dai competenti organi istituzionali dato che il problema si pone, oltre che nell'ambito del nuovo *ruling* internazionale, anche in relazione alla procedura di *ruling* prevista nel contesto della disciplina c.d. *Patent Box* <sup>24</sup>.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>23</sup> A questo proposito, evidenziamo che la violazione dell'accordo può verificarsi a seguito di:

- 1) uno o più episodi di inosservanza dell'accordo "*in grado di produrre effetti sostanzialmente incompatibili con le finalità dell' accordo stesso*", ovvero
- 2) uno o più episodi di mancata collaborazione o trasparenza, che "*apprezzati complessivamente, non consentano di poter efficacemente verificare il rispetto dell'accordo nei tempi e nei modi previsti*".

L'accertamento della violazione, quindi, comporta inevitabilmente una valutazione accurata dell'Ufficio ed implica: i) la contestazione, con atto motivato, della violazione, da parte dell'Ufficio; ii) l'eventuale presentazione da parte del contribuente, nei successivi 30 giorni, di apposite memorie difensive. Il Provvedimento prevede che in caso di mancata presentazione nei termini delle predette memorie ovvero nel caso di inidoneità delle stesse "*a smentire la denunciata violazione dell'accordo*", questo "*si considera risolto, eventualmente in maniera parziale, a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell'accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo*".

<sup>24</sup> Infatti, anche nell'ambito della *Patent Box* è espressamente previsto che "*l'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale*" (cfr. punto 8.6 del Provvedimento del 1° dicembre 2015).