

opportunità e rischi fiscali per le multinazionali: accordi preventivi

Udine 7 novembre 2017

Mauro Faggion
Capo team
Ufficio Accordi preventivi
e controversie internazionali



SOMMARIO

- 1. LE FONTI NORMATIVE**
- 2. LA PROCEDURA**
- 3. COORDINAMENTO CON LE ATTIVITA' DI CONTROLLO**
- 4. SCAMBIO DI INFORMAZIONI**
- 5. DATI STATISTICI**
- 6. Q&A**

ACCORDI PREVENTIVI

1. LE FONTI NORMATIVE

Dal ruling agli accordi preventivi

2003

- **Introduzione:** art. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

2004

- **Attuazione:** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004 (avvio effettivo nel 2005)

2013

- Modifiche: **ampliamento oggetto** ed **estensione durata accordi** (art. 7 D. l. n. 145/2013 convertito nella legge n. 9/2014)

2015

- **Introduzione** del **Patent Box** (Legge Stabilità 2015)
- **Abolizione** ruling e **introduzione** accordi preventivi (art. 1 D.lgs. 147/2015)

2016

- **Attuazione:** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016

Ruling internazionale: Fonti

Riferimenti normativi

- *Legge di stabilità 2014* (art. 1, comma 177, Legge 27 dicembre 2013, n. 147): *Introduzione della Web-tax*
- *Piano “Destinazione-Italia”* (art. 7 d.l. 23/12/2013, n. 145 convertito nella legge 21 febbraio 2014, n. 9)
- *Legge di stabilità 2015* (art. 1, co. 37-45, Legge 23 dicembre 2014, n. 190): *Introduzione del regime di Patent Box*
 - ✓ *Decreto Investment Compact* (art. 5, d.l. 24 gennaio 2015, n. 3): *modifiche al Patent Box*
 - ✓ *Legge 24 marzo 2015, n. 33* (conversione in legge del D. l. con modifiche)
- *Legge di stabilità 2016* (art. 1 co. 148 Legge 30 dicembre 2015, n. 208): *Modifiche alla disciplina del Patent Box*

Accordi preventivi: Fonti

Riferimenti normativi

- Art. 110, comma 7, TUIR (modificato da D.l. 24 aprile 2017, n.50)
- **Art. 31-ter del D.P.R 29 settembre 1973, n. 600 introdotto dall'art. 1 del D. lgs. 147/2015**
(abrogazione dell'art. 8 D. l. 30 Settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, nella Legge 24 novembre 2003, n. 326)
- Art. 31-quater del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 introdotto dall'art. 59 del D.l. 24 aprile 2017, n. 50 del D. lgs. 147/2015
- Oneri documentali

Accordi preventivi: Fonti

Art. 110, comma 7 del TUIR (precedente formulazione)

I componenti di reddito derivanti da 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 sono valutati in base al **valore normale** (art. 9 TUIR)

- Rettifica solo in aumento (*“se ne deriva un aumento del reddito imponibile”*)

Accordi preventivi: Fonti

Art. 110, comma 7 del TUIR (attuale formulazione)

I componenti di reddito derivanti da 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 sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di **libera concorrenza** e in circostanze comparabili

- Rettifica in aumento e in diminuzione (art. 31 quater d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Accordi preventivi: Fonti

Prassi

- C.M. 22 settembre 1980, n. 32/9/2267 (**in attesa D.M.**)
- C.M. 12 dicembre 1981, n. 42/12/1981 (parte III)
- Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004 **SOSTITUITO DA**
- Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016 (prot. 2016/42295)
- Bollettino Ruling internazionale I ediz. 22 Aprile 2010
- Bollettino Ruling internazionale II ediz. 19 Marzo 2013

Oneri documentali in materia di Transfer Pricing

- *Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010*
- *Circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010*

Accordi preventivi: Fonti

Fonti internazionali

- Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione
- Rapporto OCSE del 1979 (*"Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration"*)
- Rapporto OCSE del 27 giugno 1995
- Aggiornamento del settembre 1997 al Rapporto 1995
- Rapporto OCSE del 22 luglio 2010 (nuovi e Guida)
- Progetto BEPS – Actions 8-10: nuovi Capitoli I, VI, VII, VIII delle Linee Guida (in fase di pubblicazione)
- **Aggiornamento delle Linee Guida – Luglio 2017**

ACCORDI PREVENTIVI

2. LA PROCEDURA

Ruling internazionale

Il **ruling internazionale** ha avuto origine come **istituto**:

- ✓ indirizzato alle imprese con **attività internazionale**
- ✓ finalizzato alla sottoscrizione di un accordo fra contribuente e Fisco con l'intento di definire **in via preventiva** possibili conflitti con l'A.F. con **principale riferimento** al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*, ecc.

Ruling internazionale/Accordi preventivi

Obiettivi dell'Amministrazione

- ❑ **prevenire controversie** con i contribuenti che operano in mercati internazionali;
- ❑ **attenuare il rischio di sottrazione** di materia imponibile;
- ❑ **evitare contrasti con gli ordinamenti tributari** di altri Stati.

Obiettivi del contribuente

- ❑ **prevenire** possibili **conflitti** con l'Amministrazione finanziaria;
- ❑ acquisire **certezza** circa la propria **obbligazione tributaria** per realizzare una legittima pianificazione fiscale;
- ❑ **evitare** fenomeni di **doppia imposizione**.

Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

❑ Modifica della denominazione

- Assimilabile agli APA

❑ Inserimento dell' istituto nel titolo IV del D.P.R. 600/1973 (Accertamento e controlli)

- Applicabilità anche ai fini IRAP
- Generale strumento di definizione della situazione fiscale del contribuente



Gli accordi preventivi quali forme di esercizio consensuale e condiviso delle modalità di controllo e verifica da parte dell' A.F.

Accordi preventivi

Articolo 31-ter

- ❑ Modifiche di carattere procedurale
- ❑ Ampliamento dell' ambito applicativo soggettivo ed oggettivo
- ❑ Possibile efficacia retroattiva dell' accordo

Accordi preventivi: procedura

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016

Contenuti:

- Individuazione dell'Ufficio competente
- Soggetti ammessi
- Oggetto dell'accordo
- Modalità di presentazione dell'istanza
- Verifica del rispetto dei termini dell'accordo
- Disciplina del mutamento delle condizioni di fatto e di diritto
- Disposizioni transitorie

I soggetti ammessi

I soggetti legittimati ad accedere alla procedura sono le **“imprese con attività internazionale”** (punto 1 del Provvedimento)

Il Provvedimento distingue i soggetti legittimati a presentare l'istanza a seconda della materia oggetto di istanza di accordo preventivo.

Oggetto dell'istanza

L' **oggetto dell' istanza di accordo preventivo** può essere:
(punto 1 del Provvedimento)

a) la **preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo:**

- (i) del **valore normale** delle operazioni infragruppo** nell' ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all' art. 110, comma 7, del TUIR, nonché
- (ii) **dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento di residenza da o verso l' Italia**, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 166 e 166-bis del TUIR

**condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)

Oggetto dell'istanza

L' **oggetto dell' istanza di accordo preventivo** può essere:

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

Oggetto dell'istanza

L' **oggetto dell' istanza di accordo preventivo** può essere:

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 vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all' Italia

Oggetto dell'istanza

L' **oggetto dell' istanza di accordo preventivo** può essere:

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**

La procedura

PRE-FILING (punto 2.9 del Provvedimento)

- Prima della presentazione dell'istanza è prevista 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”*

VANTAGGI

- ❑**Per il contribuente:** Possibilità di valutare in anticipo la convenienza di presentare un'istanza di accordo preventivo
- ❑**Per l'Ufficio:** Evitare che vengano presentate istanze con carenze degli elementi formali o sostanziali

Istanza

- La procedura inizia con l'invio da parte del contribuente dell'**istanza** all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali indifferentemente presso la Sezione di Roma o di Milano, a prescindere dal domicilio fiscale dell'impresa;
- L'istanza è redatta in carta libera ed inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o tramite consegna diretta all'Ufficio, che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione;
- Copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotte anche in formato elettronico.

(Punti 2.1. e 2.2 del Provvedimento)

Oggetto dell'istanza

In tutti i casi l'impresa istante deve: (punto 2.4 del Provvedimento)

- **descrivere le operazioni oggetto di *ruling*** (beni e servizi o caso concreto);
- **indicare i soggetti;**
- **illustrare i criteri ed i metodi di determinazione del valore normale**** delle operazioni o la soluzione che intende adottare e le ragioni per cui ritiene che essi siano conformi alla legge.

**condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)

Istanza

A pena di inammissibilità, l'istanza deve:

- a. riportare tutti i dati dell'impresa (denominazione, sede legale, ecc.)
- b. riportare indirizzo della S.O. qualora presentata da impresa non residente;
- c. recare in allegato documentazione atta a comprovare il possesso dei requisiti di "impresa con attività internazionale";
- d. recare chiara indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo;
- e. essere firmata dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza

(Punto 2.3 del Provvedimento)

La procedura

L'esame preliminare dell'istanza si conclude con una dichiarazione di **ammissibilità, inammissibilità o improcedibilità** (punto 3 del Provvedimento)

IMPROCEDIBILITA': si verifica nel caso in cui l'Ufficio non sia posto in condizione di verificare la sussistenza degli elementi essenziali di cui al punto 2.3 del Provvedimento

Al Contribuente è concessa **comunque** la possibilità di integrare i predetti elementi

La procedura

La fase di contraddittorio prevede:

- **analisi dei fatti** suffragata da **incontri** con il contribuente, richiesta di documenti specifici,
- **accessi** presso le sedi di svolgimento dell'attività.
- **verifica** delle analisi di comparabilità presentate, attraverso l'utilizzo di fonti di informazione omogenee a quelle utilizzate dall'impresa.

La procedura

La procedura si perfeziona con la **sottoscrizione congiunta** di un **accordo** da parte del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante del contribuente, in cui sono:

- a) definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale* delle transazioni dedotte nell'istanza;
- b) definiti i criteri di applicazione della normativa di riferimento, in tutti gli altri casi;
- c) valutati i requisiti per la sussistenza o meno di una s.o. nel territorio dello Stato.

*condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)

La procedura

Nell'ipotesi di valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (art. 162 TUIR) il procedimento si articola in due fasi:

- documentale (istruttoria, sulla base dei dati e delle informazioni disponibili)
- Operativa (uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori).

La procedura

La procedura si conclude con la stipulazione di un **accordo**, tra l'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali ed il contribuente, e rimane in vigore **per 5 anni** (*dal periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato*) **salvo** che intervengano **mutamenti** nelle **circostanze di fatto o di diritto** rilevanti al fine delle metodologie risultanti dall'accordo sottoscritto.

Durante la vigenza dell'accordo, l'A. F. esercita i **poteri** di cui agli **articoli 32 e ss. del d.P.R. 600/1973** **soltanto** in relazione a **questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo**.

Verifica dell'accordo

(Punto 7 del Provvedimento)

L' accordo ha durata **quinquennale** e la **verifica del rispetto** del suo contenuto **competente** in via esclusiva **all' Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali**

L'Ufficio pertanto è competente a:

- a) verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto;
- b) accertare di iniziativa il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto o di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo.

A tal fine l' accordo prevede l' **onere a carico dell' impresa** di:

- predisporre e mettere a disposizione dell' Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;
- consentire a funzionari dell' Agenzia delle entrate, previo accordo con l' impresa, di accedere presso la sede di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere diretta visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili

Violazione totale o parziale dell'accordo

(punto 8 del Provvedimento)

Ipotesi di violazione totale o parziale dell' accordo a seguito dell' esame della documentazione e degli elementi informativi visionati e/o appresi nell' ambito dell' attività di verifica dell' accordo o anche per altra via:

a)uno o più episodi di inosservanza dell' accordo in grado di produrre effetti sostanzialmente incompatibili con le finalità dell' accordo stesso;

b)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.

Violazione totale o parziale dell'accordo

(punto 8 del Provvedimento)

- ❑ L'Ufficio con atto motivato dà comunicazione all'impresa delle ipotesi di violazione invitandola a far pervenire, entro 30 giorni eventuali memorie a difesa del proprio operato
- ❑ Se tali memorie vengono considerate inidonee a smentire la denunciata violazione ovvero se sia vanamente decorso il termine di 30 giorni assegnato all'impresa per la presentazione delle memorie stesse, l'accordo 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

Modifica dell'accordo

(punto 9 del Provvedimento)

Qualora **l'Ufficio accerti**, a seguito dell'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati e/o appresi in forza delle attività di verifica dell'accordo, o anche per altra via, che sono **mutate le condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa**, l'Ufficio invita l'impresa per la sottoscrizione della **modifica dell'accordo**.

Modifica dell'accordo

(punto 9 del Provvedimento)

La **modifica** dell'accordo **può essere richiesta dal contribuente** durante la vigenza dell'accordo quando si verifichino circostanze non previste né altrimenti prevedibili ovvero mutamenti sostanziali di quelle iniziali suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo.

Nel caso in cui non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, l'accordo stesso si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta essere intervenuto ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito.

Rinnovo

(punto 10 del Provvedimento)

L' accordo può essere rinnovato su istanza del contribuente mediante **istanza di rinnovo** da presentarsi, a pena di decadenza, **almeno 90 giorni prima della scadenza**

In tale circostanza l' Ufficio potrà:

- a) procedere alla richiesta di documentazione, dati ed informazioni;
- b) invitare la parte istante a presentarsi, allo scopo di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti relativi agli stessi;
- c) procedere ad accessi

Almeno 15 giorni prima della scadenza dell' accordo medesimo, l' Ufficio comunica l' avvio dell' istruttoria volta al rinnovo dell' accordo ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato

ACCORDI PREVENTIVI

3. COORDINAMENTO CON LE ATTIVITA' DI CONTROLLO

Coordinamento con attività di controllo

Attività di controllo e accertamento sulle questioni oggetto di accordo

- Il comma 5 dell'art. 31-ter stabilisce che per i periodi d'imposta per i quali l'accordo è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.
- In base al comma 6 dell'art. 31-ter l'Ufficio competente (Accordi preventivi e controversie internazionali), è il soggetto esclusivamente preposto alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto, nonché all'accertamento di eventuali sopravvenuti mutamenti delle condizioni di fatto e di diritto.

Coordinamento con attività di controllo

CIRCOLARE N. 18/E del 31 maggio 2012

CIRCOLARE N. 25/E del 31 luglio 2013

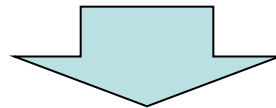
Forniscono indicazioni operative in merito
all' **attività di controllo su soggetti con attività
internazionale in presenza di una procedura di ruling
di standard internazionale**

- ☐ non è formalmente preclusa la possibilità di avviare una verifica in costanza di una procedura di accordo preventivo regolarmente attivata dal contribuente
- ☐ richiede una attenta valutazione di opportunità al fine di evitare una sovrapposizione di interventi

Coordinamento con attività di controllo

- **Ipotesi di una attività di controllo avviata simultaneamente ad una istruttoria di ruling internazionale**

Per migliorare il coordinamento nelle attività di controllo è stato implementato l'applicativo SERPICO con un dettaglio di informazioni che riguardano le procedure di accordo preventivo in corso e gli accordi conclusi



una volta selezionato il contribuente da sottoporre potenzialmente ad attività di controllo sarà possibile riscontrare in SERPICO l'esistenza di «ruling» in corso o conclusi con le relative informazioni di sintesi.

Coordinamento con attività di controllo

CIRCOLARE N. 25/E del 6 agosto 2014

Conferma le indicazioni espresse nelle 2 precedenti circolari

Fornisce **indicazioni operative in merito all'attività di verifica su fattispecie riconducibili al *transfer pricing***

L'attività di verifica:

A. deve essere caratterizzata da un elevato grado di approfondimento dei fatti e delle circostanze del caso;

B. richiede un rigore tecnico ed un puntuale approfondimento, caso per caso, dell'effettiva realtà economica sottesa alle transazioni infragruppo.

Coordinamento con attività di controllo

CIRCOLARE N. 16/E del 28 aprile 2016

Illustra l'attuazione dei nuovi accordi (e gestione delle richieste di *patent box*)

Fornisce **indicazioni operative in merito all'attività di verifica su fattispecie riconducibili al *transfer pricing***

L'attività di controllo sui prezzi di trasferimento:

A. Da un lato deve colpire comportamenti suscettibili di determinare l'erosione della base imponibile

B. Dall'altro lato deve tenere in adeguata considerazione il rischio di produrre fenomeni di doppia imposizione

Esigenza di controlli mirati su ipotesi più significative di manipolazione dei prezzi e delocalizzazione verso Stati con regimi impositivi più favorevoli

ACCORDI PREVENTIVI

4. SCAMBIO INFORMAZIONI

Accordi preventivi: Scambio di informazioni ai fini UE

L'obbligo di scambio di informazioni è stato introdotto dall'art. 5 del d.lgs. 4 marzo 2014, n. 29 modificato dal d.lgs. 15 marzo 2017 che ha attuato la Direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio dell'8 dicembre 2015, recante modifica della Direttiva (UE) 2011/16

Accordi preventivi scambio di informazioni ai OCSE

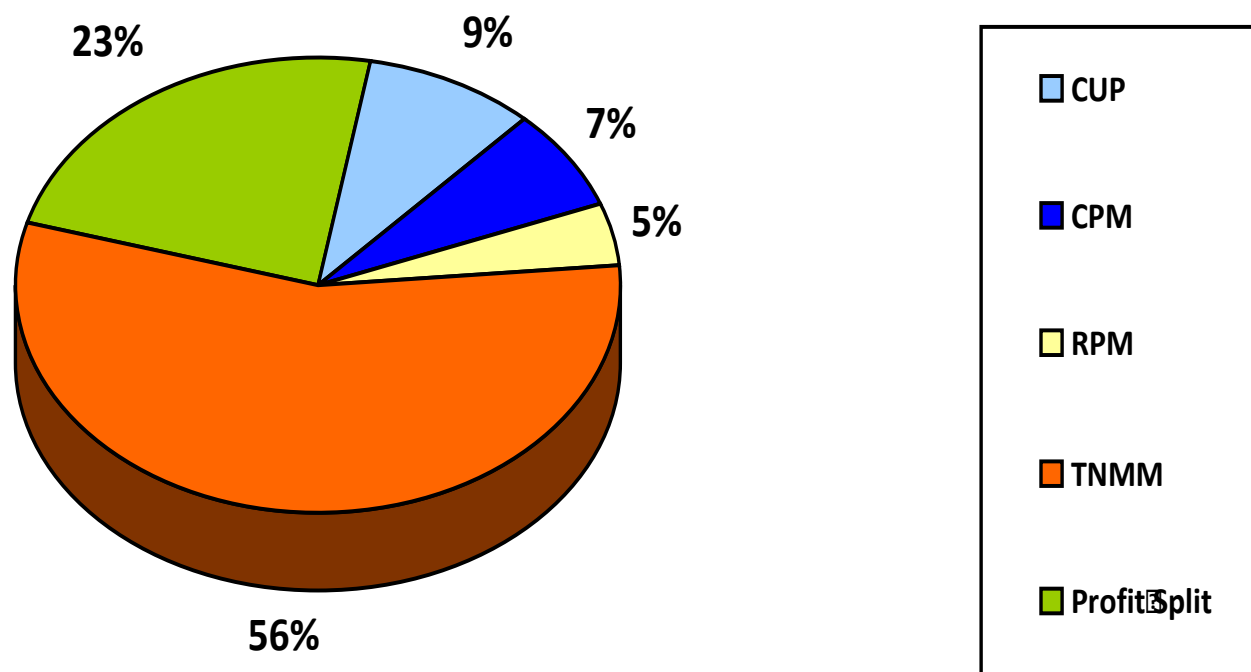
L'Azione 5 del **Progetto BEPS** prevede lo scambio obbligatorio di alcune tipologie di ruling tra cui rientrano gli APA

ACCORDI PREVENTIVI

5. ALCUNI DATI STATISTICI

Il Ruling internazionale: Dati

Ripartizione in % dei metodi utilizzati negli accordi di *ruling* sottoscritti al 31 dicembre 2012



Il Ruling internazionale: Dati

Composizione dei soggetti istanti per ammontare dei ricavi		
Volume dei ricavi dei soggetti istanti	Numero soggetti*	%
Ricavi < 25 milioni di euro	10	15,38%
Ricavi da 25 a 100 milioni di euro	11	16,92%
Ricavi > 100 milioni di euro	44	67,69%
Totale		100,00%

Fonte bollettino 2013

ACCORDI PREVENTIVI

6. Q&A

Mauro Faggion

Agenzia delle entrate

Direzione Centrale Accertamento

Settore Internazionale

Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali

Via C. Colombo, 426 c/d Roma – Via D. Manin 27 Milano

e-mail: mauro.faggion@agenziaentrate.it

dc.acc.accordi@agenziaentrate.it

Grazie per l'attenzione