



**Gli accordi preventivi per le imprese con
attività internazionali
e la preventiva definizione dei valori di uscita
o di ingresso in caso di trasferimento della
residenza**

Simone Di Vaia

Capo Sezione di Roma

Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali

Settore Internazionale

Direzione Centrale Accertamento

Roma, 14 dicembre 2017

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. I. 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

Accordi preventivi

- *Con il D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), il legislatore ha rivisitato la disciplina degli accordi tra imprese aventi attività internazionale e l'Amministrazione finanziaria, precedentemente dettata dall'(abrogato) art. 8 del D.L. n. 269/2003.*

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

È stato introdotto dal legislatore per

- ✓ garantire, nell'ambito di operazioni transnazionali complesse, **trasparenza e certezza** nei rapporti tra Fisco e contribuente;
- ✓ ridurre il **rischio di doppia imposizione** internazionale e di soccombenza in contenzioso su controversie dall'esito incerto.

Ruling internazionale

- ❑ L'introduzione del ruling di standard internazionale ha avvicinato il nostro ordinamento a quello dei Paesi fiscalmente più evoluti già dotati di strumenti finalizzati a prevenire e a risolvere controversie con i contribuenti che operano in mercati internazionali.
- ❑ Diversi Stati, conformemente agli indirizzi dell'OCSE contenuti nelle "*Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administration*" del 1995, prevedevano gli Advance Pricing Agreements (APA).

Ruling internazionale

In una prospettiva interna, l'art. 8 del D. L. 269/2003 aveva introdotto un istituto che si inseriva nel processo di ***tax compliance***, rivolto a sviluppare la collaborazione e ad assicurare la certezza dei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

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**.

Ruling internazionale/Accordi preventivi

Strumento di dialogo tra amministrazione finanziaria e contribuente in ordine al regime tributario riferibile ad **operazioni estremamente complesse** e tradizionalmente conflittuali per le quali intervenire

- sviluppando la **collaborazione e il dialogo** su tali questioni
- **semplificando e razionalizzando** l'attività di accertamento

Strumento deflativo del contenzioso (nazionale) e internazionale a disposizione del contribuente insieme alle procedure amichevoli (MAP)

Ruling internazionale/Accordi preventivi

I controlli tradizionali in materia di *transfer pricing* possono presentare criticità

- ❑ Estremo tecnicismo della materia
 - ❑ Forte asimmetria informativa
- ❑ Limiti temporali della verifica in azienda
- ❑ Elevato rischio di contenzioso dall'esito incerto

Ruling internazionale/accordi preventivi: caratteristiche

La procedura:

- è caratterizzata da **analisi di fatti concreti**
- si basa su **incontri, accessi concordati e richieste di informazioni.**
- si sviluppa **in contraddittorio** tra le parti
- termina con la sottoscrizione di un **accordo** tra l'Amministrazione e il Contribuente.

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

OBIETTIVO della norma

- Garantire alle imprese italiane ed estere un quadro normativo certo e trasparente su alcune fattispecie reddituali di carattere transnazionale
- Incentivare le imprese estere ad investire in Italia
- Superare i controlli tradizionali in favore di nuove modalità *"di interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi"*

Accordi preventivi

Articolo 31-ter

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

Accordi preventivi: durata e vigenza

L'accordo preventivo vincola le parti per **5 anni** a partire dal periodo di imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato.

Vigenza

Accordi bilaterali/multilaterali: la decorrenza può vincolare le parti per periodi di imposta precedenti **non anteriori** al periodo d'imposta in corso alla **data di presentazione dell'istanza**

Accordi unilaterali: facoltà per il contribuente (in costanza delle circostanze di fatto e di diritto) di valenza retroattiva dell'accordo per periodi di imposta **non anteriori** al periodo d'imposta in corso alla **data di presentazione dell'istanza** tramite ravvedimento operoso o dichiarazione integrativa **senza** l'applicazione di **sanzioni**

Accordi preventivi: operatività

Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale sono **operativi a decorrere dal 21 marzo 2016** (*data di emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2016/42295*)

- il comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 147 prevedeva l'applicabilità delle nuove disposizioni "*a decorrere dalla data fissata*" dal provvedimento "*da emanarsi, in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo*".
- 7 ottobre 2015: entrata in vigore del D. Lgs. 147/2015

Accordi preventivi: operatività

Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale sono **operativi a decorrere dal 21 marzo 2016** (*data di emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2016/42295*)

- il comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 147 prevedeva l'applicabilità delle nuove disposizioni "*a decorrere dalla data fissata*" dal provvedimento "*da emanarsi, in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo*".
- 7 ottobre 2015: entrata in vigore del D. Lgs. 147/2015

Accordi preventivi: operatività

- Le **istanze** di accordo preventivo **presentate durante il periodo di transizione** dal ruling internazionale agli accordi preventivi **sono valide ed efficaci** e sono disciplinate, dal 21 marzo 2016, per gli aspetti procedurali dal nuovo Provvedimento
- L'istituto degli accordi preventivi si affianca all'interpello sui nuovi investimenti (art. 2 del D.lgs. 147/2015)

Accordi preventivi e altri istituti

L'interpello ordinario previsto dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000) non è attivabile per le materie che possono essere oggetto:

- dell'interpello nuovi investimenti
- delle procedure di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale

- Circolare n. 9/E del 2016
- Risoluzione n. 25/E del 2016

Accordi preventivi e altri istituti

Rapporti con il ruling nuovi investimenti

Risoluzione n. 25/E del 2016:

«Sfugge all'inammissibilità, per espressa previsione della norma attuativa, la preventiva configurabilità di un'azienda qualificabile come stabile organizzazione, (...); tale valutazione può, quindi, costituire oggetto di istanza di interpello sui nuovi investimenti, a meno che non sia stata già attivata dal contribuente, la procedura del ruling.»

Risoluzione n. 4/E del 2017 (fattispecie sussistenza s.o. interpello N.I.)

Accordi preventivi: procedura

Provvedimento del Direttore dell'Agencia 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
- Operatività dell'istituto (dalla data fissata dal Provvedimento)
- **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; *“per impresa con attività internazionale”* deve intendersi:

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** (art. 31-ter, comma 1, lett. a, ultima parte – punto 1.4 del provvedimento);

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)

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. È stata previsto anche l'invio tramite pec
- Copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotte anche in formato elettronico

(Punti 2.1. e 2.2 del Provvedimento)

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)

Oggetto dell'istanza

Istanza avente ad oggetto la preventiva definizione in contraddittorio dei valori in uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza da o all'estero ai sensi degli artt. 166 e 166-bis del T.U.I.R.

- i. indicazione dello Stato di trasferimento o di provenienza;
- ii. indicazione dettagliata dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e le attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, rispettivamente nelle ipotesi di cui agli artt. 166 e 166-bis del T.U.I.R.;

Oggetto dell'istanza

Istanza avente ad oggetto la preventiva definizione in contraddittorio dei valori in uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza da o all'estero ai sensi degli artt. 166 e 166-bis del T.U.I.R.

- iii. illustrazione dei criteri e i metodi di valorizzazione dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale in uscita e/o delle attività e passività in ingresso, da e nel territorio dello Stato, e le ragioni per cui si ritiene che essi siano conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento;
- iv. possibile inserimento dalla relativa documentazione illustrativa.

La procedura

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

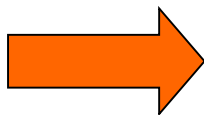
IMPROCEDIBILITA': si verifica nel caso in cui l'Ufficio non sia posto in condizione di verificare la sussistenza degli elementi essenziali di cui al punto 2.3 del Provvedimento

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

La procedura

L'Ufficio comunica all'impresa **l'ammissibilità/inammissibilità** dell'istanza, **entro 30 giorni** dal suo ricevimento;

Inammissibilità - Qualora venga ravvisata carenza degli elementi essenziali di cui al punto 2.3 del Provvedimento



non può essere comunque dichiarata inammissibile l'istanza qualora sia possibile desumere, con ulteriore attività istruttoria, la sussistenza dei presupposti dell'istanza

- contemporaneamente alla dichiarazione di ammissibilità viene convocato il legale rappresentante dell'impresa e si **instaura la fase del contraddittorio** nel corso del quale, a fini dell'attività istruttoria, oltre ai necessari incontri vengono fissati **uno o più accessi** presso le sedi degli stabilimenti per reperire tutta la documentazione ritenuta necessaria e ottenere i necessari chiarimenti (*Punto 3 del Provvedimento*)

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

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 verificano 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

Il Ruling internazionale: dati 2013 e 2014

2013

□ ***Istanze di ruling presentate: 49***

- *45 unilaterali*
- *4 bilaterali*

□ ***Accordi di ruling conclusi***

- *16 accordi*

2014

□ ***Istanze di ruling presentate: 75***

- *66 unilaterali*
- *9 bilaterali*

□ ***Accordi di ruling conclusi***

- *17 accordi*

Ruling internazionale: dati 2015

2015

Istanze di ruling presentate: 101

- *87 unilaterali*
- *14 bilaterali*

Accordi di ruling conclusi: 23

- *16 accordi unilaterali*
- *7 accordi bilaterali*

Accordi preventivi: dati 2016

2016

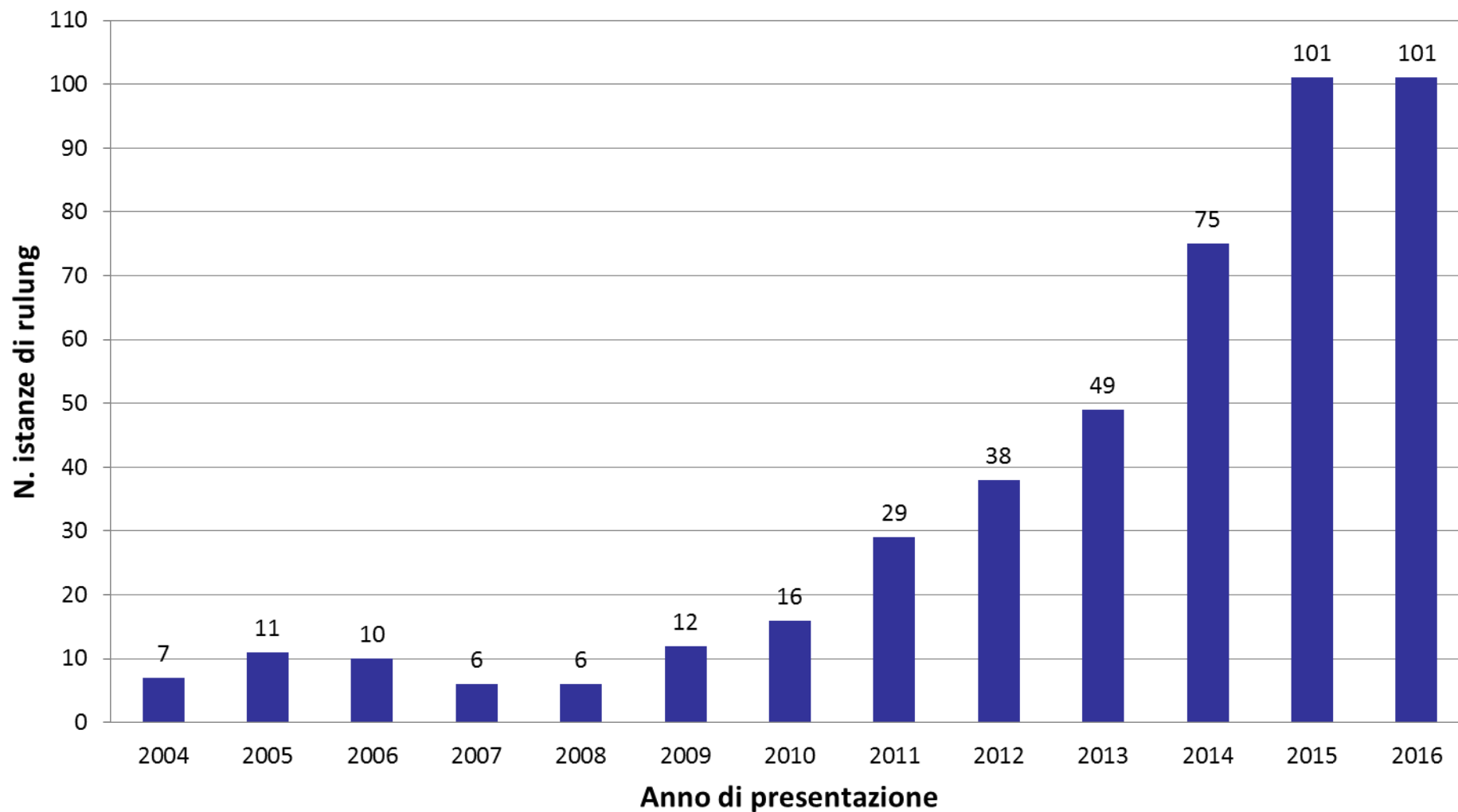
***Istanze di accordo preventivo presentate:
101***

Accordi preventivi conclusi: 39

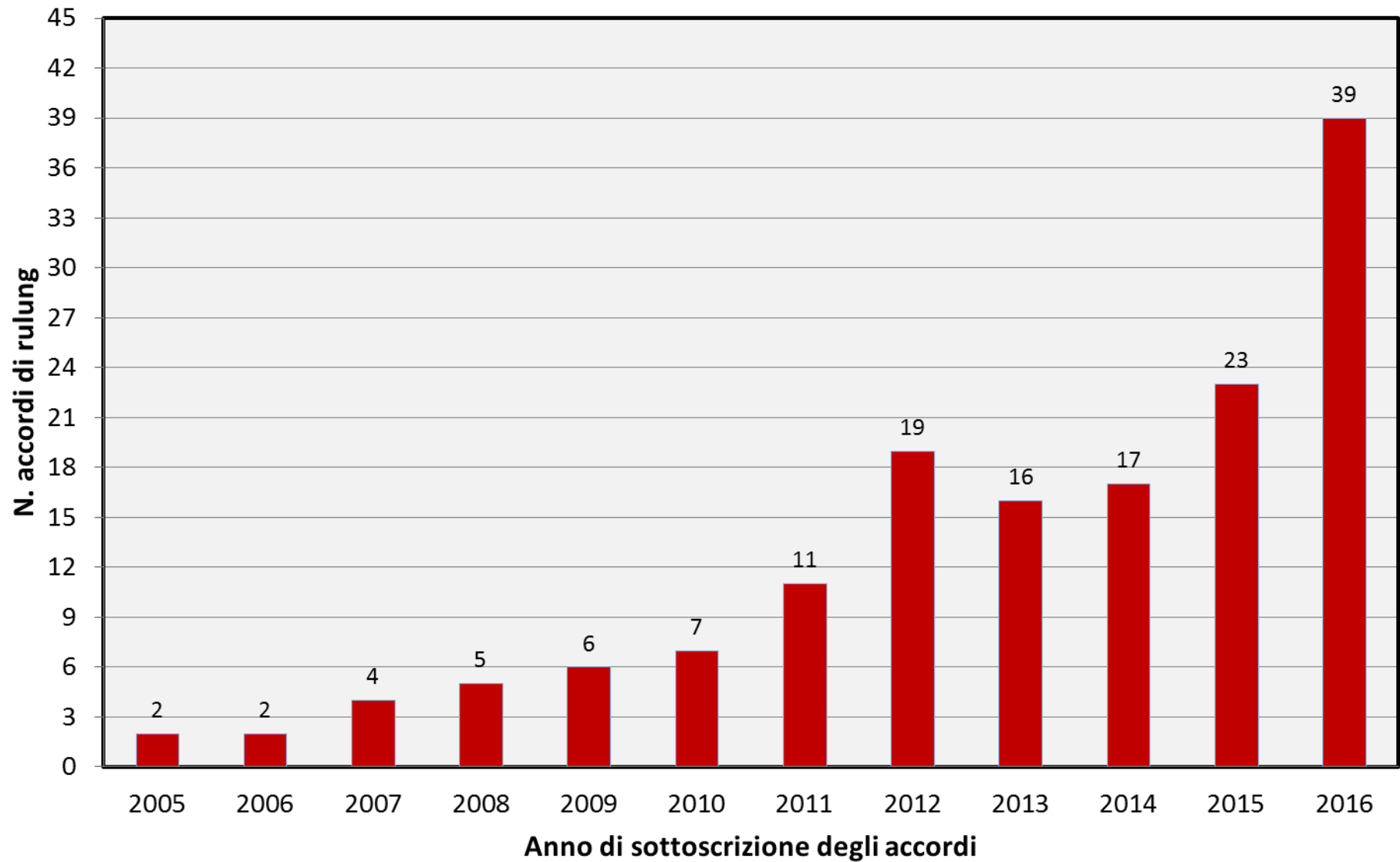
- *39 accordi unilaterali*
- *4 atti di recepimento di accordi bilaterali*

Accordi di patent box conclusi: 4

Ruling internazionale: n. istanze (2004-2016)



Ruling internazionale: n. accordi (2004-2016)



Simone Di Vaia

Agenzia delle entrate

Direzione Centrale Accertamento

Settore Internazionale

Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali

Via C. Colombo, 426 c/d

e-mail: simone.divaia@agenziaentrate.it

dc.acc.accordi@agenziaentrate.it

Grazie per l'attenzione