



I diversi meccanismi di prevenzione (c.d. APA) e risoluzione amichevole (c.d. MAP) delle controversie internazionali in ambito fiscale. Il quadro normativo e di prassi di riferimento e il grado di efficacia nel contesto internazionale

Accordi preventivi bilaterali e multilaterali: aspetti procedurali

Roma, 16 giugno 2025

Marlinda Gianfrate
Commissione Fiscalità internazionale
Sottocommissione Transfer Pricing



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

I. Caratteristiche



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Natura degli accordi - Definizioni internazionali

An arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time

*An advance pricing arrangement may be **unilateral** involving one tax administration and a taxpayer or **multilateral** involving the agreement of two or more tax administrations*

(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022)



Accordi tra le amministrazioni fiscali di più Stati, generalmente implementati dal punto di vista nazionale tramite un accordo tra contribuente e ciascuna autorità competente



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Natura degli accordi - Altre definizioni internazionali

*An APA is an arrangement in respect of certain specified transactions that determines in advance the appropriate criteria for determining transfer pricing. The agreement may be made by the taxpayer **unilaterally** with the tax administration or may be a **bilateral** or **multilateral agreement** involving the tax administrations of other countries.*

(United Nations Practical Manual on Transfer Pricing, 2021)

An APA is an agreement between tax administrations over the way in which certain transfer pricing transactions between taxpayers will be taxed in the future. Hence an APA often prevents the need for a dispute between tax administrations over the transactions included in the APA. APAs are an exemplary method of dispute avoidance.

*(Comunicazione della Commissione (...) sui prezzi di trasferimento nel settore delle
procedure di prevenzione e soluzione delle controversie e agli
orientamenti in materia di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento
nell'UE del 26 febbraio 2007)*



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Natura degli accordi - Definizioni nazionali

Accordi per le imprese con attività internazionale che conseguono ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni

(art. 31- ter c. 3 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Ruolo degli accordi

È una forma di **prevenzione delle controversie internazionali** basata sulle procedure amichevoli

Si realizza in esito di una **negoziazione** prospettica e predittiva

Consente di **gestire l'incertezza fiscale** (elimina doppia imposizione)

Presenta un elevato grado di **flessibilità** dal punto di vista del riferimento temporale, dell'oggetto e della gestione dell'accordo

Riveste un ruolo centrale nella **tax compliance** e nella **trasparenza fiscale**

È di ausilio nella pianificazione del carico impositivo a livello di Gruppo

Rientra nella strategia di gestione del rischio fiscale di impresa

È uno **strumento di gestione del rischio fiscale legato ai prezzi di trasferimento** di tutte le imprese con attività internazionale



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Accordi unilaterali vs. bilaterali: la preferenza delle autorità fiscali



Ragioni

- i. eliminazione della doppia imposizione e della doppia NON imposizione (*best practice* in ambito OCSE, EU e UN)
- ii. riduzione del contenzioso tributario nazionale e delle procedure amichevoli
- iii. difetto di trasparenza degli accordi unilaterali (ad es. concorrenza fiscale dannosa in Europa)
- iv. accesso ai dati di settore, migliore comprensione delle dinamiche di settori emergenti e di transazioni complesse
- v. (in alcuni Stati) la richiesta del pagamento di una *fee* per l'accesso assicura il marcato impegno del contribuente ai fini dell'esito positivo dell'accordo
- vi. l'ordinamento (di alcuni Stati) non prevede la possibilità di sottoscrivere accordi unilaterali o chiede di giustificare la richiesta di un accordo unilaterale



Eccezioni

- i. la controparte della transazione è residente in uno Stato controparte con cui lo Stato di residenza del contribuente non ha sottoscritto una convenzione bilaterale
- ii. lo Stato controparte non ha una procedura di accordo
- iii. lo Stato controparte prevede restrizioni o condizioni all'accesso alla procedura di accordo
- iv. il contribuente ha contattato lo Stato controparte per un accordo bilaterale e quest'ultimo ha rifiutato
- v. l'accordo bilaterale è "poco conveniente" (ad es. i flussi commerciali rispetto a uno Stato sono modesti)

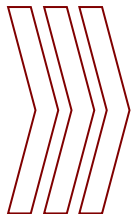


Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Perché il contribuente potrebbe preferire un accordo bilaterale



accordo
bilaterale/multilaterale



- garantisce una piena certezza fiscale per diversi anni consentendo l'eliminazione di ogni potenziale doppia imposizione
- consente una gestione proattiva delle politiche sui prezzi di trasferimento a livello di gruppo, in particolare su operazioni complesse
- favorisce la gestione della *compliance* in modo omogeneo a livello di gruppo ad es. per area geografica o tipologia di operazioni
- agevola la gestione di rischi significativi e non prevedibili (ad es. fluttuazioni del tasso di cambio, interruzioni della *supply chain*, eventi avversi) attraverso la possibilità di prevedere meccanismi di aggiustamento negli accordi preventivi



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Quando preferire un accordo multilaterale

- Le imprese che operano in diversi Stati possono richiedere un accordo che coinvolga tutte le amministrazioni fiscali interessate da **operazioni cross-border**
- Gli accordi multilaterali possono essere più appropriati quando esiste essenzialmente **una** sola **attività**, alla quale però **contribuiscono diverse imprese o parti** di imprese di un gruppo
- Sono più frequenti in settori la cui catena del valore è altamente integrata come ad es. *global trading* e servizi finanziari
- In alcuni Stati sono utilizzati nei **casi** cd. di **transazioni «sandwich»**: a un'impresa residente in uno Stato fanno capo transazioni *intercompany* in entrata e in uscita e la redditività di tale entità, tipicamente determinata utilizzando il TNMM, è influenzata in modo significativo da entrambe le transazioni. Un aggiustamento effettuato su una parte delle transazioni con uno Stato controparte ha effetti su altre transazioni con l'altro Stato controparte



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Accordi multilaterali: caratteristiche

Per i casi bilaterali e multilaterali la maggior parte degli Stati fanno riferimento alle previsioni inserite nelle convenzioni bilaterali e tramite il loro coordinamento, possono avviare un caso multilaterale

Per lo svolgimento delle procedure multilaterali gli Stati possono seguire uno dei due approcci indicati nel Commentario all'art. 25 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE (par. 52)

Approccio bilaterale	Approccio multilaterale
Gli Stati possono consentire discussioni bilaterali tra le autorità competenti (CA) per ciascuna convenzione bilaterale interessata, con l'obiettivo di raggiungere più accordi bilaterali coordinati in modo tale da evitare la doppia o multipla imposizione per i contribuenti interessati alle transazioni collegate. In ciascun negoziato bilaterale le CA possono consentire ad altre CA che sono interessate dal caso e dalle transazioni in discussione di partecipare a tali riunioni come osservatori, previo accordo congiunto	Gli Stati possono seguire le discussioni multilaterali con tutte le CA coinvolte contemporaneamente con l'obiettivo di raggiungere un accordo multilaterale

Indipendentemente dall'approccio adottato, gli Stati sono incoraggiati alla massima apertura e flessibilità in relazione alla ricezione delle istanze e a risolvere le procedure nell'ambito di casi multilaterali



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Possibili alternative agli APA bilaterali e multilaterali

International Compliance Assurance Program (ICAP)

Limiti: minore livello di certezza (accordo non vincolante)

Safe harbour

Limiti: riservato a determinate tipologie di transazioni, pochi *Memoranda of Understanding* sottoscritti tra gli Stati

Pillar One Amount B

Limiti: riservato a determinate tipologie di transazioni, implementazione a macchia di leopardo

Multilateral Cooperative Compliance Programs

Limiti: in fase di implementazione

(International Investment Agreements (IIA)

Limiti: accordi specifici tra Stati, complementari rispetto alle convenzioni bilaterali)

→ *Gli accordi preventivi bilaterali e multilaterali restano l'opzione preferibile*



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

II. Aspetti procedurali



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Chi può presentare istanza

1

Imprese **residenti in Italia**,
comprese le società di
persone

2

Qualsiasi soggetto **non
residente** che operi **in Italia**
tramite una **stabile
organizzazione**

3

Qualsiasi soggetto **residente
in Italia** che operi attraverso
una **stabile organizzazione
estera**



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Il *prefiling*

Prefiling

- Possibilità per il contribuente di ottenere uno o più **incontri preliminari** prima di presentare una istanza di accordo preventivo (*prefiling*)
- Il *prefiling* offre al contribuente l'opportunità di discutere con l'A.F. circa:
 - ✓ l'**idoneità** di un accordo, il tipo e l'entità delle **informazioni** che potrebbero essere richieste e la **portata** delle analisi necessarie per concludere positivamente un accordo
 - ✓ eventuali questioni relative alla **divulgazione** e alla **riservatezza** dei dati, alla **durata** dell'accordo e un'indicazione della probabilità di essere ammessi alla procedura
- Il *prefiling* non vincola in alcun modo le parti intervenute



Le discussioni preliminari accelerano l'elaborazione della successiva istanza. Inoltre, creano anche l'opportunità per le CA di avere colloqui preliminari con il contribuente. L'incontro preliminare può essere utile per chiarire le aspettative e gli obiettivi dei contribuenti e dell'A.F., nonché di fornire dettagli sulle eventuali procedure previste dalla legislazione nazionale per l'attuazione dell'accordo

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"

(Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016 punto 2.9)



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Contenuti dell'istanza - 1

Contenuti minimi

- i. identificazione delle **parti** della transazione
- ii. elementi attestanti il rispetto del **requisito soggettivo** (impresa con attività internazionale)
- iii. riferimento all'**articolo** della **convenzione** bilaterale rilevante
- iv. descrizione delle **transazioni** coperte e indicazione del **periodo** coperto proposto
- v. descrizione del **metodo** con cui si propone di determinare le questioni relative ai prezzi di trasferimento in conformità al principio di libera concorrenza **o** la **soluzione** proposta nel caso di altre fattispecie transfrontaliere
- vi. eventuale esercizio del **roll-back**

È necessario allegare copia del versamento della commissione prevista dalla normativa nazionale



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Contenuti dell'istanza - 2

Elementi utili da rappresentare in istanza (facoltativi)

- i. una descrizione della **struttura organizzativa** e delle principali **attività** svolte dal gruppo a cui appartiene la società istante
- ii. Un'analisi delle **funzioni**, dei **beni** e dei **rischi** delle parti delle transazioni, ossia delle **caratteristiche economicamente rilevanti**, tra cui la catena del valore globale
- iii. una descrizione delle **verifiche** fiscali in corso o delle **richieste** delle CA che sono direttamente o indirettamente rilevanti per le questioni coperte dalla procedura
- iv. Presenza di **accordi** in corso emessi da un'autorità fiscale estera nei confronti di una delle parti della transazione
- v. **Accordi** in corso emessi da un'autorità fiscale estera relativi a **transazioni intercompany** di imprese del gruppo che siano simili alla/e questione/i proposta/e o che riguardino una delle parti proposte



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Modalità di presentazione dell'istanza

- i. **Forma libera.** L'A.F. potrebbe accettare lo stesso formato di domanda richiesto dalle procedure dello Stato controparte/degli Stati controparte
- ii. Istanza in **lingua italiana**, possibilità di allegare documenti in lingua inglese (compresa l'eventuale copia dell'istanza presentata allo Stato/agli Stati controparte)
- iii. Per evitare asimmetrie informative e ritardi, è **preferibile una presentazione simultanea** piuttosto che una presentazione sequenziale delle istanze



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Commissione richiesta per l'accesso alla procedura

L'ammissibilità è subordinata al pagamento della commissione tramite modello F23 (copia da allegare all'istanza):

- in caso di presentazione di più istanze di accordo bilaterali o multilaterali aventi a oggetto le medesime fattispecie con Stati diversi la commissione deve essere versata per ciascuna istanza
- in caso di inammissibilità è prevista la restituzione della commissione

Importo della commissione	Fatturato complessivo del Gruppo*
€ 10.000	inferiore a € 100 milioni
€ 30.000	compreso tra € 100 milioni e € 750 milioni
€ 50.000	superiore a € 750 milioni

In caso di richiesta di rinnovo dell'accordo l'importo della commissione è dimezzato

*fatturato complessivo del gruppo: ricavi complessivi da bilancio consolidato di gruppo da ultimo bilancio consolidato disponibile (art. 31- ter c. 3 bis e 3 ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; Provvedimento del Direttore Agenzia delle entrate del 2 novembre 2021)

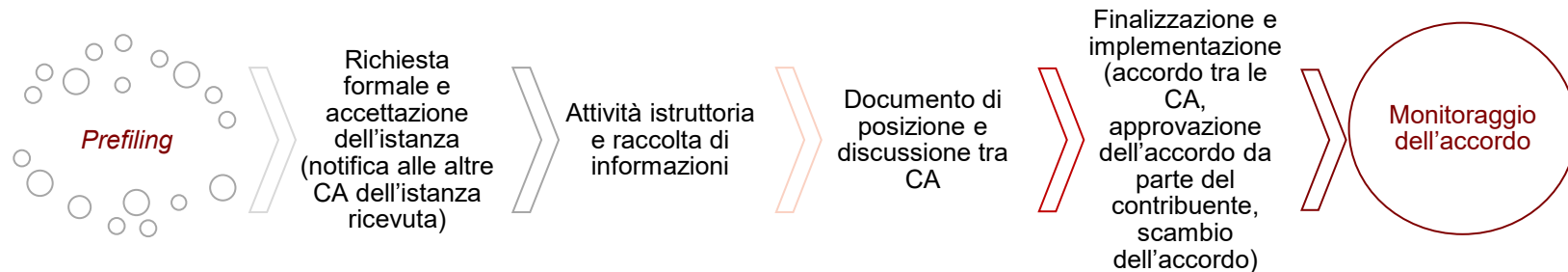


Cosa accade ai fini della commissione se in corso di istruttoria se ci sono modifiche all'istanza?



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

La procedura





Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

La procedura: il ruolo del contribuente

Fase della procedura		Ruolo del contribuente
Prefiling	✓	Oggetto dell'accordo, periodo, ecc.
Presentazione dell'istanza di accordo	✓	
Ricezione dell'istanza e istruttoria di ammissibilità	✗	
Notifica alle altre autorità competenti dell'istanza ricevuta	✗	
Preparazione di un piano condiviso con l'altra CA	✗	
Istruttoria	✓	Richieste documentali, interviste, accessi concordati
Fase negoziale: scambio di position paper, meetings	✗	
Accordo tra le autorità competenti	✗	
Approvazione formale del contribuente	✓	
Conclusione dell'atto di recepimento	✓	
Attuazione dell'accordo	✓	Predisposizione e invio dei <i>report</i> annuali al fine di consentire la verifica del rispetto dei termini previsti dall'accordo
(Eventuale) Rinnovo dell'istanza	✓	



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

L'esercizio del *roll back*

Il contribuente ha la facoltà di far retroagire gli **effetti degli accordi anche a periodi di imposta precedenti** a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza di accordo bilaterale/multilaterale e per i quali i **termini dell'accertamento non sono ancora scaduti**, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i. per tali periodi ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo stipulato con le CA di Stati esteri
- ii. il contribuente ne abbia fatto richiesta nell'istanza di accordo preventivo
- iii. le CA di Stati esteri acconsentano a estendere l'accordo ad annualità precedenti
- iv. per tali periodi di imposta non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza

(art. 31- ter c. 3 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

L'esercizio del roll back - Limiti

- Il contribuente ha presentato nell'anno X istanza di accordo bilaterale/multilaterale in cui aveva fatto richiesta di estendere l'accordo ad annualità precedenti X-1, X-2, X-3 (*roll back*) fermo restando la sussistenza delle condizioni richieste dalla norma per l'esercizio di tale facoltà
- In corso di procedura il contribuente è sottoposto ad attività di controllo per l'anno X-2
- L'accordo si chiude nell'anno X+3 con validità 5 anni



Al momento della sottoscrizione cosa accade rispetto al *roll back*?

Non si applica per i periodi di imposta soggetti ad attività di controllo



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Le assunzioni critiche - 1

- Le assunzioni critiche stabiliscono le **condizioni economiche e operative** che sono alla base dei termini dell'accordo e che si presume siano applicabili per garantire che i termini dell'accordo siano rispettati (ad es. portino a un risultato di libera concorrenza)
- Consentono di ridurre al minimo i rischi associati alle incertezze sulle circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo, sulla base delle quali l'accordo sarà rinegoziato, se necessario.
- Le assunzioni sono definite "critiche" se le condizioni effettive esistenti nel momento in cui le transazioni potrebbero divergere da quelle ipotizzate, in misura tale da compromettere la capacità della metodologia applicata di riflettere in modo affidabile i prezzi di libera concorrenza/della soluzione individuata di rispondere alle norme convenzionali.



Esempi: cambiamento fondamentale del mercato derivante da una nuova tecnologia e derivante da normative governative



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Le assunzioni critiche - 2

- Per accrescere l'affidabilità della metodologia dell'accordo, i contribuenti e le amministrazioni fiscali devono cercare di identificare le assunzioni critiche che si basino, ove possibile, su dati osservabili, affidabili e indipendenti.
- Le assunzioni critiche devono essere adattate alle circostanze individuali del contribuente, al particolare contesto commerciale, alla metodologia e al tipo di transazioni oggetto di accordo.



Esempi

- ipotesi sulla legislazione fiscale nazionale e sulle disposizioni della convenzione bilaterale
- ipotesi su tariffe, dazi, restrizioni all'importazione e regolamenti governativi
- ipotesi su condizioni economiche, quota di mercato, condizioni di mercato, prezzo di vendita finale e volume delle vendite
- ipotesi sulla natura delle funzioni e dei rischi delle imprese coinvolte nelle transazioni
- ipotesi su tassi di cambio, tassi di interesse, *rating* del credito e struttura del capitale
- ipotesi sulla contabilità gestionale o finanziaria e sulla classificazione dei ricavi e dei costi



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

La simmetria informativa

- L'accertamento dei fatti e delle circostanze rappresentati in procedura è specifico per ogni Stato e condotto dalle rispettive autorità fiscali

Tuttavia, questionari e colloqui congiunti, riunioni congiunte sullo stato di avanzamento e discussioni su questioni complesse o anche visite in loco congiunte e analisi di settore possono contribuire a migliorare la procedura e a evitare l'asimmetria informativa.

- Un'informazione asimmetrica comporta una procedura più lenta e il possibile fallimento dell'accordo
- Lo scambio di informazioni tra le CA deve avvenire in modo aperto, tempestivo e le informazioni dovrebbero essere condivise con le CA nello stesso momento in modo da consentire il superamento delle differenze di prassi tra i singoli Stati e di eventuali limitazioni interne



Accordi preventivi bilaterali e multilaterali

Statistiche

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
N. Istanze presentate	31	40	44	67	59	35	55	68
N. Procedure concluse	6	4	16	16	9	26	69	47

Tempi medi di conclusione	41,91 mesi*
Percentuale di conclusione degli accordi	83%*

(*OECD 2023 APA Statistics- Italy)



Marlinda Gianfrate

marlinda.gianfrate@gpblex.com

Gatti Pavesi Bianchi Ludovici

Commissione Fiscalità Internazionale
Sottocommissione Transfer Pricing