



Milano, 14 Novembre 2019

Fabio Grimaldi
Piaggio & C. S.p.A.

Dal Ruling Internazionale agli Accordi Preventivi

2003

- **Introduzione:** Art. 8 D.L. 30 Settembre 2003, n.269 – convertito dalla Legge 24 Novembre 2003 n.326 «Ruling di Standard Internazionale».

2004

- **Attuazione:** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 Luglio 2004 (avvio effettivo nel 2005).

2013

- **Modifica:** Ampliamento oggetto ed estensione durata accordi (Art. 7 D.L. n. 145/2013 convertito con Legge n.9/2014).

2015

- **Introduzione:** Art. 1 D. Lgs. 14 Settembre 2015 n.147 Abolizione del Ruling (ex art 8 D.L. 269) e introduzione degli Accordi Preventivi (Art. 31-Ter DPR 600/73).

2016

- **Attuazione:** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 Marzo 2016 n. 42295.

Accordi Preventivi - Introduzione

Con il D.Lgs. 147 del 14 Settembre 2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione) il Legislatore ha rivisitato la disciplina degli Accordi tra l'Amministrazione Finanziaria e le imprese aventi attività internazionale, precedentemente dettata dall'abrogato Art. 8 D.L. 269/2003 ed ha inserito nel DPR 600/73 l'art. 31-ter.

Art. 31-ter del DPR 600/73

- Introduce modifiche di carattere procedurale;
- Amplia l'ambito applicativo soggettivo e oggettivo;
- Attribuisce possibile efficacia retroattiva dell'accordo.

Accordi Preventivi - Obiettivi della Norma

- Garantire alle imprese italiane ed estere un quadro normativo certo e trasparente su alcune fattispecie reddituali di carattere trasnazionale;
- Favorire nuove modalità di «*Interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi*»;
- Incentivare le imprese estere ad investire in Italia

Accordi Preventivi - Obiettivi delle parti

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**

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** degli altri Stati

Accordi Preventivi - Durata e Vigenza

Durata:

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

Vigenza:

Accordi bilaterali/multilaterali: la decorrenza può vincolare le parti per periodi d'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 d'imposta **non anteriori** al periodo d'imposta in corso **alla data di presentazione dell'istanza**, tramite ravvedimento operoso o dichiarazione integrativa **senza** applicazione di **sanzioni**.

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;
- Operatività dell'Istituto.

Accordi Preventivi - Procedura

Soggetti ammessi

I soggetti legittimati ad accedere alla procedura sono le Imprese con attività internazionale (punto 1 del provvedimento)

Oggetto

L'oggetto dell'istanza di Accordo preventivo può essere: (punto 1 del provvedimento)

- a) La preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale^(*) delle operazioni infragruppo nell'ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR (...)

(*) Condizioni a prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)

Accordi Preventivi - Procedura

PRE-FILING (punto 2.9 del Provvedimento)

Il contribuente può, prima della presentazione dell'istanza, chiedere in via informale *«un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio al fine di ottenere, anche per il tramite dei 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 a presentare un'istanza di Accordo preventivo;

Per l'Amministrazione: evitare che vengano presentate istanze con carenze degli elementi formali o sostanziali.

Accordi Preventivi - Procedura

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 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)

Accordi Preventivi - Procedura

L'istanza a **pena di inammissibilità** 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)

Accordi Preventivi - Procedura

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

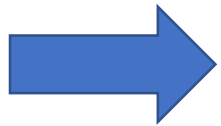
IMPROCEDIBILITA': si verifica nel caso in cui l'Ufficio non sia posto in condizione di verificare la **sussistenza degli elementi essenziali** di cui al punto 2.3 del Provvedimento

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

Accordi Preventivi - 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*)

Accordi Preventivi - Procedura

Il contraddittorio

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.

Accordi Preventivi - Procedura

Il perfezionamento

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:

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

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

Accordi Preventivi - Procedura

Stipula dell'Accordo

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'Amministrazione Finanziaria 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**.

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

(*) Direzione Centrale Grandi Contribuenti - Settore Strategie per la compliance e per l'attrazione degli investimenti

Accordi Preventivi - Procedura

L'Ufficio pertanto è competente a: (punto 7 del Provvedimento)

- Verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto;
- 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:

1. Predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;
2. 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

Accordi Preventivi - Procedura

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:

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

Accordi Preventivi - Procedura

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.

Accordi Preventivi - Procedura

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:

- Procedere alla richiesta di documentazione, dati ed informazioni;
- Invitare la parte istante a presentarsi, allo scopo di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti relativi agli stessi;
- 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 - Procedura

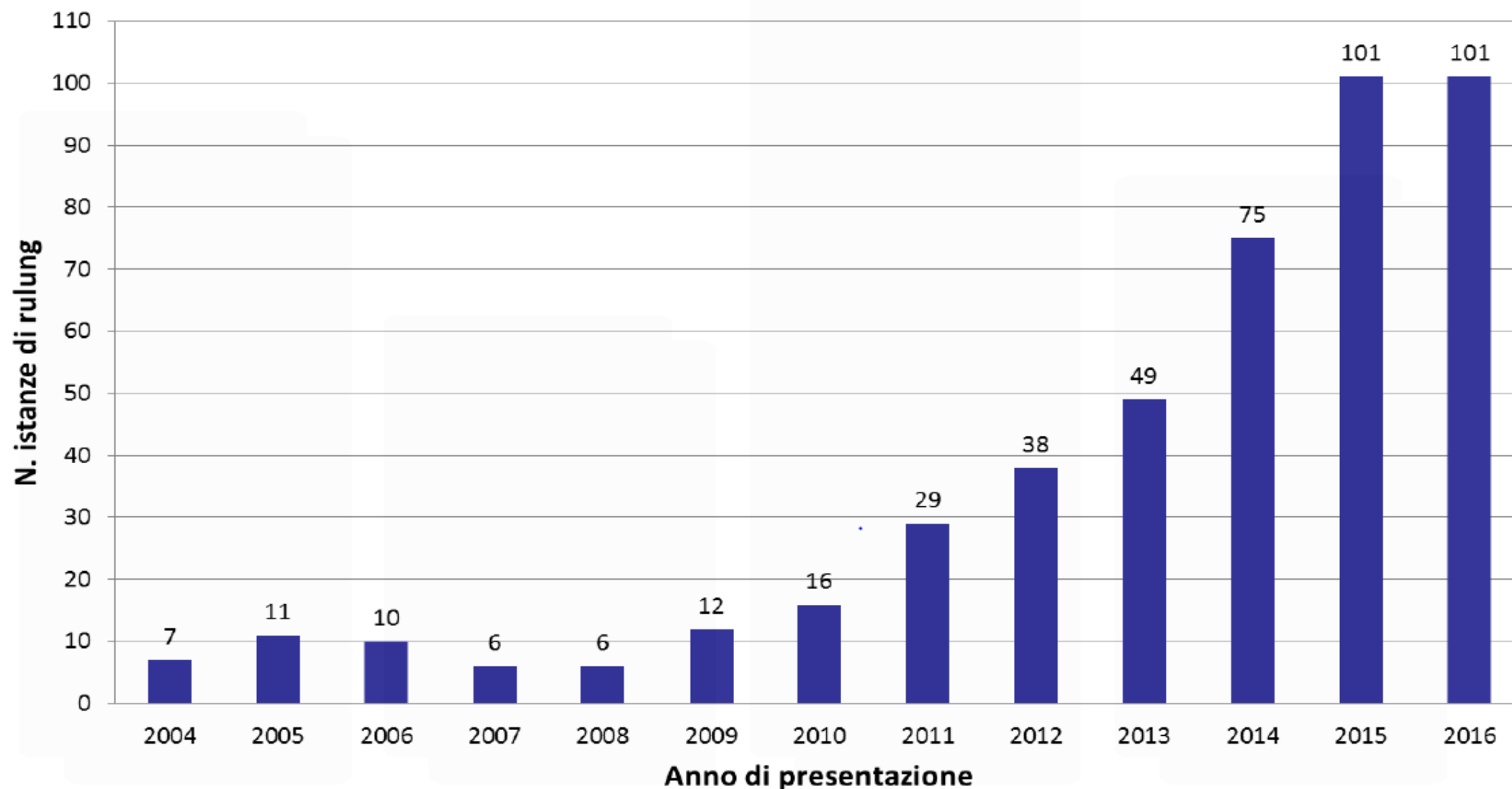
Modifica dell'accordo (punto 9 del Provvedimento)

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**.

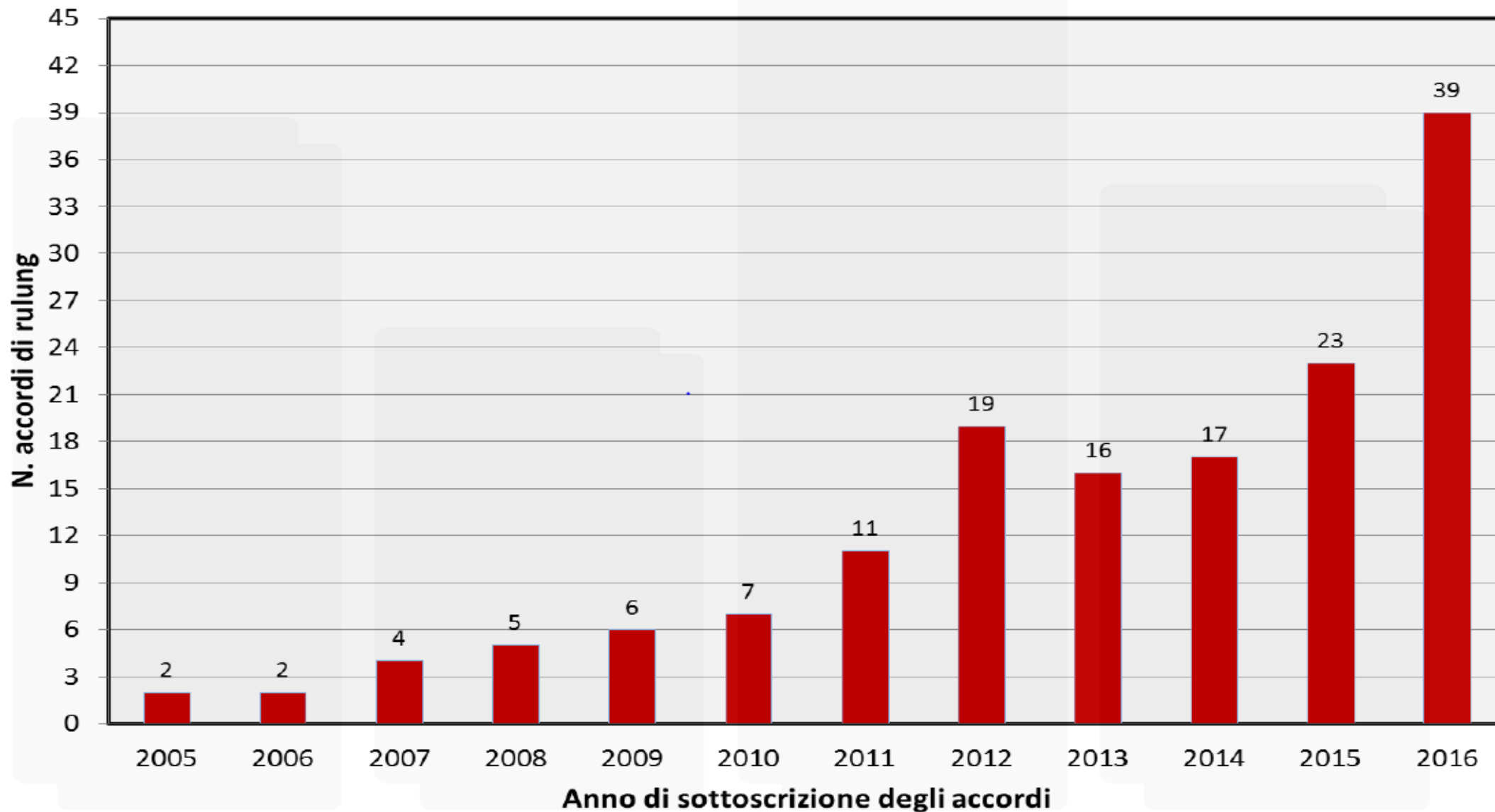
La **modifica** dell'accordo **può essere richiesta dal contribuente** durante la vigenza dell'accordo quando si verifichino circostanze non previste né altrimenti prevedibili ovvero mutamenti sostanziali di quelle iniziali suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni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

Ruling internazionale: n. istanze (2004-2016)



Ruling internazionale: n. accordi (2004-2016)



	What types of Advance Pricing Agreement (APA) options are available?	Is there a filing fee for APA requests?	Total Number of APAs in force at the end of 2018		Total Number of Bilateral and Multilateral APAs in force at the end of 2018		Total Number of Unilateral APAs in force at the end of 2018		Number of APA requests received in 2018		Number of APAs granted in 2018		Number of APA applications rejected in 2018		Number of APA applications where the taxpayer withdrew its request in 2018		Average time in months to negotiate bi- or multilateral APAs	
			EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU
Austria	Unilateral (Advance rulings); Bilateral; Multilateral	For unilateral yes, for bilateral/multilateral - no	28	28	11	2	17	26	3	6	3	6	0	0	0	0	20	22
Belgium	Unilateral (Advance rulings); Bilateral; Multilateral	No	317	190	11	9	306	181	245	179	265	113	1	-	7	1	15	27
Bulgaria	No regulations available at this moment																	
Croatia	Unilateral, Bilateral and Multilateral	Yes HRK 15 000, HRK 30 000, HRK 50 000, it depends on the revenue from last tax return. HRK 15 000 for applicants who applicants who started business in the tax period in which the statement is submitted. For bilateral agreements costs shall be increased for HRK 50 000. For multiple agreements costs shall be increased for HRK 100 000.	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	12	
Cyprus	APAs are not available. Advance rulings on the interpretation/application of the tax laws are available on request																	
Czech Republic	Unilateral (Advance rulings legislation from 1 st of January 2006); Bilateral and Multilateral (possible under MAP)	Yes CZK 10 000	51	17	3	2	48	15	22	9	11	3	3	-	-	1	65	55
Denmark	Bilateral, Multilateral, Advance rulings	Yes Only for Advance Rulings; the filing fee is DKK 300.	3	21	3	21	-	-	5	5	2	7	1	-	-	-	44	42
Estonia	No APAs or advance rulings of any kind. Bilateral APAs in principle possible under MAP																	
Finland	Advance rulings (unilateral APA), bilateral and multilateral APAs.	Yes (unilateral only)	5	1	4	1	1	-	3	5	-	-	-	-	-	2	-	-
France	Unilateral; Bilateral; Multilateral	No	14	26	10	17	4	9	12	7	2	5	2	-	1	-	31	24
Germany	Bilateral; Multilateral (Unilateral rulings on transfer pricing are only available under exceptional circumstances specified in a 2006 Federal Ministry of Finance circular)	Yes Generally: EUR 20 000 (15 000 for prolongation / 10 000 for amendment); Smaller enterprises: EUR 10 000 (7 500 / 5 000); In case of hardship and specific interest of tax administration in APA: 0 €	19	24	19	24			32	24	17	17	1	-	3	1	52 (average for APAs granted 2018) / 43 (overall average for APAs granted 2016, 2017 and 2018)	45 (average for APAs granted 2018) / 49 (overall average for APAs granted 2016, 2017 and 2018)

	What types of Advance Pricing Agreement (APA) options are available?	Is there a filing fee for APA requests?	Total Number of APAs in force at the end of 2018		Total Number of Bilateral and Multilateral APAs in force at the end of 2018		Total Number of Unilateral APAs in force at the end of 2018		Number of APA requests received in 2018		Number of APAs granted in 2018		Number of APA applications rejected in 2018		Number of APA applications where the taxpayer withdrew its request in 2018		Average time in months to negotiate bi- or multilateral APAs	
			EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU
Greece	Unilateral, bilateral, multilateral APAs.	Yes. Upon filing of the application for preliminary consultation, a duty of EUR 1000 is paid. For filing the APA application the duty amounts to EURO 5000. In case consultations with foreign tax authorities take place, a duty of EURO 10.000 is paid for consultation procedure with each country involved.	-	1	-	1	-	-	6	-	3	-	-	-	-	-	20	-
Hungary	Unilateral, bilateral, multilateral APAs.	Yes. As of 2018 the filing fee for unilateral APA is HUF 2 000 000, for bilateral APA is HUF 4 000 000, for multilateral APA is HUF 2 000 000 multiplied by the number of competent authorities involved.	44	10	0	0	44	10	18	9	15	1	1	0	1	0	-	-
Ireland (Republic of)	Bilateral under treaties. Multilateral to the extent that they consist of a series of bilateral agreements	No	1	3	1	3	-	-	6	3	2	1	-	-	-	-	18	17
Italy	Unilateral, bilateral and multilateral APAs are available pursuant to Article 31-ter of the President Decree n° 633/1973, introduced by Legislative Decree n° 147/2015, and the MAP Article of the relevant Tax Treaty.	No	77	93	4	11	73	82	105	68	20	28	5	-	9	7	51	34
Latvia	Unilateral APAs	YES, 7'014 EUR	1	-	-	-	1	-	4	1	2	-	-	-	-	-	-	-
Lithuania	APA legislation from 01/01/2012. Unilateral, Bilateral or Multilateral APAs, Advance rulings	No	5	1	-	-	5	1	3	-	1	-	-	-	-	-	N/A	N/A
Luxembourg*	Unilateral, bilateral, multilateral APAs.	Yes, filing fee of 10,000 EUR per APA request.	14	-	9	-	5	-	19	1	6	-	3	-	3	-	24	-
Malta	No rules specific to APAs yet but unilateral, bilateral and multilateral advance rulings are available.	No																
Netherlands *	Unilateral; Bilateral; Multilateral; Advance rulings	No	Not administered	Not administered	Not administered	Not administered	Not administered	Not administered	148	Split EU & non-EU not administered	118	Split EU & non-EU not administered	-	Split EU & non-EU not administered	45	Split EU & non-EU not administered	2 years	2 years

	What types of Advance Pricing Agreement (APA) options are available?	Is there a filing fee for APA requests?	Total Number of APAs in force at the end of 2018		Total Number of Bilateral and Multilateral APAs in force at the end of 2018		Total Number of Unilateral APAs in force at the end of 2018		Number of APA requests received in 2018		Number of APAs granted in 2018		Number of APA applications rejected in 2018		Number of APA applications where the taxpayer withdrew its request in 2018		Average time in months to negotiate bi- or multilateral APAs	
			EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU	EU	NON-EU
Poland	Unilateral; Bilateral; Multilateral	Yes The filing fee is 1% of the value of a transaction with the following provisions: for domestic unilateral agreement (i.e. involving only domestic related entities) - no less than PLN 5,000 and no more than PLN 50,000; for unilateral agreement concerning foreign entities no less than PLN 20,000 and no more than PLN 100,000; for foreign bilateral or multilateral the fee amounts should be no less than PLN 50,000 and no more than PLN 200,000. Renewal fees are half of the amount of the original filing fee.	22	6	5	4	17	2	51	19 *	9	-	-	-	-	-	23	34
Portugal	The Tax Code on CIT (Art. 138) and the Ministerial Order n.º 620-A/2008, 16 July, allow unilateral, bilateral and multilateral APAs	Yes The filing fee is variable according to the taxpayer's turnover. The minimum fee is EUR 3 152,40 and the maximum - EUR 34 915,85. Renewal fees are 50 % of the amounts of the original fees.	10	3	1	-	9	3	2	-	7	3	-	-	-	-		
Romania	Unilateral; Bilateral; Multilateral	Unilateral; Bilateral; Multilateral; The filing fees are:- large taxpayers 20.000 Euro 15.000 Euro for the modification of the APA in force - other types of taxpayers (small, medium size taxpayers) 10.000 Euro 6.000 Euro for the modification of the APA in force	12	3	-	3	12	-	10	-	3	-	-	-	-	-	-	26
Slovenia	Unilateral, bilateral, multilateral APAs.	Yes. The filing fee is 15.000 Euro and 7.500 Euro for the extension of the APA in force	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	-	-
Slovak Republic	Unilateral, bilateral, multilateral APAs.	Yes. In case of unilateral APA it is 10 000 EUR. In case of bilateral/multilateral it is 30 000 EUR.	11		-		11	-	3	-	3	-	2	-	-	-		
Spain	Unilateral; Bilateral; Multilateral	No	65*	14	10	2	55**	12	62***	8	17****	2	5*****	-	9*****	5	14,42*****	
Sweden	APA legislation from 1 January 2010. Only bilateral or multilateral APAs.	Yes 150,000 SEK per country (Prolongation fee 100,000-125,000 SEK)	7	14	7	14	-	-	5	2	4	7	-	1	1	-	48	46
UK	Unilateral; Bilateral	No	18	60	18	41	-	19*	14	17*	8	23*	1	5	-	-	55,3**	35,2**
Total			726	515	116	155	610	360	778	327	520	193	25	6	79	17		