



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

I prezzi di trasferimento tra normativa, giurisprudenza e prassi

**GLI ASPETTI DOCUMENTALI E APPROCCIO PROATTIVO
ALLA GESTIONE DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO**

**GLI ACCORDI PREVENTIVI PER LE IMPRESE CON ATTIVITA' INTERNAZIONALE
ED I cd. APA (Advance Pricing Agreements)**

05 luglio 2018, ore 09.00 – 17.00

Villa Borromeo, 61 - Sarmeola di Rubano - Padova



ALCUNI RIFERIMENTI (1 di 2)

- Art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 inserito mediante il cd. “Decreto Internazionalizzazione ” del 14 settembre 2015, n. 147
- Provvedimento (di attuazione) del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016
- Bollettino del Ruling di standard internazionale del 21 aprile 2010 emesso dalla Direzione Centrale Accertamento - Settore Internazionale - Ufficio Ruling Internazionale
- Bollettino del Ruling di standard internazionale II edizione del 19 marzo 2013 emesso dalla Direzione Centrale Accertamento - Settore Internazionale - Ufficio Ruling Internazionale



ALCUNI RIFERIMENTI (2 DI 2)

- *OECD Transfer Pricing Guidelines: Chapter IV - Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes*
- *OECD Dispute Resolution: Country Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015*
- *ACTION 14 BEPS: Making Disputes Resolution Mechanism more effective*



DEFINIZIONE

- Agenzia delle Entrate:
 - “Un APA consiste generalmente in un accordo tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria del Paese di residenza del contribuente, che consente, in via preventiva e per un determinato periodo di tempo, di individuare il metodo di calcolo del prezzo di libera concorrenza riferibile alle operazioni oggetto dell’accordo”;
 - Trattasi di uno “strumento avanzato di politica fiscale largamente diffuso presso i Paesi aderenti all’OCSE”.
- OCSE:
 - “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”;
 - “APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing issues. They may be most useful when traditional mechanisms fail or are difficult to apply”.



TIPOLOGIE DI APA

- A seconda del numero delle amministrazioni fiscali coinvolte nell'APA è possibile distinguere tra:
 - APA unilaterali
 - APA bilaterali e multilaterali



APA UNILATERALI

- Accordo che coinvolge solo l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, nell'ambito della propria giurisdizione, senza il coinvolgimento delle altre amministrazioni eventualmente interessate
- OCSE:
 - “A unilateral APA may affect the tax liability of associated enterprises in other tax jurisdictions”;
 - “Where unilateral APAs are permitted, the competent authorities of other interested jurisdictions should be informed about the procedure as early as possible to determine whether they are willing and able to consider a bilateral arrangement under the mutual agreement procedure”;
 - “...if a transfer pricing dispute arises, and if another country raises a transfer pricing adjustment with respect to a transaction or issue covered by the unilateral APA, the first country is encouraged to consider the appropriateness of a corresponding adjustment and not to view the unilateral APA as an irreversible settlement”.



APA BILATERALI E MULTILATERALI

- Nel caso degli APA bi/multilaterali, l'accordo è posto in essere tra le Amministrazioni fiscali di due (APA bilaterale) o più Paesi (APA multilaterale) sulla scorta delle procedure amichevoli normalmente riconducibili all'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE
- OCSE:
 - ✓ *“Because of concerns over double taxation, most countries prefer bilateral or multilateral APAs, and indeed some countries will not grant a unilateral APA to taxpayers in their jurisdiction”;*
 - ✓ *“The bilateral (or multilateral) approach is far more likely to ensure that the arrangements will reduce the risk of double taxation, will be equitable to all tax administrations and taxpayers involved, and will provide greater certainty to the taxpayers concerned”;*
 - ✓ *“It is also the case in some countries that domestic provisions do not permit the tax administrations to enter into binding agreements directly with the taxpayers, so that APAs can be concluded with the competent authority of a treaty partner only under the mutual agreement procedure”.*



GLI ACCORDI PREVENTIVI

- Abrogazione dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003 ed inserimento dell'art. 31-ter all'interno del titolo IV del D.P.R. 600/1973 per meglio explicitare la natura di detti accordi quali forme di esercizio consensuale e condiviso delle modalità di controllo e verifica di cui dispone l'Amministrazione finanziaria;
- Modifica apportata alla denominazione dell'istituto: da ruling di standard internazionale ad accordo preventivo: explicitato il **carattere preventivo** dell'accordo;
- Valenza della disciplina anche ai fini IRAP;
- Riconoscimento della **possibilità di negoziare accordi bilaterali o multilaterali**, nel contesto delle procedure amichevoli disciplinate dall'art. 25 del modello OCSE di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, così come recepito nelle singole Convenzioni bilaterali stipulate tra gli Stati;
- I suddetti accordi devono essere attivati mediante un accordo preventivo unilaterale, su cui viene incardinata la procedura amichevole.



GLI ACCORDI PREVENTIVI – AMBITO SOGGETTIVO

Cosiddette “Imprese con attività internazionale”

- Per i soggetti residenti, detta qualifica viene riconosciuta alle imprese che, in alternativa o congiuntamente:
 - ricadano in una o più delle condizioni dell’articolo 110, comma 7, del TUIR;
 - abbiano il patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti o partecipino al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
 - abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito da soggetti non residenti dividendi, interessi o royalties.
- Per le imprese non residenti è necessaria la presenza di una stabile organizzazione in Italia, che deve qualificarsi come tale ai fini delle imposte dirette.



GLI ACCORDI PREVENTIVI – AMBITO OGGETTIVO

L'oggetto "dell'accordo preventivo può essere alternativamente costituito" da:

- Definizione dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del T.U.I.R. e dei **valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del T.U.I.R.** (oggetto anch'essi di modifica da parte degli artt. 11 e 12 del Decreto Internazionalizzazione);
- Attribuzione di utili e perdite alle stabili organizzazioni in un altro Stato di soggetti residenti ovvero alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti (tenere in considerazione sia quanto previsto dagli artt. 151 e 152 del TUIR in materia, oggetto anch'essi di modifiche ai sensi dell'art. 7 del Decreto Internazionalizzazione, sia del nuovo regime della cd. Branch exemption, introdotto nel TUIR dall'art. 14 dello stesso Decreto;
- Valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato;
- Applicazione 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.



GLI ACCORDI PREVENTIVI – LA PROCEDURA

Procedura

- L'istanza deve essere inviata a uno dei due centri operativi appositamente istituiti a Roma e a Milano;
- L'Ufficio, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, appurata l'esistenza dei requisiti, convoca l'impresa al fine di riscontrare la completezza delle informazioni ricevute;
- Il procedimento in contraddittorio viene, quindi, attivato mediante incontri, richieste di documentazione integrativa, accessi presso la sede dell'impresa. In caso di procedura bilaterale o multilaterale, queste attività vengono poste in essere da parte di entrambe le autorità con i rispettivi contribuenti. Successivamente le autorità si scambiano i cosiddetti *position papers* e si incontrano per negoziare i contenuti dell'accordo;
- In base alla normativa comunitaria, l'amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.



GLI ACCORDI PREVENTIVI – EFFETTI (1 DI 2)

Effetti

- La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni oggetto dell'istanza o, negli altri casi, i criteri di applicazione della normativa di riferimento;
- L'accordo, vincolante per entrambe le parti, rimane in vigore per un quinquennio a far data dal periodo d'imposta in cui lo stesso viene sottoscritto;
- Durante il predetto periodo l'Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto, nonché all'accertamento di un eventuale sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle clausole contrattuali (eventuale revisione dell'accordo);
- Tale attività viene svolta mediante l'effettuazione di uno o più accessi concordati presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa;
- Al termine del quinquennio di validità, e almeno novanta giorni prima della scadenza, il contribuente può presentare istanza di rinnovo;

...continua...



GLI ACCORDI PREVENTIVI – EFFETTI (2 DI 2)

- Relativamente alle questioni oggetto di accordo, e per il periodo in cui esso esplica efficacia, sono inibiti i poteri dell'Amministrazione finanziaria ad essa attribuiti dall'art. 32 e ss. del D.P.R. n. 600/1973;
- Possibilità per il contribuente di far valere la validità dell'accordo per i periodi di imposta precedenti a quello della sottoscrizione, ma non anteriori a quello di presentazione dell'istanza, qualora le circostanze di fatto e di diritto siano le stesse;
- Il contribuente, qualora fosse necessario rettificare il comportamento adottato, può adire lo strumento del ravvedimento operoso o presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del D.P.R. n. 322/1998 senza applicazione delle relative sanzioni.



GLI ACCORDI PREVENTIVI – PROS & CONS

- I principali vantaggi:
 - ✓ Effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana
 - ✓ Certezza di qualificazione e quantificazione del reddito
 - ✓ Eliminazione del rischio di doppia imposizione
- I principali limiti:
 - ✓ Effetti non vincolanti per l'accertamento tributario “nell'altro Stato” (se accordo unilaterale)
 - ✓ Rischio di potenziale doppia imposizione “nell'altro Stato” (se accordo unilaterale)
 - ✓ Tempistica
 - ✓ “Invasività” della procedura