

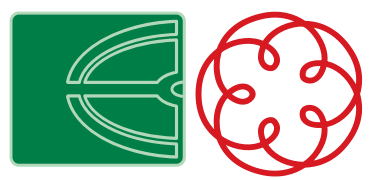
**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

I prezzi di trasferimento tra normativa, giurisprudenza e prassi

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

05 luglio 2018, ore 09.00 – 17.00

Villa Borromeo, 61 - Sarmeola di Rubano - Padova



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

I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, è stato pubblicato il 29/09/2010.

Il Provvedimento da attuazione all'articolo 1, comma 6 (originariamente 2 ter), del Decreto Legislativo 18/12/1997 n. 471:

«In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento...da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati; in assenza di detta comunicazione si rende applicabile la sanzione di cui al comma 2.»

Il comma 6 dell'articolo 1 del Decreto Legislativo 18/12/1997 n. 471 è stato introdotto con l'articolo 26, comma 1, del Decreto Legge 31/05/2010 n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30/07/2010 n.122.



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Obiettivi che il legislatore si prefigge di raggiungere:

- Dare indicazioni precise ai contribuenti: *«il regime documentale, applicato con diligenza e buona fede, risponde da un canto ad un'istanza di certezza dei contribuenti definendo gli elementi conoscitivi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo»;*
- Incrementare l'efficacia dell'azione di contrasto: *«su tale tema risulta particolarmente difficoltosa senza un'adeguata collaborazione del contribuente, essendo caratterizzata da elementi di rilevante complessità, anche tecnica»;*
- Consentire una più efficace analisi preliminare dello specifico rischio fiscale *«soprattutto con riferimento a quei soggetti privi della stessa»*



MASTER FILE

1. Descrizione generale del gruppo multinazionale
2. Struttura del gruppo
 - Struttura organizzativa
 - Struttura operativa
3. Strategie generali perseguite dal gruppo
4. Flussi delle operazioni
5. Operazioni infragruppo
 - Cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari
 - Operazioni di tipo 1
 - Operazioni di tipo 2
 - Operazioni di tipo n.
 - Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo
 - Servizi di tipo 1
 - Servizi di tipo 2
 - Servizi di tipo n.
 - Accordi per la ripartizione di costi



MASTER FILE (segue)

6. Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti
7. Beni immateriali
8. Politica di determinazioni dei prezzi di trasferimento del gruppo
9. Rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti «*Advance Pricing Arrangements*» (APA) e ruling in materia di prezzi di trasferimento



DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

1. Descrizione generale della società
2. Settori in cui opera la società
 - Settore 1
 - Settore 2
 - Settore n.
3. Struttura operativa della società
4. Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente



DOCUMENTAZIONE NAZIONALE (segue)

5. Operazioni infragruppo

- Operazioni di tipo 1
 - Descrizione delle operazioni
 - Analisi di comparabilità
 - ❖ Caratteristiche dei beni e dei servizi
 - ❖ Analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati
 - ❖ Termini contrattuali
 - ❖ Condizioni economiche
 - ❖ Strategie d'impresa
 - Metodo adottato per la determinazione del prezzo di trasferimento delle operazioni
 - ❖ Enunciazioni del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza
 - ❖ Criteri di allocazione del metodo prescelto
 - ❖ Risultati derivanti dall'applicazione del metodo adottato



DOCUMENTAZIONE NAZIONALE (segue)

6. Operazioni infragruppo

- Soggetti, oggetto e durata del CCA
- Perimetro delle attività e progetti coperti
- Metodo di determinazione dei benefici attesi in capo ad ognuna delle imprese associate partecipanti all'accordo e correlative previsioni in cifre, esiti parziali e scostamenti
- Forma e valore dei contributi forniti da ognuna delle imprese partecipanti, nonché metodi e criteri di determinazione dei medesimi
- Formalità, procedure e conseguenze dell'ingresso e dell'uscita dall'accordo di imprese associate ad esso partecipanti, nonché del termine dello stesso
- Previsioni negoziali relative a versamenti compensativi o modifiche dei termini dell'accordo dipendenti dal mutare delle circostanze
- Mutamenti intervenuti medio tempo nell'accordo

ALLEGATO 1: diagramma di flusso destinato a descrivere i flussi delle operazioni, ivi compresi quelli afferenti operazioni non appartenenti all'area della gestione ordinaria

ALLEGATO 2: copia dei contratti scritti in base ai quali le operazioni di cui ai capitoli 5 e 6 sono regolate



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Profili soggettivo e relativo onere documentale

Società holding residente: Master File

Documentazione nazionale

Società sub-holding residente: Master File del sotto-gruppo (sostituibile con master file del gruppo)

Documentazione nazionale

Imprese controllate residenti: Documentazione Nazionale

Stabile organizzazione in Italia di imprese non residenti: la documentazione dipende dal profilo soggettivo del soggetto non residente di cui la stabile organizzazione è parte

Piccole e medie imprese: documentazione parziale semplificata



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Alcuni aspetti formali e procedurali

- La documentazione deve essere predisposta in lingua italiana. Eccezione nel caso in cui il master file della sub-holding sia sostituito con il master file della holding, residente in altro Stato UE, predisposto in lingua inglese;
- Gli allegati alla documentazione nazionale ed al master file, se redatti in lingua diversa dall'italiano o dall'inglese, dovranno essere tradotti in una delle suddette lingue e consegnati in copia all'originale;
- La documentazione dovrà essere siglata in ogni pagina e firmata per esteso in calce da parte del legale rappresentante. In caso di presentazione del master file della holding da parte della sub-holding, la firma attesta la conformità dello stesso all'originale;
- La documentazione può essere presentata in formato elettronico o cartaceo (poi elettronico);
- La documentazione deve essere presentata entro 10 giorni dalla richiesta. Eventuali integrazioni devono essere presentate entro 7 giorni dalla richiesta (possibile riconoscimento di un maggior termine in caso di richiesta di informazioni particolarmente complesse)



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Efficacia della documentazione

Se:

- la documentazione è predisposta ai sensi del provvedimento;
- il possesso della comunicazione è attestato in dichiarazione;
- la documentazione è esibita nei termini

in caso di eventuale rettifica del reddito imponibile sulle maggiori imposte non sono applicate le sanzioni.

La presentazione della documentazione non vincola l'amministrazione (quindi le sanzioni sono applicabili) se:

- pur rispettando la struttura formale la documentazione non presenta contenuti completi e conformi al provvedimento
- le informazioni contenute nella documentazione non corrispondono in tutto o in parte al vero.

In questo caso, irrogazione delle sanzioni, con eventuale inasprimento delle stesse.

Omissioni o inesattezze parziali, che non pregiudicano l'analisi dei verificatori e la correttezza dell'esito della stessa o l'omissione degli allegati non fanno venire meno il beneficio della disapplicazione delle sanzioni.



I PREZZI DI TRASFERIMENTO E GLI ONERI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE

Alcuni aspetti critici affrontati dalla circolare:

Concetto di idoneità della documentazione:

«in grado di fornire un quadro informativo che consenta il riscontro della conformità dei prezzi praticati al principio del valore normale...indipendentemente dalla circostanza che, in esito a tale analisi, dovesse risultare che tale valore sia diverso da quello individuato dal contribuente»

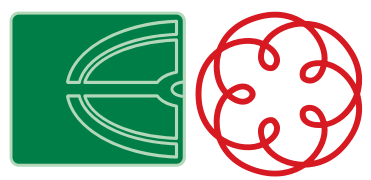
Concetto di omissioni parziali:

«può ritenersi compresa anche l'omessa documentazione di operazioni residuali rispetto al totale delle operazioni oggetto di documentazione»

«Sindacato di valutazione» della idoneità della documentazione:

«Qualora emergano situazioni di particolare complessità nella valutazione della idoneità... Qualora l'ufficio pervenga ad una prognosi di inidoneità motivatamente non condivisa dal contribuente... la questione va sempre tempestivamente rimessa alla Direzione Regionale per la relativa decisione»

«Qualora la rettifica avente ad oggetto i prezzi di trasferimento infragruppo sia di importo superiore a dieci milioni di euro, la questione deve essere tempestivamente rimessa alla Direzione Centrale Accertamento per il tramite della Direzione Regionale»



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

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



OPERAZIONI INTERNAZIONALI INFRAGRUPPO

Quali sono i rischi con riferimento alle operazioni internazionali infragruppo?

“Where two or more tax administrations take different positions in determining arm’s length conditions, double taxation may occur. Double taxation means the inclusion of the same income in the tax base by more than one tax administration, when either the income is in the hands of different taxpayers (economic double taxation, for associated enterprises) or the income is in the hands of the same juridical entity (juridical double taxation, for permanent establishments). Double taxation is undesirable and should be eliminated whenever possible, because it constitutes a potential barrier to the development of international trade and investment flows. The double inclusion of income in the tax base of more than one jurisdiction does not always mean that the income will actually be taxed twice” (OCSE, op.cit., 4.2)



LE RETTIFICHE RELATIVE AI PREZZI DI TRASFERIMENTO





ESEMPIO

ALFA (IT)

- Alfa acquista da terzi un semilavorato al prezzo di 50
- Alfa vende il prodotto finito a Beta (controllante) al prezzo di 150

BETA (UK)

- Beta acquista da Alfa (controllata) il prodotto finito a 150
- Beta vende il prodotto finito a terzi a 300
- Il margine complessivo netto del gruppo (ALFA +BETA) è pari a 250
- A seguito di verifica il prezzo di vendita da Alfa a Beta viene accertato (*primary adjustment*) pari a 250

Conseguenze:

- Ad ALFA viene accertato un margine netto pari a 200
- BETA ha dichiarato e pagato imposte con riferimento ad un margine netto pari a 150
- Il gruppo è quindi soggetto ad imposte con riferimento ad un margine netto complessivo pari a 350, utile teorico che eccede quello effettivo, pari a 250
- Ulteriori conseguenze: il *secondary adjustment*



TP E STRUMENTI DI RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE

1) DOMESTICI

- Istituti deflattivi del contenzioso
- Contenzioso ordinario

2) INTERNAZIONALI

- Procedura amichevole prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (articolo 25 del Modello OCSE)
- Convenzione 90/436/CEE



ART. 9(2), OECD MC

ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA

Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.



ART. 25(1), OECD MC

LA PROCEDURA AMICHEVOLE

Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 1/11

Modalità di presentazione:

- I. Istanza alla Autorità competente del proprio Stato di residenza;*
- II. Il Modello OCSE non prevede regole ad hoc.*
- III. La Circolare 21/E del 5 giugno 2012 ha indicato che l'istanza debba essere redatta in carta libera e spedita per raccomandata con avviso di ricevimento (o consegnata a mano con contestuale rilascio di copia della prima pagina dell'istanza con timbro della segreteria e data di ricezione) al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze – Direzione Relazioni Internazionali (possibilità di fornire la documentazione di supporto in formato elettronico se cospicua).*



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 2/11

Contenuto dell'istanza:

1. identificazione del contribuente (nome, indirizzo e codice fiscale);
2. indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
3. illustrazione dei fatti e delle circostanze del caso con l'indicazione dei periodi d'imposta nei quali si è verificata o potrebbe verificarsi la doppia imposizione;
4. descrizione delle eventuali azioni amministrative e giurisdizionali intraprese in Italia, come presentazione di istanza di accertamento con adesione o presentazione di ricorso giurisdizionale;
5. rimedi eventualmente azionati nell'altro Stato contraente per eliminare la doppia imposizione;
6. copia degli atti fiscali che hanno determinato o potrebbero determinare un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione bilaterale (in particolare, ove del caso, copia del provvedimento espresso di diniego di rimborso o, in caso di diniego tacito, copia dell'istanza di rimborso presentata ai sensi degli articoli 37, secondo comma, o 38 del d.P.R. n. 602 del 1973); nonché
7. ogni ulteriore documentazione di supporto atta a favorire l'attività istruttoria delle autorità competenti interessate alla procedura amichevole.



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 3/11

Termine per la presentazione:

- I. Il Modello OCSE prevede che “[...] the case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention”;
- II. Commentario: è sufficiente il rischio di una imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali (“it is sufficient [...] establish that the “actions of one or both of the Contracting States” will result in such taxation, and that this taxation appears as a risk which is not merely possible but probable”);
- III. La Circolare 21/E del 5 giugno 2012 ha stabilito che per “first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention” si deve intendere la data di notifica dell’avviso di accertamento che ha generato la doppia imposizione;
- IV. Facoltà di presentare l’istanza anteriormente alla notifica di un formale avviso di accertamento (i.e. notifica di un PVC).



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 4/11

Iter:

- I. Prima Fase: attiene allo svolgimento della procedura amichevole nell'ambito dello Stato di residenza -> non si prosegue oltre se l'Autorità competente dello Stato di residenza riesce a risolvere il problema segnalato dal contribuente con proprie misure.

- II. Seconda Fase: è avviata se l'Autorità competente adita ritiene che la doppia imposizione dipenda da una misura presa nell'altro Stato contraente -> in tal caso si avviano i contatti tra le Autorità competenti.



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 5/11

Effetti:

- I. L'accordo sarà applicato indipendentemente dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti (*"Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law [...]"*).

Riserva dell'Italia all'articolo 25:

- I. *"the implementation of reliefs and refunds following a mutual agreement ought to remain linked to time-limits prescribed by domestic law"*.



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 6/11

Limite della procedura:

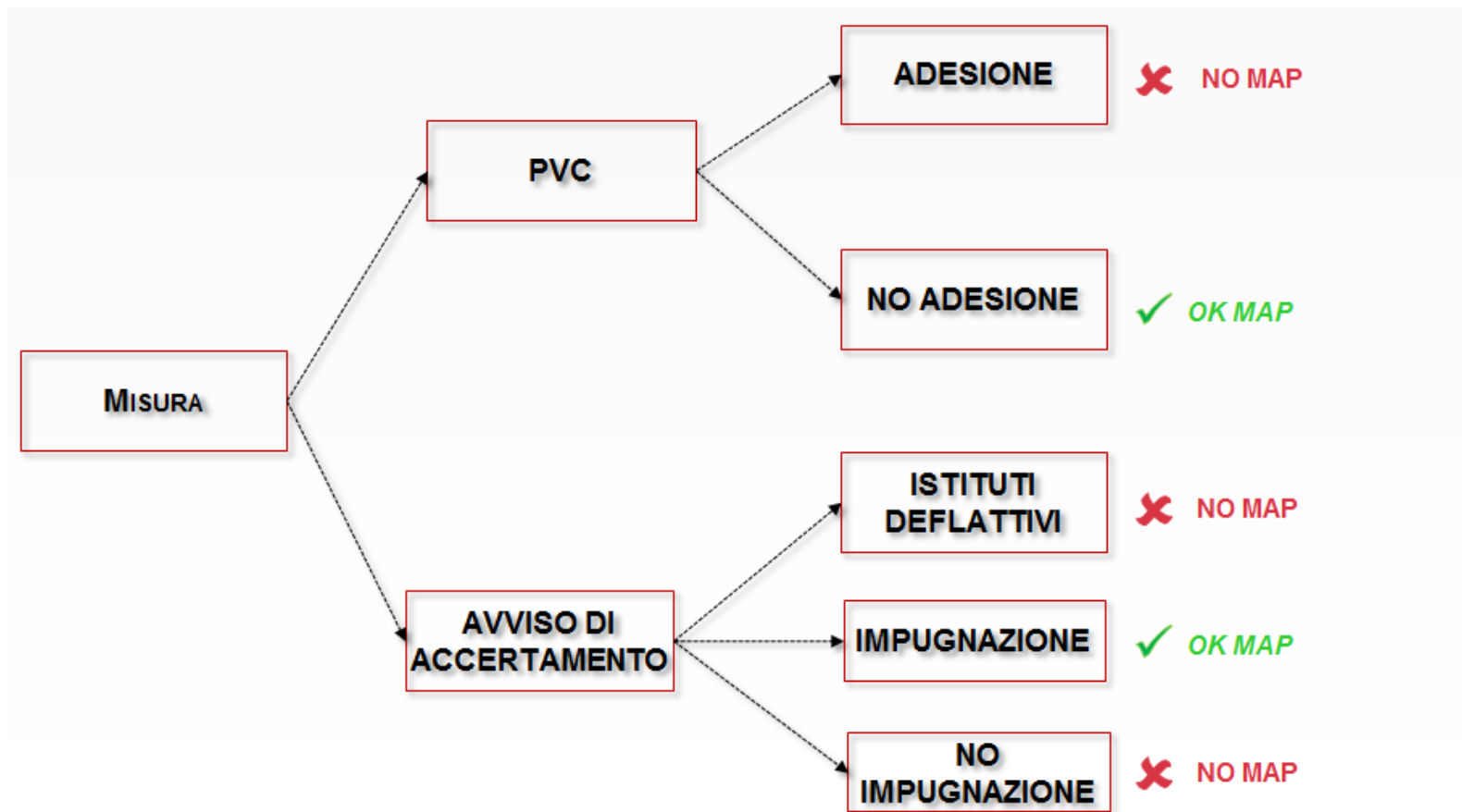
- I. Inesistenza di un obbligo di risultato: le Autorità competenti hanno l'obbligo di “fare del proprio meglio” (a differenza della Convenzione Arbitrale).

Rapporto con il contenzioso interno:

- I. OECD Comm. 25-7: *“So paragraph 1 [of Art 25] makes available to taxpayers affected, **without depriving them of the ordinary legal remedies available**, a procedure which is called the mutual agreement procedure because it is aimed, in its second stage, at resolving the dispute on an agreed basis”*;
- II. La locuzione “indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale” , contenuta nella disposizione interpretativa dell'Art. 25 contenuta nei Protocolli di accompagnamento della maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia, va intesa nel senso che *“in ogni caso **l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa**”*;
- III. Possibilità di chiedere la sospensione del procedimento giurisdizionale nelle more dello svolgimento della procedura al fine di evitare che il giudice tributario si pronunci prima del raggiungimento di un accordo tra le autorità competenti; l'Autorità competente, infatti, è vincolata dalla decisione dell'Autorità giudiziaria sul ricorso interno.



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 7/11



Possibilità di beneficiarie delle ordinarie misure previste per la sospensione della riscossione in via amministrativa o giurisdizionale



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 8/11

RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

So paragraph 1 [of Art 25] makes available to taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure because it is aimed, in its second stage, at resolving the dispute on an agreed basis [OECD Comm. 25-7]

“La maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia contengono, nel relativo Protocollo di accompagnamento, una disposizione interpretativa dell'Art. 25 MC in forza della quale la locuzione *indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale* va intesa nel senso che “l'attivazione della procedura amichevole non è in alternativa con la procedura contenziosa nazionale che va, in ogni caso, preventivamente instaurata laddove la controversia concerne un'applicazione delle imposte non conforme alla Convenzione (o equivalente).” (CM 2012 n. 21/E)



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 9/11

RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

L'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza.

Ne consegue, pertanto, che qualora:

- le Autorità competenti addivengano ad un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato:
 - ✓ Il contribuente può accettare il contenuto dell'accordo e rinunciare al ricorso giudiziale, oppure
 - ✓ Il contribuente può rifiutare il contenuto dell'accordo e proseguire l'eventuale giudizio
- il giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'Autorità competente deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra Autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'Autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 10/11

RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

L'articolo 9, comma 1, lett. o), del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 ha integrato l'articolo 39 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546:

- Articolo 39 – Sospensione del processo tributario

“1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.”



PROCEDURA AMICHEVOLE ART. 25 MODELLO OCSE – 11/11

IL RUOLO DEL CONTRIBUENTE

The Competent Authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purposes of reaching [...] - [OECD MC Art. 25 (2)].

[...] disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure [MC Comm. 25-61].

In the course of mutual agreement proceedings on transfer pricing matters, the taxpayers concerned should be given every reasonable opportunity to present the relevant facts and arguments to the competent authorities both in writing and orally [MC Comm. 25-61. Si veda MEMAP, Best practice n. 14].

L'autorità competente che ha ricevuto l'istanza di MAP comunica il contenuto dell'accordo al contribuente residente [anche qualora la stessa sia stata presentata all'autorità competente estera dal contribuente non residente] e l'Agenzia delle Entrate ne dispone l'esecuzione



BEPS PROJECT – ACTION 14 (MAKING DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE)

- Creare meccanismi di risoluzione delle controversie più efficaci apportando modifiche al Modello di Convenzione OCSE ed eliminando le incertezze interpretative che ostacolano l'attivazione di procedure amichevoli delle controversie fiscali;
- Con l'Action 14 l'OCSE aveva previsto la clausola arbitrale obbligatoria per rendere più efficienti e rapide le procedure amichevoli, consentendo di dare risposte in tempi brevi alle imprese ed alle autorità fiscali degli Stati stessi. Non è stato raggiunto il consenso unanime sull'introduzione di detta clausola. Ciò nonostante, 31 Stati hanno autonomamente deciso di introdurla nelle proprie convenzioni mediante utilizzo dello strumento multilaterale.



BEPS PROJECT – ACTION 14

«There is no currently consensus among all OECD and G20 countries on the adoption of mandatory binding arbitration»

TRIPLICE APPROCCIO:

- standard minimo per assicurare una gestione tempestiva, efficace ed efficiente delle procedure amichevoli;
- best practise;
- sistema di monitoraggio finalizzato a verificare il rispetto dell'impegno politico.

STANDARD MINIMO – Obiettivi generali

- gli obblighi assunti con la stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni (tra cui l'eliminazione della doppia imposizione mediante la procedura amichevole) devono essere rispettati;
- le procedure amministrative che promuovono la prevenzione e la risoluzione dei casi di doppia imposizione devono essere rese più efficienti (FTA *«Multilateral strategic plan on Mutual Agreement Procedure: a vision for continuous MAP improvement»*);
- l'accesso alle procedure amichevoli deve essere garantito, verificata l'esistenza dei requisiti.



STANDARD MINIMO

- 1. Countries should ensure that treaty obligations related to the mutual agreement procedure are fully implemented in good faith and that MAP cases are resolved in a timely manner.*
- 2. Countries should ensure that administrative processes promote the prevention and timely resolution of treaty-related disputes.*
- 3. Countries should ensure that taxpayers that meet the requirements of paragraph 1 of Article 25 can access the mutual agreement procedure.*



COUNTRIES SHOULD ENSURE THAT TREATY OBLIGATIONS RELATED TO THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE ARE FULLY IMPLEMENTED IN GOOD FAITH AND THAT MAP CASES ARE RESOLVED IN A TIMELY MANNER.

Gli Stati devono:

1. includere, nelle proprie convenzioni, l'articolo 25, paragrafi 1, 2 e 3 (fatto salvo quanto previsto nei successivi punti 3.1 e 3.3)
2. garantire l'accesso alla MAP anche nell'ipotesi in cui venga invocata l'applicazione di una norma antielusiva, domestica o convenzionale
3. impegnarsi a risolvere le MAP in 24 mesi
4. migliorare le relazioni tra CA entrando a far parte del FTA MAP Forum
5. fornire, in modo tempestivo e completo, statistiche sulle proprie MAP
6. impegnarsi a sottoporre a peer review il proprio rispetto del minimum standard
7. essere trasparenti in merito alla propria posizione sulla clausola arbitrale obbligatoria.



COUNTRIES SHOULD ENSURE THAT ADMINISTRATIVE PROCESSES PROMOTE THE PREVENTION AND TIMELY RESOLUTION OF TREATY-RELATED DISPUTES.

Gli Stati devono:

1. pubblicare regole e procedure, chiare e facilmente accessibili, per l'accesso alla MAP
2. pubblicare il proprio profilo MAP su un sito dedicato
3. assicurare l'indipendenza dei funzionari responsabili delle MAP rispetto agli organi di verifica o ai *policy maker*
4. escludere l'utilizzo di indicatori di performance dei responsabili delle MAP basati sulla conferma degli accertamenti effettuati o del gettito tributario
5. destinare al dipartimento MAP un numero idoneo di funzionari
6. chiarire se un accordo domestico tra contribuente e autorità fiscale precluda l'accesso alla MAP
7. riconoscere, in caso di APA bilaterale, il *roll back* alle annualità precedenti entro i termini di prescrizione e a condizione che i fatti e le circostanze siano le stesse



COUNTRIES SHOULD ENSURE THAT TAXPAYERS THAT MEET THE REQUIREMENTS OF PARAGRAPH 1 OF ARTICLE 25 CAN ACCESS THE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE.

Gli Stati devono:

1. assicurare che entrambe le CA siano a conoscenza della richiesta di MAP e, quindi, alternativamente richiesta indirizzata ad entrambe le CA o attuazione di una procedura amministrativa bilaterale di notifica
2. pubblicare istruzioni che indichino con precisione le informazioni e i documenti che devono essere riportati in una richiesta di MAP
3. includere la seconda frase del secondo paragrafo dell'art. 25 «*Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states*» oppure limitare i termini di accertamento per evitare che gli aggiustamenti non possano essere definiti in ambito MAP entro i termini di prescrizione



BEST PRACTICES

- **Best practice 1**: Countries should include paragraph 2 of Article 9 in their tax treaties.
- **Best practice 2**: Countries should have appropriate procedures in place to publish agreements where such agreements provide guidance that would be useful to prevent future disputes and where the competent authorities agree that such publication is consistent with principles of sound tax administration.
- **Best practice 3**: Countries should develop the “global awareness” of the audit/examination functions involved in international matters through the delivery of the Forum on Tax Administration’s “Global Awareness Training Module” to appropriate personnel.
- **Best practice 4**: Countries should implement bilateral APA programmes.



BEST PRACTICES

- **Best practice 5:** Countries should implement appropriate procedures to permit, in certain cases and after an initial tax assessment, taxpayer requests for the multiyear resolution through the MAP of recurring issues with respect to filed tax years, where the relevant facts and circumstances are the same and subject to the verification of such facts and circumstances on audit.
- **Best practice 6:** Countries should take appropriate measures to provide for a suspension of collections procedures during the period a MAP case is pending.
- **Best practice 7:** Countries should implement appropriate administrative measures to facilitate recourse to the MAP to resolve treaty-related disputes, recognizing the general principle that the choice of remedies should remain with the taxpayer.



BEST PRACTICES

- **Best practice 8:** Countries should include in their published MAP guidance an explanation of the relationship between the MAP and domestic law administrative and judicial remedies.
- **Best practice 9:** Countries' published MAP guidance should provide that taxpayers will be allowed access to the MAP so that the competent authorities may resolve through consultation the double taxation that can arise in the case of bona fide taxpayer-initiated foreign adjustments.
- **Best practice 10:** Countries' published MAP guidance should provide guidance on the consideration of interest and penalties in the mutual agreement procedure.
- **Best practice 11:** Countries' published MAP guidance should provide guidance on multilateral MAPs and advance pricing arrangements (APAs).



MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TREATY RELATED MEASURES TO IMPLEMENT BEPS

PART V – IMPROVING DISPUTE RESOLUTION (artt. 16 e 17)

Minimum Standard 1.1 (considerati anche 3.1 e 3.3)

- Possibilità di presentare il caso ad entrambe le CA:
- Art. 25 par. 1) o procedura amministrativa (in caso di richiesta considerata inammissibile)
- Possibilità di presentare il caso entro (non meno di) 3 anni:
- Art. 25 par. 1)
- Attuazione della MAP indipendentemente dai termini di prescrizione:
- Art. 25 par. 2)

Alternativamente: previsione art. 25 che limiti i termini dell'accertamento, affinché sia possibile completare la MAP ed attuarla entro i termini di prescrizione

Minimum Standard 1.1 + Best Practise 1

- Gli Stati devono introdurre, in caso di mancanza, il paragrafo 2 dell'art. 9 (il *corresponding adjustment*)



MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TREATY RELATED MEASURES TO IMPLEMENT BEPS

PART VI – ARBITRATION (artt. 18 - 26)

- Natura: facoltativa (mancato consenso politico in merito all'obbligatorietà)
- Esperibilità: esaurita la fase della procedura amichevole (durata di 2 anni, estendibile a 3)
- Procedura: comitato composto da 3 persone fisiche che delibera a maggioranza semplice. Due ipotesi:
 - «*final offer*»: il comitato sceglie tra una delle due proposte, senza alcuna spiegazione
 - «*independent opinion*»: il comitato decide con opinione motivata

In entrambi i casi, la decisione è vincolante e non costituisce un precedente



MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TREATY RELATED MEASURES TO IMPLEMENT BEPS

- Eccezioni. La decisione non è vincolante quando:
 - il contribuente non accetta la MAP che attua la decisione arbitrale
 - un organo giurisdizionale sancisce l'invalidità della decisione arbitrale
 - il contribuente, nonostante la decisione arbitrale, continua a coltivare il contenzioso domestico
- Accordo su basi differenti: le CA possono, entro 3 mesi dalla notifica, raggiungere un accordo diverso rispetto alla decisione del comitato
- Rapporto con il contenzioso domestico: il termine di 2 anni può essere sospeso nel caso in cui sia coltivato il contenzioso domestico. La sospensione termina quando: (i) il contenzioso termina con una decisione finale o quando (ii) il contenzioso viene abbandonato



LA CONVENZIONE ARBITRALE CARATTERISTICHE GENERALI

La Convenzione Arbitrale è un trattato internazionale - stipulato tra tutti i Paesi che compongono l'Unione Europea - il cui scopo è quello di eliminare la doppia imposizione economica derivante dalle rettifiche sui prezzi di trasferimento applicati da una società.

- Rivolta ad eliminare la doppia imposizione derivante da rettifiche di imponibile che si ritiene violino o possano violare il principio di libera concorrenza;
- Decorsi due anni senza che la “procedura amichevole” tra le autorità fiscali interessate abbia prodotto un accordo, prevede l’obbligo per esse di istituire “una commissione consultiva” incaricata di fornire entro sei mesi un parere, cui le autorità fiscali devono conformarsi se non raggiungono un diverso accordo.



LA CONVENZIONE ARBITRALE CARATTERISTICHE GENERALI

Ambito soggettivo

- Soggetti legittimati a presentare istanza di procedura amichevole all'autorità competente italiana
- Imprese residenti, con riferimento ai rapporti di partecipazione sussistenti tra le medesime e imprese stabilite in altro Stato membro dell'Unione europea
- Stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti in altro Stato membro

Ambito oggettivo

- Intenzione di effettuare (o effettiva effettuazione) una rettifica degli utili delle imprese associate residenti nel proprio territorio o delle stabili organizzazioni ivi stabilite da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana o quella dell'altro Stato



LA CONVENZIONE ARBITRALE

FASI DELLA PROCEDURA

- Presentazione Istanza: entro 3 anni dalla data di notifica della misura che comporta (o può comportare) la doppia imposizione

24 mesi

- Nomina della Commissione Consultiva

6 mesi

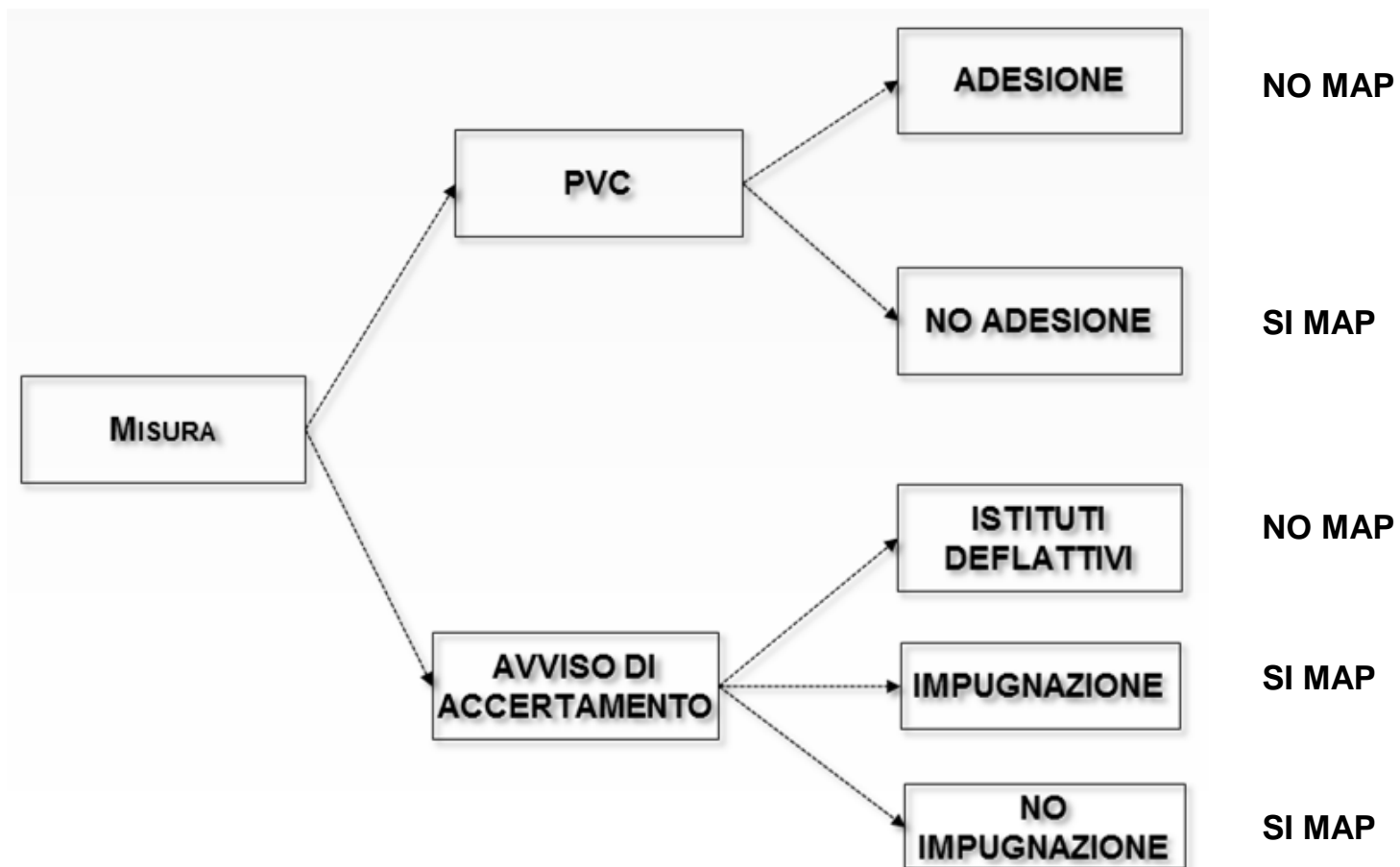
- Parere della Commissione Consultiva

6 mesi

- Termine per rimuovere la doppia imposizione



LA CONVENZIONE ARBITRALE RAPPORTO CON L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO



* Con riferimento agli atti emessi fino al 31/12/2015



LA CONVENZIONE ARBITRALE RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

L'Italia rientra fra le giurisdizioni che non consentono all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza.

Ne consegue, pertanto, che qualora:

- le Autorità competenti addivengano ad un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato:
 - il contribuente può accettare il contenuto dell'accordo e rinunciare al ricorso giudiziale, oppure
 - il contribuente può rifiutare il contenuto dell'accordo e proseguire l'eventuale giudizio
- il giudicato intervenga anteriormente all'accordo amichevole, l'Autorità competente deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra Autorità competente. In tal caso, ove il dispositivo della sentenza non produca l'eliminazione della doppia imposizione, quest'ultima permane a meno che l'Autorità competente estera non conformi la sua posizione alla decisione espressa dal giudice nazionale



LA CONVENZIONE ARBITRALE RAPPORTO CON IL CONTENZIOSO INTERNO

L'articolo 9, comma 1, lett. o), del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 ha integrato l'articolo 39 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546:

- Articolo 39 – Sospensione del processo tributario

“1-ter. Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990.”



SOSPENSIONE AMMINISTRATIVA DELLA RISCOSSIONE

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, della legge n.99 del 1993, nelle more dello svolgimento della procedura amichevole e dell'eventuale successiva fase arbitrale, l'Agenzia delle Entrate può autorizzare all'Amministrazione finanziaria italiana la sospensione della riscossione delle maggiori imposte indicate negli avvisi di accertamento e relativi interessi e sanzioni.

Qualora il contribuente coltivi un contenzioso sulle medesime materie, l'autorizzazione alla sospensione della riscossione può essere accordata a condizione di rinuncia al giudizio [Circolare 21/E del 5 giugno 2012]

La sospensione della riscossione è discrezionale e può essere subordinata al rilascio di idonee garanzie a copertura del credito erariale.

All'istanza di sospensione deve essere allegata:

- ✓ Copia dell'istanza di apertura della procedura amichevole
- ✓ Copia della nota con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze comunica la valida apertura della MAP.



LA CONVENZIONE ARBITRALE - CAUSE PRECLUSIVE

L'autorità competente di uno Stato contraente non è obbligata ad avviare la procedura amichevole o costituire la commissione consultiva, quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente constatato che una delle imprese interessate, “mediante atti che diano luogo a rettifica degli utili, [...] è passibile di sanzioni gravi” [Art. 8, comma 1, della Convenzione Arbitrale]

Per “sanzioni gravi” si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili, ai sensi della legge nazionale, come ipotesi di reato fiscale [Dichiarazione unilaterale dell'Italia allegata alla Convenzione Arbitrale]

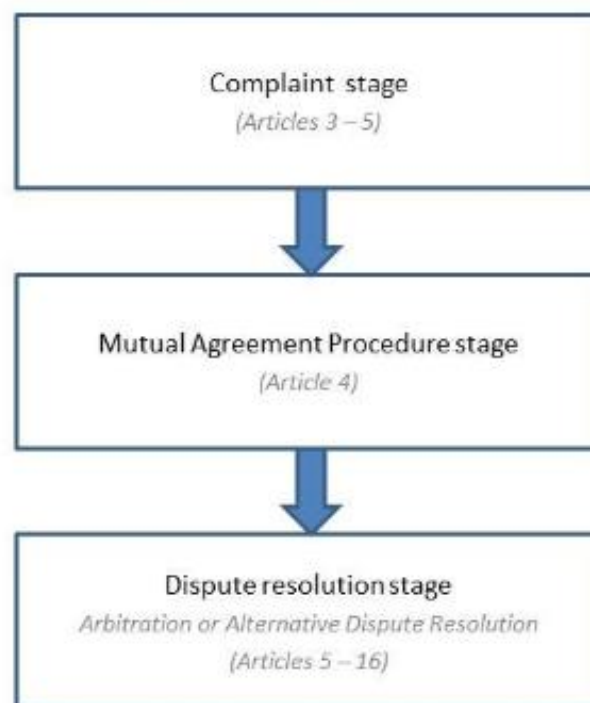
Il riferimento alle sanzioni gravi deve considerarsi con esclusivo riferimento alle “ipotesi eccezionali di condotta fraudolenta, normalmente non ricorrenti nella materia dei prezzi di trasferimento” [Circ. 21/E del 5 giugno 2012]

Tali ipotesi possono configurarsi esclusivamente in presenza di violazioni penalmente rilevanti di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, escludendo (almeno in linea di principio) le violazioni ex art. 4 (dichiarazione infedele) del medesimo decreto [Circ. 21/E del 5 giugno 2012]



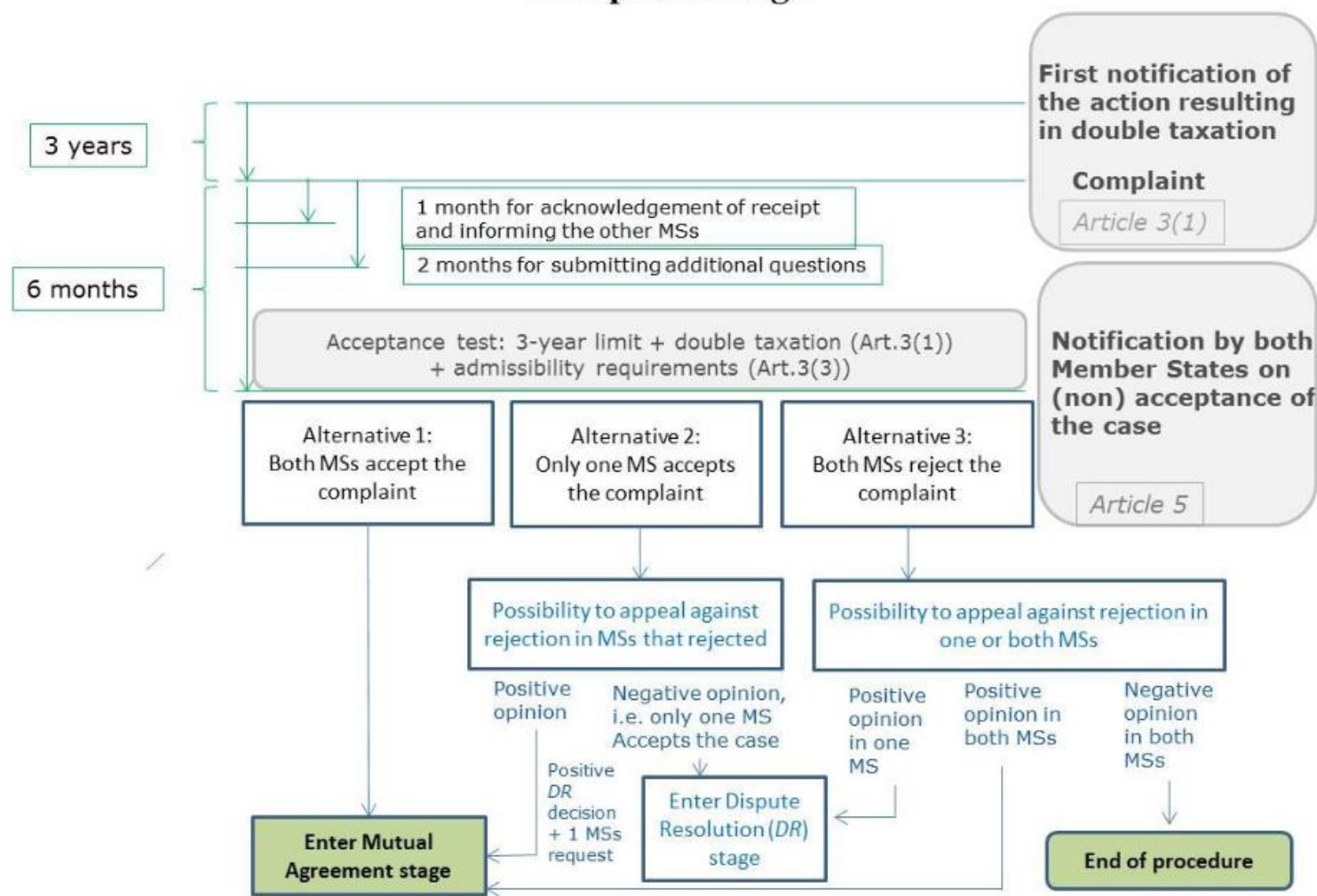
COUNCIL DIRECTIVE ON DOUBLE TAXATION DISPUTE RESOLUTION MECHANISM IN THE EUROPEAN UNION

EU Double Taxation Dispute Resolution Mechanism – procedural stages





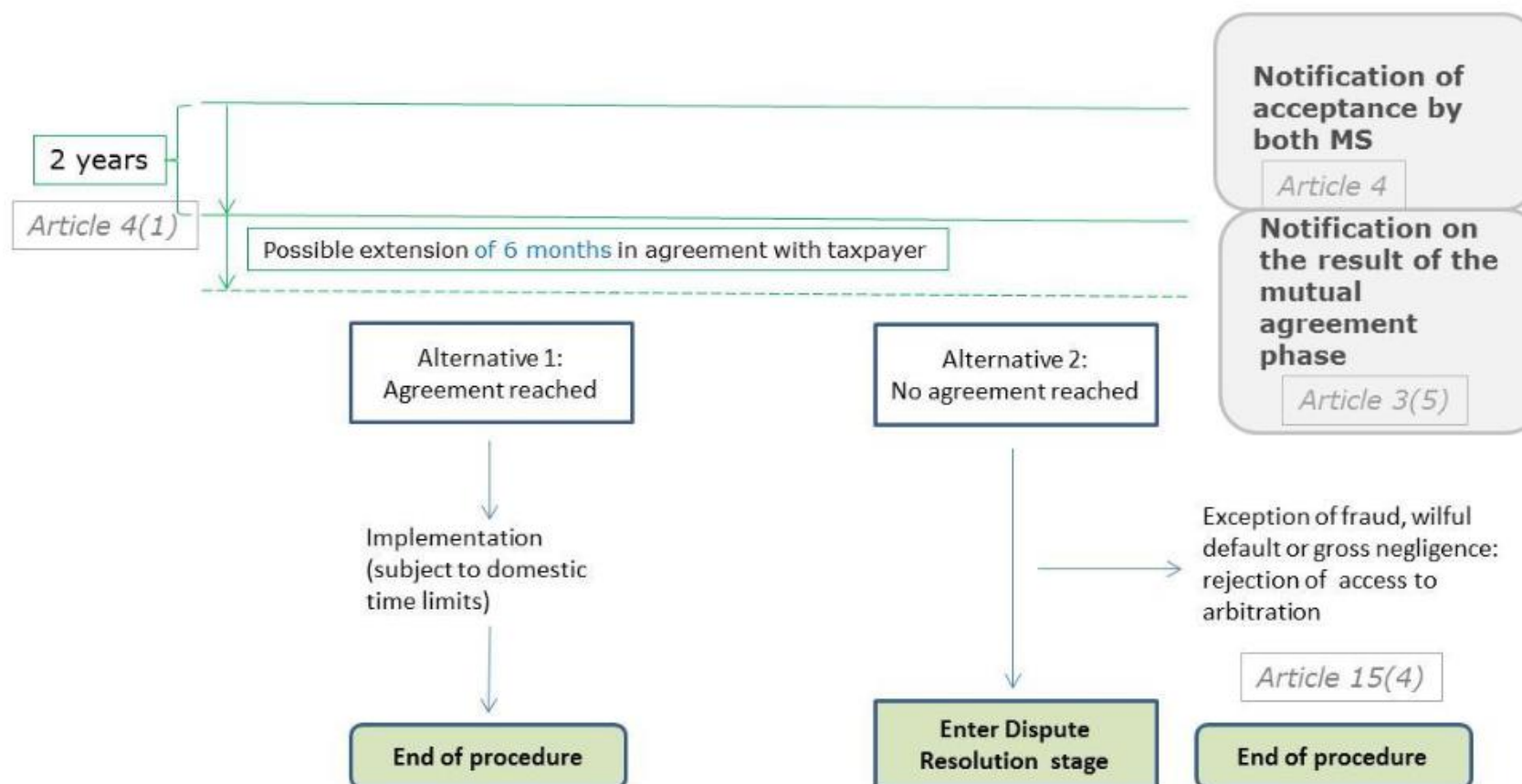
COUNCIL DIRECTIVE ON DOUBLE TAXATION DISPUTE RESOLUTION MECHANISM IN THE EUROPEAN UNION





COUNCIL DIRECTIVE ON DOUBLE TAXATION DISPUTE RESOLUTION MECHANISM IN THE EUROPEAN UNION

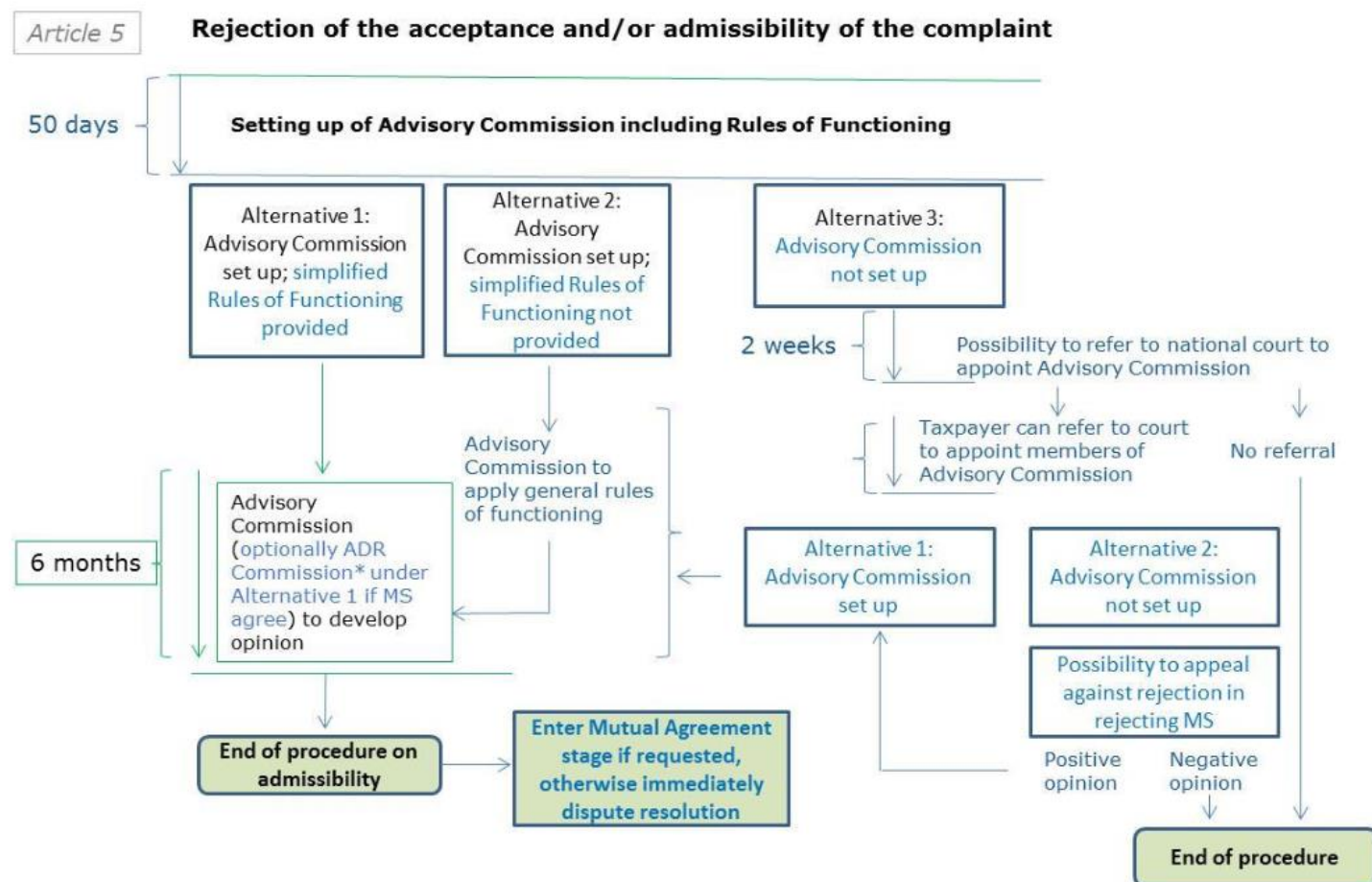
The EU Double Taxation Dispute Resolution Mechanism – Mutual Agreement Procedure Stage





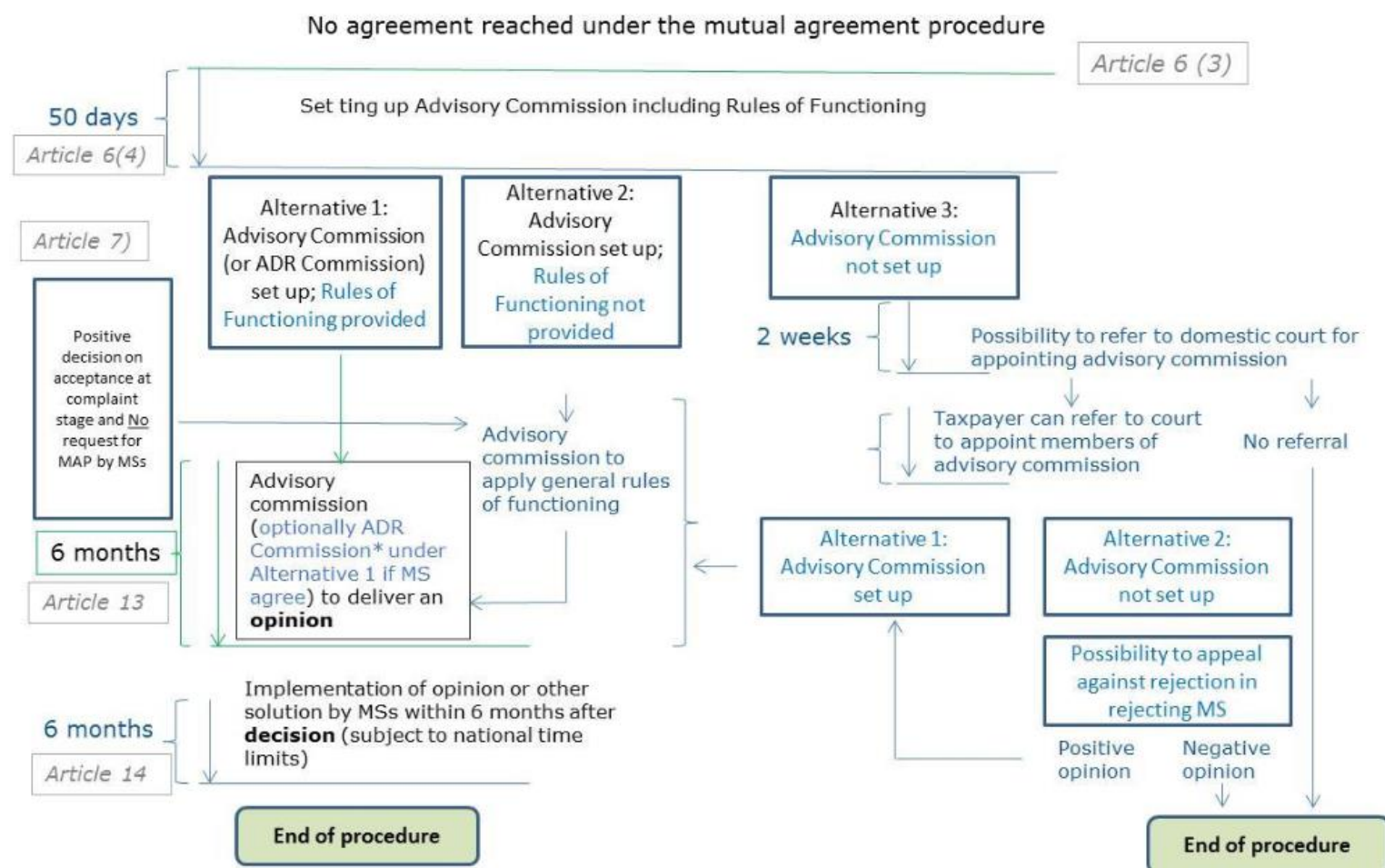
COUNCIL DIRECTIVE ON DOUBLE TAXATION DISPUTE RESOLUTION MECHANISM IN THE EUROPEAN UNION

Dispute Resolution Stage (Decision on acceptance and admissibility)



COUNCIL DIRECTIVE ON DOUBLE TAXATION DISPUTE RESOLUTION MECHANISM IN THE EUROPEAN UNION

Dispute Resolution Stage (Elimination of double taxation)





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

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



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 esplicitare 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: esplicitato 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