



# Advance pricing agreements

## Le nuove raccomandazioni OCSE

di **Alessandro Adelchi Rossi**  
e **Luigi Perin**

George R. Funaro & Co., P.C. - New York  
International Tax Services Group

### 1. Premessa

I metodi e le tecniche tradizionali di accertamento *a posteriori* dei prezzi di trasferimento intragruppo generalmente comportano notevoli difficoltà e costi elevati, in termini di tempo e risorse, sia per le Amministrazioni fiscali che per i contribuenti.

Al fine di risolvere tali problematiche, già nel Rapporto sui prezzi di trasferimento emesso nel 1995 (1) l'OCSE aveva constatato che si andava sviluppando tra le Amministrazioni fiscali di alcuni Paesi l'utilizzo di accordi preventivi, i cosiddetti *Advance Pricing Arrangements*, o, nella più comune accezione del termine, *Advance Pricing Agreements* ("APA").

Recentemente, l'OCSE ha integrato il Rapporto del 1995 occupandosi nuovamente, ed in modo più particolareggiato, della stipula di tali accordi, in un supplemento, intitolato *Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*. È il caso di ricordare che le nuove raccomandazioni, sebbene rientrano integralmente nell'ambito del Rapporto del 1995, indirizzato sia alle Amministrazioni finanziarie sia ai contribuenti, sono, per la natura stessa dell'oggetto trattato, rivolte prevalentemente alle Amministrazioni finanziarie.

L'OCSE rileva che non mancano, nei singoli ordinamenti nazionali, procedure che consentano al contribuente di conoscere anticipatamente, e con un certo grado di sicurezza, la posizione delle

Amministrazioni fiscali in tema di *transfer pricing*. In Italia, ad esempio, è ammissibile il ricorso allo strumento della risoluzione ministeriale (2).

Tuttavia, tali procedure interne - a differenza dell'APA - si limitano ad affrontare questioni di diritto senza entrare nel merito dei fatti presentati dal contribuente. Ne consegue che la validità della determinazione *a priori* dipenderà dalla più o meno elevata aderenza dei fatti presentati alla realtà delle transazioni effettivamente poste in essere.

Inoltre, l'APA dispone di meccanismi interni di monitoraggio finalizzati a verificare periodicamente l'affidabilità e la validità dei presupposti di partenza rispetto alla realtà delle transazioni poste in essere successivamente.

### 2. Le diverse tipologie di APA

L'APA può essere unilaterale, bilaterale o multilaterale.

Nel primo caso, l'accordo è raggiunto al solo livello nazionale, tra contribuente e Amministrazione fiscale e sarà soggetto alle norme procedurali dell'ordinamento interno.

Nel secondo e terzo caso, invece, l'accordo sarà tra le Amministrazioni fiscali di due (APA bilatera-

il fisco

(1) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Parigi, 1995, Capitolo IV, Sezione F.

(2) Si veda, ad esempio, la risoluzione ministeriale n. 9/281-90 del 19 settembre 1990. L'interpello previsto dall'art. 21 della L. n. 413/1991, e dai decreti ministeriali del 13 giugno 1997, nn. 194 e 195 (in "il fisco" n. 28/1997, pagg. 8009 e 8012), invece, riguarda alcune specifiche fattispecie indicate tassativamente, tra le quali non sono ricomprese questioni relative ai prezzi di trasferimento (si veda la circolare ministeriale n. 135/E del 28 maggio 1998, in "il fisco" n. 23/1998, pag. 7697). Peraltro, potrebbe argomentarsi che, in via incidentale, la determinazione della congruità di corrispettivi potrebbe formare oggetto d'interpello, nel caso di somme corrisposte a imprese associate residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato, in quanto, tra le fattispecie tassativamente elencate rientra la deducibilità di spese sostenute in operazioni con società non residenti a regime fiscale privilegiato incluse nella cosiddetta *black list*, di cui all'art. 76, comma 7-bis, del Tuir.

le) o più Paesi (APA multilaterale) e sarà soggetto alle norme procedurali di cui all'art. 25 (Procedura amichevole), del Modello di Convezione OCSE.

Le nuove raccomandazioni OCSE discutono le procedure di APA che si svolgono nel contesto della procedura amichevole.

### 3. Gli incontri preliminari tra Amministrazione e contribuente

L'OCSE prevede la possibilità di dar luogo ad incontri preliminari tra il contribuente e le Amministrazioni finanziarie coinvolte, sulla falsariga di quanto avviene nel contesto di APA unilaterali. Tra le altre cose, tali incontri consentirebbero ad un contribuente di sondare la convenienza o meno a richiedere un APA ed a chiarire le aspettative e gli obiettivi sia dei contribuenti che delle amministrazioni fiscali, provvedendo nel contempo a impostare la procedura. La forma di tali incontri dovrebbe essere stabilita di comune accordo tra l'Amministrazione ed il contribuente: si può trattare di uno o più incontri informali oppure di una formale presentazione del caso specifico. L'OCSE raccomanda incontri preliminari anche tra le Amministrazioni fiscali per discutere sull'opportunità di partecipare o meno all'accordo che sarà proposto dal contribuente.

### 4. Avvio della procedura

La procedura di APA prende avvio su iniziativa del contribuente il quale sottopone all'esame delle autorità fiscali il proprio metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento. In sede di richiesta iniziale (e anche successivamente durante la fase di negoziazione), il contribuente deve mettere a disposizione dell'Amministrazione la documentazione necessaria a dimostrare che l'applicazione del metodo proposto rispetti l'*arm's length principle*.

Per avviare la procedura, sarà necessario ottenere il consenso di tutte le Amministrazioni finanziarie coinvolte. Il contribuente potrà presentare la propria proposta simultaneamente alle diverse Amministrazioni, oppure, potrà inoltrare la richiesta ad una singola Amministrazione, chiedendo che essa sia inoltrata anche alle altre autorità estere di cui è richiesta la partecipazione.

Il Rapporto sottolinea come, essendo l'APA una procedura per definizione consensuale, la partecipazione è a discrezione delle autorità medesime.

In via indicativa, non appena notificate dell'intenzione di un contribuente di richiedere un APA, le Amministrazioni dovrebbero - tra le altre cose - verificare:

1) che il contribuente abbia realmente intenzione di porre in atto le transazioni oggetto della proposta e che non richieda una valutazione al solo scopo di conoscere preventivamente il comportamento delle Amministrazioni in una data situazione;

2) se sia già in corso una verifica fiscale su prezzi di trasferimento. Il fatto di essere assoggettato a verifica non impedisce ad un contribuente di proporre un APA; le due procedure, infatti, sono separate e generalmente possono svolgersi e concludersi separatamente. Tuttavia, qualora la proposta di APA sia incentrata su questioni strettamente collegate a quelle sottoposte a verifica, e qualora tutte le Amministrazioni fiscali coinvolte concordino in tal senso, l'accertamento potrebbe essere sospeso.

Sebbene solitamente una richiesta di APA ricopra tutte le operazioni intragruppo, la stessa può tuttavia riguardare anche un'unica operazione, oppure può essere limitata ad un particolare gruppo di transazioni. Peraltro, osserva l'OCSE, può risultare difficile limitare l'accordo ad una o poche transazioni, in particolare modo quando esse siano strettamente collegate tra loro e ad altre operazioni non comprese nella proposta.

### 5. Le *critical assumptions*

Nella proposta di APA è necessario effettuare alcuni assunti di base (*critical assumptions*) circa le condizioni economiche ed operative attese al momento in cui le transazioni si verificheranno. Dal momento che la validità del metodo proposto dal contribuente si basa su tali assunti, occorre che essi siano accuratamente predisposti, in quanto qualsiasi variazione dell'ambiente economico è potenzialmente in grado di comprometterne la validità, e, quindi, di privare di attendibilità il metodo proposto.

A titolo di esempio, gli assunti di base potrebbero riguardare:

- la normativa fiscale interna e convenzionale in vigore al momento in cui l'APA viene concluso;
- le tariffe, i dazi e altre restrizioni all'importazione;
- l'ammontare dei tassi di cambio e di interesse;
- la situazione finanziaria ed economica delle società coinvolte.

Ovviamente, le *critical assumptions* dovranno essere adattate al particolare contribuente, al settore in cui esso opera e alle transazioni che saranno oggetto della procedura. Inoltre, sarà indispensabile un certo grado di elasticità e flessibilità, senza peraltro compromettere il rispetto dell'*arm's length principle*.

### 6. Durata dell'accordo ed eventuale efficacia retroattiva

Considerato che, generalmente, l'APA si applica ad operazioni future, uno dei problemi da affrontare durante le negoziazioni tra Amministrazioni sarà quello di decidere la durata temporale dell'ac-

cordo. A tale proposito, due sono gli obiettivi da raggiungere:

- che la durata sia sufficientemente lunga da garantire al contribuente un grado di certezza sul trattamento fiscale delle proprie transazioni per un certo numero di anni;
- che la durata non sia così lunga da compromettere la validità degli assunti di base su cui si basa la procedura.

Il giusto compromesso tra questi due obiettivi dovrà essere valutato caso per caso e dipenderà da diversi fattori, tra i quali le condizioni del settore in cui opera il contribuente, il clima economico generale ed il rischio insito nelle operazioni contemplate dall'APA. Sulla base delle esperienze maturate ad oggi, l'OCSE indica la durata media dell'accordo dai 3 ai 5 anni.

Sebbene né il contribuente né le Amministrazioni finanziarie siano obbligate ad applicare la metodologia concordata anche ad esercizi anteriori ai periodi d'imposta coperti dall'accordo, il riferimento a tale metodologia potrebbe comunque rivelarsi utile per una più agevole risoluzione di eventuali controversie relative ad esercizi passati.

In determinate circostanze, poi, la metodologia concordata potrà essere applicata retroattivamente, dando luogo al cosiddetto *roll back*.

## 7. Il ruolo delle Amministrazioni finanziarie

Dal punto di vista delle Amministrazioni fiscali, la predisposizione dell'APA può essere suddivisa in due fasi principali, l'una concernente il reperimento, la revisione e la valutazione delle informazioni, l'altra incentrata sulle negoziazioni vere e proprie.

### *Il reperimento delle informazioni*

L'obiettivo della prima fase della procedura è quello di raccogliere tutte le informazioni ritenute rilevanti per l'esame della proposta. A tal fine, le Amministrazioni hanno piena discrezione nel richiedere più approfondite informazioni, nel procedere ad accertamenti "sul campo", nell'utilizzare professionisti esperti della materia e nel raccogliere dati e documentazioni da terzi.

Il contribuente dovrebbe assicurare che le autorità competenti ottengano tutte le informazioni necessarie per l'obiettiva valutazione della proposta. Il contribuente, inoltre, deve rendersi disponibile per ogni ulteriore richiesta e consultazione e ha il diritto ad essere costantemente informato dei risultati progressivi dell'esame della proposta.

### *La negoziazione*

Per quanto concerne la fase della negoziazione, l'OCSE raccomanda la piena collaborazione di tut-

te le amministrazioni partecipanti. L'esperienza ha infatti dimostrato che negoziazioni frequenti, specie nella fase di avvio della procedura, sono determinanti per il successo del concordato. La conclusione del concordato è poi di competenza esclusiva delle Amministrazioni fiscali. Il ruolo del contribuente diviene a tal punto necessariamente limitato a rendersi disponibile per eventuali ed ulteriori richieste di informazioni, a cui deve adempiere senza ritardo, senza poter fornire di propria iniziativa nuove rappresentazioni dei fatti.

Le Amministrazioni sono libere di recedere dalle negoziazioni in ogni momento. Qualora una proposta non fosse accettata, o un accordo non fosse raggiungibile, né il contribuente né le Amministrazioni sono vincolate tra loro ed ogni precedente accordo tra le parti perde effetto, a meno che non sia diversamente stabilito dalle norme nazionali. In questi casi il contribuente deve essere informato delle motivazioni alla base della decisione e deve avere un'ultima opportunità per difendere la propria causa.

## 8. Contenuto e forma dell'accordo

Al termine delle negoziazioni le Amministrazioni devono predisporre un documento che attesti il raggiungimento dell'accordo. Al contribuente, peraltro, deve essere concesso di esprimere la propria opinione prima che l'accordo divenga definitivo.

L'accordo avrà forma scritta e il contenuto sarà deciso dalle autorità partecipanti. In particolare, l'accordo dovrà indicare in ogni caso:

- 1) le società coinvolte nell'APA;
- 2) le transazioni e gli anni oggetto dell'accordo;
- 3) il metodo adottato;
- 4) gli assunti di base su cui si basa il metodo;
- 5) gli obblighi del contribuente verso l'Amministrazione fiscale derivanti dall'applicazione dell'APA;
- 6) la garanzia di segretezza e riservatezza nel trattamento delle informazioni e dei dati relativi alla procedura e al contribuente

Una volta raggiunto l'accordo, il relativo documento deve essere ratificato secondo le procedure interne del singolo Stato. La ratifica comporta che le operazioni coperte dall'APA non verranno sottoposte a successivi accertamenti fiscali, a meno che, chiaramente, non vi siano sospetti che il contribuente abbia dichiarato o presentato il falso durante la procedura o non abbia rispettato le condizioni fissate dall'Amministrazione per una corretta applicazione del metodo.

## 9. Il controllo periodico

Le Amministrazioni hanno diversi mezzi a disposizione per controllare che il contribuente rispetti le regole della procedura, tra cui l'imposi-

zione, stabilita consensualmente, di specifici obblighi inerenti alla tenuta della contabilità e alla conservazione dei relativi documenti.

Può, ad esempio, risultare utile imporre al contribuente la presentazione, per ogni periodo di imposta ed in aggiunta alla dichiarazione dei redditi, di un rapporto sulle operazioni messe in atto durante il periodo in cui venga dimostrato, mediante l'inclusione di tutte le informazioni del caso, la conformità agli accordi presi. L'OCSE raccomanda, tuttavia, che il carico di oneri in capo al contribuente non sia complessivamente troppo gravoso.

#### 10. La cessazione dell'accordo

In generale, il mancato rispetto degli assunti di base o di altre condizioni poste a base dell'accordo comportano un'azione da parte delle Amministrazioni fiscali, la cui drasticità è proporzionale alla gravità delle violazioni.

##### La revoca

L'intervento più drastico è costituito dalla revoca dell'accordo, che può essere decisa da una singola Amministrazione oppure consensualmente da tutte le autorità fiscali partecipanti. La revoca può essere motivata da:

a) la falsa rappresentazione dei dati, l'errore o l'omissione attribuibile alla negligenza o a premeditata inadempienza del contribuente al momento della presentazione della proposta di APA o del rapporto annuale, o nella consegna di ogni informazione ad essi relativa; oppure

b) il mancato rispetto, da parte del contribuente, di uno dei termini o delle condizioni fondamentali dell'APA.

La revoca ha efficacia retroattiva. Ciò comporta l'annullamento degli effetti e degli obblighi originati dall'accordo medesimo, che quindi è come se non fosse mai stato stipulato. Date tali serie conseguenze, la revoca deve essere attuata solo dopo un'attenta valutazione dei fatti relativi alla violazione e dopo consultazioni tempestive con le Amministrazioni e con il contribuente.

##### La risoluzione

La risoluzione dell'APA comporta conseguenze meno gravi della revoca. Infatti, gli effetti dell'accordo vengono meno a partire dalla data della risoluzione, se precisamente individuabile, oppure a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si è verificata la violazione, e non, come in caso di revoca, retroattivamente.

La risoluzione, come la revoca, può essere decisa da un'unica Amministrazione, oppure di comu-

ne accordo con le altre autorità se si verifica una delle seguenti condizioni:

a) vi è stata una falsa rappresentazione dei dati, un errore od un'omissione che non è attribuibile alla negligenza o a premeditata inadempienza del contribuente al momento della presentazione della proposta di APA, o del rapporto annuale, o nella consegna di ogni informazione ad essi relativa;

b) il contribuente non ha soddisfatto una qualsiasi delle condizioni o dei termini dell'accordo;

c) si è verificata una divergenza intollerabile tra le condizioni reali e gli assunti di base per la validità del metodo;

d) si sono manifestati cambiamenti rilevanti di norme fiscali interne e convenzionali di cui non si può tener conto nell'accordo attraverso una semplice revisione.

L'Amministrazione che propone la risoluzione deve contattare sia il contribuente che le altre Amministrazioni al fine di illustrare le motivazioni per le quali ritiene di dover intervenire in tal senso. Il contribuente deve avere l'opportunità di esprimere le proprie ragioni prima che sia presa una decisione finale. L'Amministrazione, infatti, può rinunciare alla risoluzione qualora il contribuente dimostri che le omissioni o gli errori siano dovuti a giusta causa.

In tal caso si procederà alla revisione dell'APA. La revisione è un intervento che consente alle parti coinvolte nell'APA di "assorbire", attraverso opportune modifiche all'accordo, le divergenze tra condizioni reali e condizioni attese, sempre che esse non siano così gravi da compromettere la validità del metodo di valutazione dei prezzi. L'impossibilità di trovare un accordo sulla revisione comporta la risoluzione dell'accordo.

##### La proroga

L'APA può infine essere prorogato. La domanda di proroga è soggetta alle medesime regole per la valutazione della prima proposta, ma la quantità di informazioni, dati e documentazione necessaria dovrebbe essere minore, dato che le Amministrazioni hanno già ampia conoscenza della situazione. *Liter* per ottenere la proroga dei termini sarà tanto più rapido quanto più non sarà necessario variare gli assunti di base. Il rinnovo di un APA non è comunque mai automatico e dipende dal consenso di tutte le parti coinvolte, che procederanno alla valutazione anche con riguardo al comportamento tenuto, durante l'arco temporale dell'accordo, dal contribuente.

#### 11. Lo scambio di informazioni

In presenza di procedure di APA assume particolare rilevanza il problema relativo allo scambio di

informazioni tra le Amministrazioni finanziarie coinvolte.

In primo luogo, è necessario affrontare la questione della riservatezza delle informazioni che, sebbene dipenda anche dalle disposizioni della normativa interna e convenzionale, costituisce materia delicata da discutersi preliminarmente tra le Amministrazioni fiscali ed il contribuente.

In secondo luogo, può accadere che non sia chiara la natura stessa delle informazioni utili alla procedura, specie se tra alcuni dei Paesi coinvolti nella negoziazione dell'APA non vi siano normalmente rapporti economici intensi e, conseguentemente, neanche rapporti di cooperazione. Ciò comporta il sorgere di dubbi in ordine ai dati che potrebbero essere rilevanti per l'APA. In tal caso, l'OCSE raccomanda che le Amministrazioni fiscali dei Paesi interessati prendano in esame la documentazione posseduta dalle altre autorità fiscali al solo scopo di comprendere quali, tra le informazioni disponibili, potrebbero rilevare ai fini dell'APA.

Un ultimo problema è relativo alla necessità di valutare *a priori* la rilevanza di certi dati ed informazioni, al fine di evitare un dispendio di tempo e risorse nel reperimento di notizie inutili.

## 12. Il diritto dei contribuenti ad avviare APA nel contesto delle Convenzioni contro la doppia imposizione

Come osservato in premessa, la legislazione interna attualmente in vigore non sembra permettere ai contribuenti italiani di stipulare un accordo con l'Amministrazione finanziaria per determinare preventivamente la congruità dei prezzi di trasferimento per più periodi d'imposta.

Tale carenza, tuttavia, non appare sufficiente ad impedire l'avvio di una procedura di APA bilaterale nell'ambito della procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE.

Infatti, ratificando le Convenzioni contro la doppia imposizione contenenti disposizioni relative alla procedura amichevole, l'Italia si è impegnata a "fare del suo meglio per regolare il caso per via di amichevole composizione con l'autorità competen-

te dell'altro Stato contraente..." qualora "le misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno ... un'imposizione non conforme alle disposizioni della ... Convenzione".

Il Rapporto OCSE del 1995 segnala che, qualora questioni relative a prezzi di trasferimento potessero risultare in una doppia imposizione, o far sorgere dei dubbi in relazione all'interpretazione o all'applicazione delle Convenzioni (3), le autorità competenti - in presenza di disposizioni relative a procedure amichevoli - dovrebbero generalmente poter concludere APA.

Il Rapporto OCSE del 1995 prosegue argomentando che, in virtù dei principi che sanciscono la prevalenza della normativa convenzionale su quella interna, l'assistenza di strumenti normativi all'interno della legislazione nazionale non è ostacolo alla stipula di APA bilaterali sulla base della procedura amichevole (4).

## 13. Conclusioni

Dopo Stati Uniti, Canada e Giappone, anche Regno Unito e Francia hanno recentemente regolamentato gli aspetti procedurali relativi alle istanze di APA.

L'OCSE raccomanda alle Amministrazioni finanziarie l'adozione di regole comuni per la stipula di tali accordi siglati nel contesto delle procedure amichevoli convenzionali. Tradizionalmente l'Italia si è sempre uniformata agli indirizzi OCSE. Ci si auspica quindi che, anche in tal caso, per garantire l'operatività di dette procedure amichevoli, l'autorità competente italiana emani una circolare esplicativa in materia.

(3) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Parigi, 1995, Capitolo IV, Sezione F, paragrafo 4.142.

(4) *Id.*