

Analisi e commenti

Ruling internazionale L'istituto nel contesto Ocse

24 Maggio 2004

Nell'ambito degli Apa sono raccomandati l'introduzione e l'utilizzo di accordi bilaterali e/o multilaterali in grado di ridurre il rischio di doppia imposizione e di dare maggiore certezza al contribuente

Thumbnail
Image not found or type unknown

L'applicazione alle transazioni infragruppo del principio di libera concorrenza (*at arm's lenght*), secondo cui le transazioni fra imprese associate sono assunte, ai fini fiscali, alle medesime condizioni che sarebbero state pattuite per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti (per una sua definizione, si veda l'articolo 9 della Convenzione modello Ocse contro le doppie imposizioni) e alla base della disciplina dei prezzi di trasferimento, se da un lato tende a evitare il dirottamento di redditi nei Paesi a più bassa fiscalità in cui opera l'impresa multinazionale, dall'altro lato rappresenta una delle difficoltà più rilevanti della gestione delle stesse.

Se a ciò si aggiunge che - come rilevato da organismi comunitari - gli Stati membri hanno adottato disposizioni che, nonostante la comune matrice costituita dai principi definiti dall'Ocse in materia di *transfer pricing*, contengono rilevanti differenze che comportano elevati costi di *compliance*, molti Paesi europei hanno concesso ai propri contribuenti la possibilità di ricorrere ad *advanced rulings*, al fine di risolvere, in via preventiva, ogni controversia.

In sostanza, si tratta di pareri preventivi rilasciati, su questioni specifiche, dalle Amministrazioni finanziarie. Sotto un profilo strettamente giuridico, essi non consistono in accordi fra contribuente e Fisco, in quanto hanno efficacia vincolante solo nei confronti di quest'ultimo. Tale efficacia vincolante non trova fondamento in leggi o regolamenti, ma deriva direttamente dai principi generali di efficacia, trasparenza e buon andamento della pubblica amministrazione.

In ogni caso i *rulings* sui prezzi di trasferimento costituiscono, a tutt'oggi, una fonte importante di valutazione delle operazioni fra imprese associate.

Le difficoltà applicative del principio di libera concorrenza possono portare, però, gli Stati nazionali

ad applicare i cosiddetti *ruling safe harbours*, che tentano di instaurare un rapporto di fiducia tra il contribuente e l'Amministrazione preposta ai controlli e che rappresentano in buona sostanza dei regimi normativi semplificati. In sintesi, un *safe harbour* ("porto sicuro") consiste in una norma di legge che si applica a una determinata categoria di contribuenti e che esenta i contribuenti aventi diritto da alcuni obblighi imposti dalla normativa fiscale, introducendo obblighi eccezionali e, di regola, di più facile ottemperanza. Nel caso specifico del *transfer pricing*, le regole amministrative di un *safe harbour* possono variare dall'esonero totale, per i contribuenti interessati, dall'obbligo di conformarsi alle leggi e ai regolamenti in materia di *transfer pricing* di un dato Paese, all'obbligo di rispettare le varie norme procedurali come condizione necessaria per usufruire del *safe harbour*.

Gli strumenti che, però, sono maggiormente raccomandati dall'Ocse riguardano gli *Advanced Pricing Agreements* (Apa), consistenti in accordi che precedono determinate operazioni e che stabiliscono un insieme di criteri, quali metodi di calcolo, elementi di confronto, aggiustamenti, ipotesi di base, aventi lo scopo di determinare i prezzi di trasferimento di quelle operazioni per un periodo di tempo prefissato. A differenza dei *rulings*, essi hanno efficacia vincolante sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente. Il vantaggio che l'utilizzo di tale strumento è in grado di apportare a entrambi i soggetti in causa appare evidente, anche se può rivelarsi controproducente qualora coinvolga solo l'Amministrazione finanziaria del paese di residenza (Apa unilaterali). In tale eventualità, un simile accordo, infatti, potrebbe generare problemi di doppia imposizione, qualora l'altra autorità non ne riconosca l'attendibilità e quindi non accetti i prezzi così predeterminati.

Se, ad esempio, una società italiana vende a una consociata estera dei beni prodotti in Italia affinché vengano commercializzati nello Stato di destinazione e, per determinare il prezzo di vendita, utilizza il metodo del *cost plus* (metodo del costo maggiorato), l'autorità fiscale estera potrebbe non ritenere congruo il metodo utilizzato e preferire il *resale price method* (metodo del prezzo di rivendita).

È evidente come l'uso di diversi metodi di determinazione del prezzo di libera concorrenza (*at arm's length*) da parte delle autorità fiscali coinvolte conduca a risultati differenti da quelli raggiunti in prima battuta con la stipulazione dell'Apa unilaterale. Ecco perché l'Ocse, nell'ambito degli Apa, raccomanda l'introduzione e l'utilizzo di accordi bilaterali e/o multilaterali, in grado di ridurre il rischio di doppia imposizione e di dare maggiore certezza al contribuente.

In ogni caso, per ovviare a problemi di doppia imposizione e al fine di garantire una certa uniformità, la stessa Ocse ha fornito preziosi suggerimenti per l'applicazione della cosiddetta *Mutual Agreement Procedure* (procedura amichevole), un meccanismo utilizzato dalle

Amministrazioni fiscali per risolvere le controversie relative all'applicazione delle Convenzioni per evitare la doppia imposizione.

Detta procedura di accordo reciproco, descritta e autorizzata dall'articolo 25 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, può essere utilizzata per eliminare la doppia imposizione, derivante da una rettifica primaria (*primary adjustment*) di *transfer pricing* operata dall'Amministrazione fiscale della prima giurisdizione, attraverso una rettifica corrispondente (*corresponding adjustment*) operata dall'Amministrazione fiscale della seconda giurisdizione per tener conto proprio della rettifica primaria.

Ulteriore strumento di risoluzione delle controversie in materia di fiscalità internazionale relativa ai prezzi di trasferimento è rappresentato dalla Convenzione arbitrale 90/436/Cee (procedura arbitrale), ratificata dall'Italia nel 1993 ed entrata in vigore dal 1° gennaio 1995 con l'intento di supplire alle carenze della procedura amichevole prevista nel Modello Ocse.

Data la possibilità che gli Apa si riferiscano alle condizioni applicabili a operazioni che possono aver luogo in più anni, l'Ocse si sofferma sul carattere previsionale di tali accordi.

Più in particolare, esiste la necessità che tali previsioni siano basate su ipotesi ragionevoli e che gli elementi immutabili nella determinazione dei prezzi di trasferimento siano rappresentati dalla metodologia usata per calcolarli e non dai singoli prezzi.

In tema di procedure, l'Ocse specifica come gli Apa, rispetto a procedure ordinarie di ruling, implicino in misura prevalente un esame dei fatti e non un'analisi di problemi di carattere legale. Tale affermazione non deve però trarre in inganno dal momento che tra gli elementi di fatto di un'operazione commerciale non possono non considerarsi i contratti stipulati tra le parti e le relative clausole, in quanto rilevanti per la determinazione dei prezzi. Pertanto, è evidente come potrebbe comunque essere necessaria un'analisi legale.

Per quanto riguarda il rapporto con il contribuente - continua l'Ocse - lo stesso deve essere improntato a una natura collaborativa e cooperativa. Infatti, l'accordo dovrebbe essere il frutto di una decisione presa in stretta collaborazione con il contribuente, il quale fornisce il metodo che ritiene applicabile nelle particolari circostanze e i relativi documenti e informazioni in grado di supportarlo, come per esempio dati di mercato e transazioni comparabili.

Un punto interessante che l'Ocse tratta è quello relativo all'immutabilità o meno dell'accordo. L'Apa, infatti, non dovrebbe essere immutabile, anzi dovrebbe risultare possibile una revisione o addirittura la cancellazione dell'accordo stesso per gli anni futuri qualora cambino in maniera significativa le operazioni dell'impresa o circostanze imprevedibili modifichino l'attendibilità del metodo accettato. Di conseguenza, l'Apa dovrebbe prevedere controlli periodici al fine di verificare

il rispetto dei contenuti dell'accordo, sebbene i prezzi oggetto dell'accordo stesso non siano suscettibili di accertamento. Come conseguenza estrema, nel caso in cui si ravvisi una frode oppure una falsa rappresentazione di informazioni in sede di negoziazione oppure non vengano rispettati gli accordi presi da parte del contribuente, l'Ocse ritiene che l'Apa debba essere annullato, anche retroattivamente, avvertendo necessariamente l'Amministrazione fiscale estera.

di

Simone D'Ippolito

Simone Di Vaia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/ruling-internazionale-listituto-nel-contesto-ocse>