



A cura di Diletta Fuxa ed Elena Baron

Lo scorso 28 settembre 2022, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (nel proseguo "OCSE") ha pubblicato il "*Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*"¹ (nel proseguo "Manuale") che ha l'obiettivo di fornire una guida sia alle autorità fiscali (anche "Autorità Competenti" o "Amministrazioni Finanziarie") che ai contribuenti in tema di *Bilateral Advance Pricing Arrangement* (nel proseguo "BAPA"), illustrandone finalità, criticità e identificando delle *best practices* utili al fine rendere lo strumento più efficiente.

In generale, gli *Advance Pricing Arrangement* (nel proseguo "APA") sono degli strumenti messi a disposizione dalle Autorità Competenti al fine di eliminare fenomeni di doppia imposizione, mediante i quali il contribuente può acquisire la certezza del trattamento fiscale, con riferimento alle operazioni transfrontaliere poste in essere all'interno di un gruppo multinazionale, tramite la stipula di un accordo preventivo tra/con le Amministrazioni Finanziarie che predetermini i parametri (e.g., metodo, comparabili, assunzioni critiche) che saranno utilizzati per la determinazione dei prezzi di trasferimento in un predeterminato periodo di tempo.

Più nello specifico, sono previste tre categorie di APA, come di seguito riepilogate:

- gli APA unilaterali, ovvero accordi tra contribuente e singola Amministrazione Finanziaria che forniscono la certezza fiscale solo in relazione alle transazioni in una singola giurisdizione;

¹ Il manuale può essere consultato tramite il seguente link <https://www.oecd.org/publications/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual-4aa570e1-en.htm>

- i BAPA che consistono in accordi tra due Autorità Competenti e, solitamente, implementati nei relativi stati mediante accordi che coinvolgono il contribuente e ciascuna Autorità Competente;
- gli APA multilaterali che coinvolgono più giurisdizioni fiscali, ma che richiedono un maggior sforzo in termini di coordinamento.

Tra le tipologie elencate, il Manuale fornisce alcune linee guida di necessaria implementazione al fine di rendere i BAPA un procedimento più veloce e meno dispendioso in termini monetari, sia da parte delle Autorità Competenti che dei contribuenti, con lo scopo di:

- ridurre i ritardi originati dai disallineamenti procedurali;
- evitare le asimmetrie informative;
- stimare nel modo più realistico possibile le risorse necessarie e le tempistiche per la conclusione della procedura nelle fasi iniziali della stessa;
- garantire trasparenza e collaborazione tra le Autorità Competenti e i contribuenti.

Di seguito sono elencate le *best practices* identificate dal Manuale suddivise per area di intervento.

A. Promuovere una procedura BAPA collaborativa e cooperativa

Best Practice 1

Le Autorità Competenti e i contribuenti dovrebbero confrontarsi vicendevolmente in modo equo, trasparente e secondo buona fede, facendo sì che ogni procedura sia definita sulla base degli aspetti di merito.

L'approccio dovrebbe essere basato sul *Model Tax Convention* e sulle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento, oltre che sul rispetto delle normative fiscali interne.

La posizione delle Autorità Competenti non dovrebbe essere determinata in base alla massimizzazione del gettito e, allo stesso modo, quella del contribuente al risparmio di imposta.

Best Practice 2

Durante il processo per la sottoscrizione dei BAPA, i contribuenti devono presentare le loro dichiarazioni dei redditi in coerenza con le posizioni assunte nella domanda di BAPA, con riferimento alle annualità oggetto del procedimento.

B. Fornire una guida chiara al procedimento

Best Practice 3

Tutte le giurisdizioni in cui gli accordi BAPA sono consentiti dovrebbero avere regole, linee guida e procedure pubblicate e chiare che delineino le modalità di accesso alla procedura e i relativi *step*.

C. Sfruttare la tecnologia per aumentare l'efficienza

Best Practice 4

Le giurisdizioni dovrebbero ricorrere ad un maggior uso della tecnologia durante il procedimento, prevedendo modalità telematiche per la comunicazione e lo scambio di informazioni.

D. Fornire aspettative realistiche in merito alla probabile durata del procedimento

Best Practice 5

Le giurisdizioni e i contribuenti dovrebbero avere come obiettivo quello di sottoscrivere l'accordo entro 30 mesi dall'avvio dello stesso, con la prospettiva, grazie all'ottimizzazione del processo, di riuscire a concluderlo entro 24 mesi.

In caso di allungamento delle tempistiche, le Autorità Competenti dovrebbero comunicare al contribuente una data di presunta conclusione e coinvolgere funzionari più esperti al fine di rivedere la pratica e capire le motivazioni del ritardo.

E. Assicurare che i BAPA siano preventivi

Best Practice 6

Le annualità coperte da un BAPA dovrebbero essere almeno cinque, di cui almeno due preventive, a condizione che non vi siano mutamenti sostanziali nei fatti e nelle circostanze alla base dell'accordo da stipulare.

F. Garantire un'adeguata dotazione di risorse

Best Practice 7

Le Autorità Competenti dovrebbero disporre di adeguate risorse e i funzionari dovrebbero avere una formazione specifica e sufficiente per poter gestire la procedura.

G. Aumentare la comunicazione e la trasparenza

Best Practice 8

I funzionari e i contribuenti dovrebbero mantenere, in ogni fase della procedura, una regolare comunicazione. Questo aspetto è particolarmente importante, ma non limitato, alle fasi in cui il contribuente non è coinvolto attivamente.

Best Practice 9

Una volta che la domanda di BAPA è stata accettata e la procedura iniziata, le Autorità Competenti delle giurisdizioni coinvolte dovrebbero mantenere una comunicazione regolare per tutta la durata del procedimento.

Best Practice 10

Le Autorità Competenti, in caso di *turnover* del personale coinvolto nelle procedure, dovrebbero assicurare che i passaggi di consegne tra i funzionari assegnati siano organizzati e gestiti in modo appropriato.

H. Primo Contatto e Pre-Filing

Best Practice 11

I contribuenti dovrebbero informare entrambe le Autorità Competenti circa la loro volontà di richiedere l'ammissione ad un BAPA. Una volta avviata la discussione preliminare, formale o meno, con la singola Amministrazione Finanziaria, il contribuente dovrebbe notificare anche all'altra Autorità Fiscale la possibilità di presentare tale domanda.

Best Practice 12

Durante ogni incontro precedente alla formale presentazione della istanza di BAPA, l'Autorità Competente non dovrebbe indebitamente influenzare il contribuente circa la posizione da tenere nell'istanza, né intraprendere analisi se non allo scopo di informare il contribuente sulle questioni che dovrebbero essere contenute nella domanda di accesso al procedimento.

I. Fase di richiesta e accettazione del BAPA

Best Practice 13

Il contribuente dovrebbe inviare la domanda di accesso alla procedura di BAPA contemporaneamente a entrambe le Autorità Competenti. Tale domanda di accesso dovrebbe contenere le stesse informazioni.

Best Practice 14

Nel caso in cui le Autorità Competenti non adottino una lingua comune, il contribuente dovrebbe allegare una traduzione in inglese, salvo che le Amministrazioni Fiscali non abbiano stabilito diversamente. Inoltre, la lingua del procedimento deve essere concordata tra le parti.

Best Practice 15

Una volta ricevuta l'istanza di BAPA, l'Autorità Competente dovrebbe informare l'Amministrazione Finanziaria dell'altro stato e, eventualmente, discutere degli aspetti preliminari.

Best Practice 16

Le singole giurisdizioni dovrebbero riuscire a decidere in merito all'ammissibilità della domanda di BAPA entro 30 giorni dal ricevimento della stessa e informare immediatamente il contribuente e l'altra Autorità Fiscale.

Nel caso in cui il termine di 30 giorni non possa essere rispettato, l'Autorità Competente dovrebbe informare il contribuente e la controparte circa la data stimata della decisione.

J. Fase post-accettazione BAPA e raccolta di informazioni

Best Practice 17

A seguito dell'ammissione alla procedura, le Autorità Competenti e il contribuente dovrebbero stabilire le tempistiche per ogni fase della procedura. Sulla base delle scadenze concordate, le parti dovrebbero impegnarsi a rispettare quanto pattuito affinché le varie tempistiche vengano rispettate.

É importante che il contribuente valuti la propria capacità di rispondere ad eventuali richieste di informazioni prima di definire il calendario.

Best Practice 18

Le Autorità Competenti dovrebbero coordinarsi nella fase di raccolta delle informazioni, così da evitare inutili duplicazioni. Qualora necessario, le interviste funzionali dovrebbero essere effettuate congiuntamente dalle Amministrazioni, anche in teleconferenza. Se ci fosse la necessità di redigere delle minute, queste dovrebbero essere condivise sia con il contribuente che tra le due Amministrazioni Finanziarie.

Best Practice 19

Il contribuente dovrebbe fornire tutte le informazioni richieste ad entrambe le Autorità Competenti quanto prima anche se la richiesta è pervenuta solo da una Amministrazione.

Best Practice 20

Le Autorità Competenti dovrebbero richiedere al contribuente solo le informazioni necessarie e rilevanti al fine di avere una visione chiara e completa in merito alle tematiche legate alla procedura di BAPA.

Best Practice 21

Se, durante la fase di raccolta della documentazione necessaria, un'Autorità Competente non è sostanzialmente d'accordo con la delineazione delle transazioni così come definite dal contribuente, la stessa dovrebbe condividere tale parere con l'altra Autorità Fiscale quanto prima.

K. Position Papers e discussione con l'Autorità Competente

Best Practice 22

I *position papers* e le discussioni con le Autorità Competenti dovrebbero basarsi sui dati finanziari più recenti, compresi anche il bilancio non ancora revisionato a patto che il contribuente attesti che tali dati siano una rappresentazione fedele della transazione (o transazioni) oggetto di BAPA.

Quando viene fissato un incontro, le Autorità Competenti dovrebbero concordare la data entro la quale è necessario presentare i *position papers* al fine di avere il tempo necessario per analizzare tali documenti.

Best Practice 23

I contribuenti non dovrebbero avere accesso ai *position papers* ed essere coinvolti nelle discussioni sostanziali tra le Autorità Competenti.

Best Practice 24

Durante la discussione, allorquando una Amministrazione Finanziaria sollevi una questione, dovrebbe, se possibile, suggerire alla controparte negoziale una raccomandazione su come risolvere la stessa.

Best Practice 25

Le Autorità Competenti dovrebbero accordarsi su chi debba redigere la bozza di BAPA.

L. Finalizzazione e implementazione

Best Practice 26

Le Autorità Competenti e i contribuenti dovrebbero finalizzare e implementare il BAPA il prima possibile.

Best Practice 27

I termini di ogni accordo domestico tra Autorità Competente e contribuente dovrebbero essere simili a quelli del BAPA, fatti salvi i requisiti definiti dalla normativa locale.

M. Interazione tra *tax audit* e procedura BAPA

Best Practice 28

Le varie giurisdizioni dovrebbero adottare adeguate procedure/pratiche per garantire che i verificatori e i funzionari incaricati dei BAPA interagiscano e si coordinino in modo efficace; tali interazioni, inoltre, dovrebbero essere comunicate all'altra Amministrazione Finanziaria. Si dovrebbero anche prevedere delle linee guida/manuali operativi che includano una spiegazione delle interazioni tra *tax audit* e procedura BAPA.

N. Rinnovo del BAPA

Best Practice 29

Se richiesto dal contribuente e considerato appropriato, in generale, il rinnovo del BAPA dovrebbe essere valutato nell'ultimo anno coperto della procedura, qualora si preveda che i fatti e le circostanze rilevanti siano i medesimi.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.