



SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL TRANSFER PRICING 2021

APA e Covid-19

SARAH SUPINO

APA E COVID-19

- *Advance pricing agreements* (APA) sono accordi conclusi con le amministrazioni fiscali nazionali che hanno lo scopo di fornire certezza preventiva relativamente ai criteri e ai metodi adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento
- Art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973: *«Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti: a) **preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del medesimo testo unico. Le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura di cui al periodo precedente anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'articolo 110 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986»***
- In un contesto generale di profonda incertezza, gli APA sono uno strumento efficace per avere sicurezza e prevenire le controversie in materia di prezzi di trasferimento
- La loro stesura è avvenuta prima della crisi pandemica in circostanze economiche completamente diverse da oggi, ciò determina la necessità di verificare se tali accordi possano essere modificati per l'esercizio 2020 e i successivi esercizi

APA E COVID-19

- 1. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO**
- 2. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO**
- 3. APA – NORMATIVA ITALIANA**

APA E COVID-19

- 1. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO**
- 2. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO**
- 3. APA – NORMATIVA ITALIANA**

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO

- Gli APA restano vincolanti e devono essere rispettati, mantenuti e confermati (*respected, maintained and upheld*)
- Ciò vale **a meno che** non si sia verificata una condizione che ha portato alla cancellazione o alla revisione dell'APA per violazione delle c.d. ipotesi critiche (*breach of critical assumptions*)
- I contribuenti e le amministrazioni fiscali **non possono automaticamente ignorare o modificare i termini degli APA esistenti** a causa del cambiamento delle circostanze economiche
- A questo proposito, occorre guardare prioritariamente:
 - al contenuto dello stesso APA, che descriverà esplicitamente ciò che costituisce una situazione di inadempienza o mancato rispetto di una *critical assumption*, nonché le conseguenze che ne derivano
 - al diritto interno
- La regola è l'ultrattività dell'APA, la deroga è la sua modifica

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO

- Cambiamento di condizioni economiche e ipotesi critiche
 - La pandemia COVID-19 e la risposta dei governi hanno drammaticamente influenzato le condizioni economiche e di mercato ed è **probabile che** si qualificino come una violazione dei presupposti critici
 - Tuttavia un semplice cambiamento nei risultati aziendali durante il periodo interessato dalla pandemia COVID-19 **non comporta di per sé** una violazione di un'ipotesi critica (a meno che il particolare APA non avesse un'ipotesi critica concernente i cambiamenti nei risultati aziendali)
 - Analisi caso per caso, tenendo conto delle circostanze individuali del contribuente e dell'ambiente commerciale
- Effetti
 - **Revisione:** il contribuente e le amministrazioni fiscali continuano a beneficiare dell'APA per tutto il periodo proposto, pur applicando termini diversi
 - **Cancellazione:** l'APA è privo di effetti *ex nunc*
 - **Revoca:** l'APA è privo di effetti *ex tunc*
- L'OCSE sottolinea che misure drastiche, come la cancellazione o la revoca, non dovrebbero essere attuate in modo automatico in caso del mancato rispetto dei termini dell'accordo

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO

- Suggerimenti per la rinegoziazione
 - *term test*, ossia valutazione dei risultati per tutto il periodo di validità dell'accordo e non per singolo anno d'imposta
 - estensione del periodo di validità dell'accordo in combinazione con il *term test* in modo da compensare i risultati eccezionali del 2020 con un maggiore numero di annualità a condizioni ordinarie
 - segregazione per anno d'imposta, così da distinguere tra anni impattati dal COVID-19 e anni non colpiti
 - cancellazione dell'accordo per il 2020 con rinnovo per gli anni successivi ed eventuale rinegoziazione del contenuto
 - aggregazione di tutte le transazioni oggetto dell'accordo, in origine considerate separatamente, così da verificare se congiuntamente possano soddisfarne le condizioni
 - possibilità di stipulare accordi separati, ossia un accordo "breve" avente ad oggetto i soli anni impattati dal COVID-19 e uno differente per gli anni successivi
 - possibilità di stipulare un accordo per il periodo di tempo ordinariamente previsto prevedendo una valutazione dell'impatto del COVID-19 *ex-post* per ciascun anno interessato, con possibilità di effettuare aggiustamenti retroattivi, ove possibile
- Art. 31-ter, comma 2
 - *Gli accordi di cui al comma 1, qualora non conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.*

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO

- Documentazione di supporto pertinente:
 - descrizione del segmento di attività
 - profitti previsti ed effettivi del settore di attività per gli esercizi interessati da COVID-19
 - eventuali modifiche proposte o implementate a accordi preesistenti
 - descrizione degli effetti del Covid-19 su una metodologia concordata dei prezzi di trasferimento
 - conto profitti e perdite dettagliato con una ripartizione delle spese (di vendita, generali, amministrative) relative agli esercizi interessati da COVID-19
 - informazioni sul comportamento di terze parti (rilevanza «rafforzata»)

APA E COVID-19

- 1. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO**
- 2. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO**
- 3. APA – NORMATIVA ITALIANA**

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO

- Lato contribuente:
 - Se un contribuente ritiene che i termini dell'APA non siano più appropriati, **non dovrebbe cercare unilateralmente di violare deliberatamente ipotesi critiche o non rispettare i termini o le condizioni dell'APA**, e dovrebbe **evitare di effettuare aggiustamenti di prezzo inaffidabili** o intraprendere altre azioni che non sono coerenti con (o comunque non rispettano) i termini dell'APA che potrebbe ritenere non appropriati
 - Quando i contribuenti hanno dubbi, dovrebbero **rivolgersi all'amministrazione fiscale competente in modo trasparente** per discutere le loro preoccupazioni, comunicando tempestivamente tutte le informazioni pertinenti
 - In tal modo, si potrà preservare un ambiente non conflittuale vitale per il successo dei negoziati APA

OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO

- Lato amministrazione:
 - L'OCSE pone l'accento sulla difficoltà posta dalla disponibilità ritardata di dati contemporanei su società o transazioni comparabili potrebbe causata dalla pandemia. I contribuenti e le amministrazioni fiscali dovrebbero essere consapevoli che la determinazione di un risultato affidabile a condizioni di mercato **richiede flessibilità e esercizio di buon senso**
 - Le amministrazioni fiscali sono **incoraggiate a tenere a mente queste complessità** quando eseguono valutazioni del rischio, valutano le posizioni sui prezzi di trasferimento sugli audit e considerano il supporto e la documentazione forniti dai contribuenti che potrebbero dimostrare sforzi e attenzione ragionevoli quando si cerca di rispettare il principio di libera concorrenza
 - Problemi sui prezzi di trasferimento che sorgono a seguito della pandemia Covid-19 potrebbero dar luogo a un gran numero di controversie (anche in **MAP**)
- **Tutte le parti sono incoraggiate ad adottare un approccio flessibile e collaborativo** per determinare come tenere conto ai fini delle determinazioni in materia di TP delle attuali condizioni economiche

APA E COVID-19

- 1. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI MERITO**
- 2. OCSE – RACCOMANDAZIONI DI METODO**
- 3. APA – NORMATIVA ITALIANA**

APA – NORMATIVA ITALIANA

- Relazione illustrativa all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973: tendenziale superamento del controllo tradizionale in favore di nuove modalità “*di interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi*”
- Ciò al fine di:
 - garantire stabilità e certezza giuridica in ordine alle conseguenze delle operazioni di maggiore rilevanza economica poste in essere dal contribuente
 - attrarre investimenti esteri
- Natura dell'istituto è “ibrida”
 - La stessa locuzione utilizzata dal legislatore nella rubrica dell'articolo “*accordi preventivi*” manifesta la volontà di assimilare l'atto conclusivo della procedura ad un atto a contenuto «transattivo»
 - Diverso da interpello (attività consultiva unilaterale)
 - Diverso da adesione (provvedimento)
- Non certo un accordo su *an* e *quantum* della pretesa tributaria (che sarebbe incostituzionale), ma un negozio di diritto pubblico, che l'Amministrazione finanziaria sottoscrive nell'esercizio dei suoi poteri in cui si cristallizza *ex ante* in contraddittorio una ricostruzione in fatto e un'interpretazione in diritto per fini di certezza normativa

APA – NORMATIVA ITALIANA

- L'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, comma 2 fa salvi *«mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi»*
- Provv. prot. n. 2016/42295, par. 9.3: *«Con istanza motivata e circostanziata, da inoltrarsi con le modalità di cui al punto 2.2, l'impresa può richiedere, durante il periodo di vigenza dell'accordo, la modifica del medesimo, quando sopravvengono circostanze **non previste né altrimenti prevedibili** e sostanziali mutamenti di quelle iniziali, parimenti non previsti né altrimenti prevedibili, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo»*
- Iniziativa:
 - dell'Ufficio con apposito invito
 - del contribuente, con istanza motivata che dovrà indicare in maniera completa e dettagliata le modifiche proposte e le ragioni "di fatto e di diritto" poste a base delle modifiche proposte
- Il procedimento deve concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza del contribuente o dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta intervenuto o, quando non sia possibile accertare tale data dalla data di comunicazione dell'Ufficio
- Ostacoli «solo» formali
 - Riesame ostacolato sia per la necessità di svolgere analisi complesse con dati non definitivi, sia per le tempistiche del procedimento
 - Tuttavia, fino ad oggi, l'Agenzia delle Entrate ha sempre considerato il termine come meramente ordinatorio (ultimo bollettino *ruling*, tempo medio sottoscrizione 16 mesi)

APA – NORMATIVA ITALIANA

- Mancata revisione
 - Qualora non si pervenga ad una “*comune decisione sulla revisione dell’accordo*”, ovvero si constati l’oggettiva impossibilità di modificare l’accordo stesso, questo “*si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta intervenuto*” ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, “*da quella [successiva] di comunicazione dell’invito*” al contraddittorio (par. 9.2. provv. att.)
- Risoluzione dell’accordo per violazione
 - L’accordo si considera risolto, eventualmente in maniera parziale, a decorrere «*dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell’accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data [precedente] di efficacia originaria dell’accordo medesimo*» (par. 8.3. provv. att.)
 - Retroattività «peggiorativa» – funzione latamente sanzionatoria
 - L’Ufficio ne dà comunicazione all’impresa con lettera raccomandata ovvero con altra delle modalità ammesse dal provvedimento (processo verbale)
 - Puntualizzato nella circolare 7 maggio 2021, n. 4/E (par. 1.5.3.)
- Mancato rinnovo
 - L’Ufficio comunica l’avvio dell’istruttoria volta al rinnovo dell’accordo ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato (par. 10.2 provv. att.)

APA – NORMATIVA ITALIANA

- Direttamente impugnabile innanzi alla CT?
 - Le ragioni del NO
 - Il diniego non contiene una pretesa tributaria ben individuata e non sembra presentare un'immediata portata afflittiva delle prerogative del contribuente
 - Il diniego è privo di connessione con un momento espressivo della funzione impositiva o di denegata restituzione (connotato tipico, invece, di tutte le ipotesi di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, e di quelle estensivamente ritenute impugnabili) e non riverbera effetti nell'*an* o nel *quantum* di una pretesa impositiva
 - Il diniego non è un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente in quanto l'impresa può generalmente porre comunque in essere l'eventuale comportamento non condiviso dagli uffici, rimanendo ovviamente esposta al potere di accertamento da contestare in contenzioso
 - Le ragioni del SI
 - Il diniego impedisce di fruire di (potenziali) benefici soprattutto sotto il profilo sanzionatorio, di talché è assimilabile ad un diniego di agevolazioni o al rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari e, di conseguenza, autonomamente impugnabile ex art. 19, comma 1, lett. h)
 - Nei fatti, l'immediata impugnabilità è sostanzialmente priva di utilità per l'impresa in quanto non tutelerebbe l'istante, dati i lunghi tempi per ottenere una decisione giurisdizionale definitiva sulla questione oggetto della procedura
- Censurabile in sede amministrativa?
- Più validi motivi per sostenere un'autonoma impugnabilità,
 - della declaratoria di rigetto della richiesta di rinnovo dell'accordo
 - della comunicazione di risoluzione dell'accordo, che consegue alle ipotesi di violazione dei termini del *ruling*
 - in questi casi, è prevista espressamente la motivazione del diniego in quanto viene imputato al contribuente un comportamento tale da pregiudicare il diritto a continuare a fruire dell'accordo nei termini convenuti

CONTATTI

ROMA

Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO

Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010

WWW.SALVINIESOCI.IT