

”

APA E MAP: il manuale c.d. “MoMA” dell’OCSE per la gestione delle controversie

Alessandro Valente



Articolo pubblicato sulla Rivista “La Gestione straordinaria delle imprese” n. 3/2023

APA E MAP: IL MANUALE C.D. “MoMA” DELL’OCSE PER LA GESTIONE DELLE CONTROVERSIE



Alessandro VALENTE

Valente Associati GEB Partners | Crowe Valente | Crowe UAE

In data 1° febbraio 2023 è stato pubblicato il “Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing” (c.d. MoMA). Obiettivo del manuale è quello di fornire linee guida e di delineare standard minimi in merito alle procedure APA e MAP che contribuiscano a eliminare o ridurre l’incertezza nell’ambito delle controversie fiscali internazionali e dei prezzi di trasferimento.

1

PREMESSA

L’intensificarsi degli scambi internazionali, delle transazioni tra società appartenenti a gruppi multinazionali e dei controlli dell’Amministrazione finanziaria in materia di prezzi di trasferimento hanno reso necessario un ampliamento della **collaborazione** tra Amministrazioni fiscali e contribuenti, nonché tra le stesse Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati, al fine di **individuare sia i criteri che le modalità tecniche per la definizione di eventuali controversie e per la determinazione dei prezzi di trasferimento**¹.

Le *Transfer Pricing Guidelines* analizzano i procedimenti amministrativi cui i Paesi aderenti all’OCSE possono avvalersi al fine di:

- prevenire o comporre controversie sorte in ambito *transfer pricing*,
- minimizzare il rischio di doppia imposizione, che si verifica quando, in fase di

rettifica dei prezzi, lo stesso reddito viene tassato contemporaneamente nei Paesi coinvolti dalle transazioni.

La *ratio* della predisposizione di tali strumenti amministrativi si rinviene nelle difficoltà interpretative e operative che, in fase di accertamento e di contenzioso, non permettono di pervenire ad una corretta valorizzazione delle transazioni internazionali delle imprese collegate, secondo le condizioni del regime di libera concorrenza.

Gli strumenti amministrativi volti alla composizione delle controversie in materia di *transfer pricing* sono i seguenti:

- le **procedure amichevoli di accordo** tra Amministrazioni finanziarie previste dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (ai sensi dell’art. 25 del Modello OCSE) e dalla Convenzione arbitrale 436/90/CE;
- gli **advance pricing agreements**: in Italia, tali accordi erano stati introdotti mediante lo strumento del *ruling* di *standard in-*

1 L’articolo prende spunto da quanto delineato in Valente P. “Manuale del Transfer Pricing”, 2022, Milano, cap. 15, parte II.

ternazionale (art. 8 del DL 269/2003), ora abrogato dal DLgs. 147/2015 che ha inserito il nuovo art. 31-*ter* nel DPR 600/73, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" attraverso cui si consente alle imprese con attività internazionale di avvalersi di uno strumento di definizione preventiva di alcune fattispecie fiscale (l'ambito di applicazione di tali accordi risulta più ampio rispetto al precedente *ruling* internazionale).

Al fine di avere maggiore contezza in merito al corretto svolgimento delle procedure MAP e APA, l'OCSE ha pubblicato l'1 febbraio 2023 il documento "*Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*" (c.d. MoMA) il cui obiettivo è quello di fornire chiarimenti in merito ad aspetti sostanziali e procedurali alle diverse giurisdizioni, stante la limitata esperienza di talune di esse nella gestione di MAP e APA bilaterali.

2

LE PROCEDURE AMICHEVOLI MAP

L'art. 25 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE (di seguito anche "Modello OCSE" o "Convenzione") disciplina l'istituto della MAP (*Mutual Agreement*

Procedure) e della procedura arbitrale per la risoluzione di questioni interpretative, nonché dei casi di doppia imposizione che non è stato possibile risolvere con l'applicazione delle altre disposizioni previste nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni².

La procedura amichevole può essere utilizzata per la risoluzione di determinate **tipologie di controversie** quali:

- l'adozione di misure adottate da uno o da entrambi gli Stati contraenti che comportino, o che comporteranno, un'imposizione verso il contribuente non conforme alle disposizioni della convenzione (par. 1). In questo caso, spetta allo stesso contribuente richiedere l'applicazione di una procedura amichevole, al fine di ottenere un livello di imposizione in linea con i principi fissati a livello internazionale;
- le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione (par. 3);
- l'eliminazione della doppia imposizione nei casi non espressamente previsti dalla Convenzione (par. 3).

Finalità della MAP è duplice:

- da un lato rappresenta una forma di **difesa in favore del contribuente**, al fine di eliminare, evitare o prevenire un'imposizione non conforme alle disposizioni di una Convenzione;
- dall'altro, quella di istituire una forma di **consultazione e confronto tra le Ammi-**

2 La procedura amichevole è una procedura speciale. Ne consegue che essa può essere instaurata solo in casi che ricadono nell'ambito del § 1 dell'art. 25 del Modello OCSE, vale a dire i casi in cui un prelievo sia stato imposto, o sia in procinto di essere imposto, in contrasto con le disposizioni della Convenzione. Perciò, quando un prelievo è stato imposto nel mancato rispetto sia della Convenzione che del diritto interno, tale caso può essere oggetto di una procedura amichevole solo nella misura in cui riguardi la Convenzione, a meno che non esista un legame tra le regole convenzionali e le regole di diritto interno applicate in modo non conforme. L'art. 25 prevede uno strumento che permette alle autorità competenti di consultarsi tra loro al fine di risolvere, anche nel contesto delle problematiche riguardanti i prezzi di trasferimento, non solo problemi di doppia imposizione giuridica ma anche di doppia imposizione economica, e specialmente quelli risultanti dall'inclusione degli utili di imprese associate ai sensi del § 1 dell'art. 9 della Convenzione; le rettifiche corrispondenti da operare in applicazione del § 2 dello stesso articolo ricadono dunque nell'ambito della procedura amichevole, sia per quel che riguarda la verifica della loro fondatezza che la determinazione del loro ammontare. Sul tema, in ambito europeo, è intervenuta la Direttiva 2017/1852/UE del 10 ottobre 2017 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea, la quale si basa sulla consapevolezza che gli strumenti attualmente previsti dagli accordi o Convenzioni fiscali bilaterali e dalla Convenzione sull'arbitrato dell'Unione (90/436/CEE) relativi all'eliminazione delle doppie imposizioni non sempre consentono l'effettiva risoluzione di tali controversie in maniera tempestiva. La citata Direttiva si applica ai reclami che siano presentati a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il capitale percepito in un esercizio fiscale che ha inizio il 1° gennaio 2018 o in data successiva. In base a quanto previsto dall'art. 22, gli Stati membri avrebbero dovuto recepire nell'ordinamento giuridico interno le disposizioni previste in ambito europeo entro il 30 giugno 2019. L'Italia ha recepito tale Direttiva nel DLgs. 10.6.2020 n. 49.

nistrazioni fiscali degli Stati contraenti, al fine di risolvere le incertezze e le divergenze interpretative ed applicative della disciplina convenzionale.

In ambito *transfer pricing*, attraverso la procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello OCSE, vengono richiesti aggiustamenti o rettifiche previsti dall'art. 9 par. 2 del Modello OCSE al fine di evitare la presenza di doppie imposizioni³.

La procedura amichevole è applicabile anche in assenza di qualsiasi doppia imposizione contraria alla Convenzione, quando l'imposizione in questione non è conforme ad una disposizione della Convenzione.

I reclami presentati ai sensi del par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE sono ammissibili se soddisfano una duplice **condizione**:

- possono essere inoltrati alle **autorità competenti di ciascuno degli Stati contraenti**;
- devono essere inoltrati **entro tre anni dalla prima notifica** dell'atto che comporta un'imposizione non conforme alla Convenzione.

La **procedura** si compone in due distinte fasi. La prima fase, che inizia con l'inoltro del reclamo da parte del contribuente, si svolge esclusivamente tra il contribuente e l'autorità competente dello Stato al quale il primo si rivolge. Le disposizioni del par. 1 dell'art. 25 del Modello OCSE attribuiscono al contribuente interessato un diritto a rivolgersi non solo alle autorità competenti del proprio

Stato di residenza o nazionalità, come nella precedente versione del Modello di Convenzione OCSE, ma anche a quello dell'altro Stato contraente, a prescindere dal fatto che abbia esaurito tutti i rimedi disponibili secondo la normativa interna⁴.

Parallelamente, tale autorità competente ha l'obbligo di valutare se il ricorso sia giustificato e, quando appaia giustificato, di provvedere in una delle modalità previste dal par. 2 dell'art. 25.

Qualora l'autorità competente adita dovesse riconoscere la fondatezza del ricorso e dovesse verificare che l'imposizione contestata non è dovuta, la stessa è tenuta al più presto a compiere le rettifiche o concedere gli sgravi che appaiono opportuni. In tale situazione, la questione può essere risolta senza ricorso alla procedura amichevole.

In virtù di quanto disposto par. 2 dell'art. 25, qualora, l'autorità competente dovesse ritenere che l'imposizione contestata è dovuta, integralmente ovvero in parte, essa dovrà avviare la vera e propria procedura amichevole.

Nella seconda fase, la procedura prosegue tra gli Stati contraenti. Sebbene il par. 2 dell'art. 25 imponga un obbligo di negoziazione, le parti sono soggette soltanto all'obbligo di impegnarsi al raggiungimento dell'accordo e non anche a quello di raggiungere un risultato.

Il par. 5 dell'art. 25 del Modello OCSE introduce un meccanismo che consente il ricorso alla **procedura arbitrale** per la risoluzione

3 L'art. 9, § 2, del Modello di Convenzione OCSE dispone che "allorché uno Stato contraente include fra gli utili di un'impresa di detto Stato – e di conseguenza assoggetta a tassazione – utili sui quali un'impresa dell'altro Stato contraente è stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero maturati a favore dell'impresa del primo Stato, se le condizioni fissate fra le due imprese fossero state quelle convenute fra imprese indipendenti, allora detto altro Stato farà un'apposita correzione all'importo dell'imposta ivi applicata su tali utili. Nel determinare tali correzioni, dovrà usarsi il dovuto riguardo alle altre disposizioni della presente Convenzione e le autorità competenti degli altri Stati si consulteranno, ove necessario". Pertanto, qualora uno Stato dovesse procedere ad una rettifica del reddito in aumento in seguito alla correzione dei prezzi di trasferimento interni, in osservanza del principio dell'*arm's length*, l'altro Stato dovrebbe effettuare una corrispondente rettifica in diminuzione. Bisogna operare una distinzione tra: (i) "rettifiche primarie", le quali consistono nella variazione in aumento del reddito imponibile del contribuente per effetto dell'accertamento del valore normale della transazione oggetto della verifica da parte del Fisco; e (ii) "rettifiche corrispondenti" (*correlative o corresponding adjustment*), che rappresentano le variazioni simmetricamente in diminuzione del reddito imponibile in capo alla controparte nella transazione oggetto della verifica primaria.

4 In data 21 novembre 2017 è stato approvato il nuovo Modello di convenzione contro le doppie imposizioni con il quale l'OCSE ha introdotto novità significative che implementano le Linee Guida elaborate nell'ambito del progetto c.d. BEPS ("Base Erosion and Profit Shifting"). Tra le maggiori innovazioni vi è la modifica apportata all'art. 25 che disciplina la procedura c.d. MAP ("Mutual Agreement Procedure") la quale assicura al contribuente un maggiore accesso alla procedura amichevole.

delle questioni per le quali le autorità competenti non hanno raggiunto un accordo, entro due anni dalla sottoposizione del caso. Tale procedura è parte integrante della procedura di accordo reciproco e non costituisce meccanismo alternativo per la risoluzione delle controversie che insorgono ai sensi della Convenzione. Essa, inoltre, si applica in presenza del requisito procedurale temporale: ogni questione non risolta, la quale impedisce il raggiungimento dell'accordo tra le autorità competenti, deve essere sottoposta a procedura arbitrale.

La procedura arbitrale introdotta dal par. 5 dell'art. 25 non rappresenta un meccanismo di risoluzione delle controversie alternativo né supplementare rispetto alla procedura di accordo reciproco: laddove le autorità competenti abbiano raggiunto un accordo che non lascia alcuna questione irrisolta per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni convenzionali, non vi è motivo per ricorrere alla procedura arbitrale⁵.

In data 18 dicembre 2014, l'OCSE, nell'ambito del progetto BEPS, ed in particolare dell'attuazione dell'Action 14⁶, ha pubblicato il *Discussion Draft "BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective"*, contenente alcune proposte per l'adozione di misure dirette a migliorare accesso e fun-

zionamento delle procedure di composizione amichevole delle controversie tra Stati.

Nel contesto dell'Action 14, risultano di primaria importanza l'analisi e l'individuazione degli ostacoli che impediscono agli Stati di risolvere efficacemente le dispute *"treaty-related"*, ai sensi delle disposizioni convenzionali vigenti sulla composizione per via amichevole delle controversie tra Stati.

A tal fine, si è previsto di integrare la disciplina sulla risoluzione delle controversie internazionali, presente in molti trattati bilaterali, con disposizioni che introducono *"a mandatory and binding arbitration"*.

Se è vero che l'art. 25 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE contempla, al par. 5, un meccanismo che consente il ricorso alla procedura arbitrale, è altresì vero che, ad oggi, il numero dei trattati bilaterali che contengono le *"arbitration clauses"* è piuttosto contenuto, mentre i casi di procedure amichevoli sono in costante aumento.

Ciò impedisce che sul piano internazionale bilaterale i fenomeni di doppia imposizione trovino in molti casi una effettiva quanto immediata soluzione.

In data 18 luglio 2020 è stato pubblicato il documento *"Inclusive Framework on BEPS"* nel quale è stato evidenziato che, stante l'impor-

5 La dottrina estera evidenzia come sia aumentato nel corso degli anni il ricorso alle procedure MAP. *"The increasing number of MAPs and the resulting unmitigated double taxation are a cause for serious concern. Tax disputes directly affect cross-border investments as they significantly affect the perception of legal certainty. Statistics in the public domain highlight that the MAP is struggling to cope with the increasing number of cases, and the tax cost of doing business is on the rise [...]. The underlying spirit for cross-border investment is cooperation and collaboration. Dispute resolution involving confrontation, court cases and adversarial litigation can damage relations between investors and states. Increasing the resources deployed in MAPs is not the right response. The enhancement of MAP resources unilaterally, without a matching effort by the other parties to a dispute, which typically is a developing economy with severe resource constraints, may not have a significant effect on the resolution of pending cases"* (Poonam P. K. "Is the Mutual Agreement Procedure Past Its «Best-Before Date» and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 11/2014). *"Tax disputes and double taxation are the «bogyman» of cross-border investment. As governments, in need of resources and fending off the challenge of base erosion and profit shifting, adopt proactive and aggressive positions, tax audits and tax disputes across jurisdictions are on the rise. Tax disputes usually result in a mutual agreement procedure (MAP). Whereas the length of the business cycle is getting rapidly shorter, sometimes less than one year, the average cycle time of a MAP resolution is over two years. The increasing numbers of MAP cases strain the existing MAP resources and the resulting «unmitigated» double taxation may have the unintended consequence of impeding economic growth"* (Sidhu P.K. "Is the Mutual Agreement Procedure Past Its «Best-Before Date» and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, n. 11/2014).

6 *"Action 14 – Make dispute resolution mechanisms more effective Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases"*.

tanza rivestita dalla tematica della certezza fiscale, è necessario che gli Stati prevedano *standard* minimi che assicurino la risoluzione in maniera tempestiva, efficace ed effettiva delle controversie fiscali.

A tal fine gli Stati membri dell'OECD/G20 facenti parte dell'*Inclusive Framework* sono stati oggetto di una procedura di *peer review and monitoring process*⁷.

Dall'analisi di tale procedura è emerso un incremento del numero di casi conclusi mediante MAP (*Mutual Agreement Procedure*) in quasi tutte le giurisdizioni partecipanti a tale processo, nonché un aumento delle giurisdizioni che hanno introdotto o aggiornato le "*MAP Guidance*" al fine di fornire ai contribuenti norme più chiare.

Dall'analisi delle giurisdizioni partecipanti allo "*stage 2*" del *peer review and monitoring process* è risultato che molte delle giurisdizioni oggetto di analisi si sono impegnate nella riduzione del tempo necessario per concludere i casi di MAP.

3

GLI ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA)

Obiettivo degli *Advance Pricing Agreements* (di seguito "APA"), come evidenziato anche nelle *TP Guidelines* dell'OCSE⁸, è quello di pre-

venire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*.

Gli APA sono accordi preventivi stipulati tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, della durata media compresa tra i tre e i cinque anni, in base ai quali, prima dell'effettuazione della transazione infragruppo (ovvero della determinazione delle *TP policy* concernente la disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo), vengono individuati i criteri e le modalità tecniche che porteranno alla definizione e alla determinazione dei prezzi di trasferimento. A seconda del numero di soggetti che sono coinvolti nella procedura, l'APA può assumere la forma di **accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale**⁹.

Una delle proposte maggiormente efficaci potrebbe essere quella di attivare la procedura APA in tutti i Paesi in cui si sviluppa l'attività del gruppo, al fine di giungere alla definizione di *TP policy* che siano omogenee e stabili.

In relazione a quanto disposto dalle *Guidelines* dell'OCSE, è auspicabile che la conclusione di un APA coinvolga non solo l'Amministrazione finanziaria in cui risiede il contribuente (*unilateral APA*), ma anche l'altra parte (*bilateral APA*) o le altre Autorità fiscali (*multilateral APA*) coinvolte nelle transazioni poste in essere dal contribuente stesso. Quanto detto al fine di assicurare in via negoziale una uniformità di giudizi e valutazioni da parte di tutte amministrazioni contrattuali coinvolte nei confronti dei contribuenti.

7 Un aggiornamento in merito all'andamento del *peer review and monitoring process* è stato pubblicato a gennaio 2023.

8 Le *Guidelines* dell'OCSE 2022, al § 4.134, forniscono la seguente definizione di APA: "An advance pricing arrangement (APA) is 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. An APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated enterprises, and one or more tax administrations. APAs are intended to supplement the traditional administrative, judicial, and treaty mechanisms for resolving transfer pricing".

9 L'APA unilaterale rappresenta un accordo stipulato tra una sola Amministrazione finanziaria e un contribuente. Appare evidente che la definizione di una simile intesa non determina la risoluzione delle problematiche in materia di doppia imposizione, poiché l'Autorità fiscale dello Stato competente a tassare il reddito dell'impresa, controparte nella transazione, potrebbe legittimamente disconoscere le regole stabilite nell'accordo medesimo (accordo al quale non ha partecipato) rideterminando poi autonomamente i prezzi di trasferimento. L'APA bilaterale o multilaterale si differenzia dall'APA unilaterale, in quanto interessa due o più società del gruppo e corrispondentemente le due o più Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono. Per approfondimenti si rinvia a Valente A. "Il rinnovo degli strumenti di compliance tra fisco e contribuente: gli APA, tra roll-back e compartecipazione alle spese", in *questa Rivista*, 3, 2021 e Gianfrate M. "Gli Advance pricing arrangement bilaterali nella prassi internazionale in ambito OCSE", *ivi*, 5, 2022.

La richiesta di APA deve essere formalmente inoltrata dal contribuente, il quale deve altresì giustificare la metodologia proposta, indicando, altresì, elementi quali la redditività degli investimenti, l'analisi delle funzioni economiche svolte nel settore di interesse con i relativi indici di redditività, nonché la redazione di una dettagliata lista di transazioni o di imprese comparabili. Si tratta di assunti, definiti (assunti di base), sui quali si basa la validità del metodo proposto, espressione delle condizioni economiche ed operative da sviluppare nonché degli obiettivi da conseguire, nel momento in cui le transazioni e gli scambi diverranno operativi.

La domanda, presentata alle Amministrazioni competenti con le quali si intende procedere alla stipula dell'accordo, deve essere inoltre corredata della documentazione volta a sostenere la fondatezza della proposta.

Gli APA costituiscono l'occasione per le Amministrazioni finanziarie e per i contribuenti di confrontarsi in un contesto di leale cooperazione e collaborazione al fine di prevenire forme di contenzioso che potrebbero rivelarsi costose in termini di risorse impiegate, dall'una e dall'altra parte, a fronte di esiti incerti (e dilatati nel tempo). È auspicabile la partecipazione attiva da parte di tutte le Amministrazioni coinvolte, soprattutto al fine di non limitarne l'efficacia solo a determinati ambiti territoriali.

Durante il periodo di vigenza dell'APA incombe sulle Amministrazioni finanziarie il diritto-dovere di esperire i **controlli sul contribuente**, al fine di verificare che le prescrizioni contenute nell'accordo siano effettivamente rispettate. I controlli possono essere effettuati attraverso due distinte modalità:

- richiesta al contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria di presentazione dei **rendiconti annuali** che testimoniano la conformità dei prezzi di trasferimento

applicati alle transazioni alle condizioni stabilite nell'accordo; la disamina sul contribuente procede come parte del ciclo di verifica ordinario, senza tuttavia rimettere in discussione la metodologia;

- **verifica** da parte dell'Amministrazione finanziaria **dei dati iniziali** su cui si basa la richiesta di APA, al fine di stabilire se il contribuente si sia o meno conformato ai termini e alle condizioni previste nell'accordo.

Nell'ambito dell'ordinamento giuridico interno, l'art. 8 del DL 269/2003 (ora abrogato dal DLgs. 14.9.2015 n. 147, c.d. "Decreto internazionalizzazione") aveva introdotto uno strumento simile agli APA, il *ruling* di *standard internazionale*.

Tale istituto è stato abrogato dal DLgs. 147/2015 e sostituito dagli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale disciplinati dall'art. 31-ter del DPR 600/73, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" e descritti nei paragrafi successivi.

4

LA PUBBLICAZIONE DEL C.D. "MoMA" PER UNA CORRETTA GESTIONE DELLE PROCEDURE MAP E APA

Il 1° febbraio 2023 è stato pubblicato il "*Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing*" (c.d. MoMA)¹⁰.

Nel caso di presenza di transazioni o accordi che coinvolgono un'impresa multinazionale, le procedure MAP (*Multilateral Mutual Agreement Procedures*) e gli APAs (*Advance Pricing Arrangements*) garantiscono una maggiore certezza fiscale sia per i contribuenti che per

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/dispute/manual-on-the-handling-of-multilateral-mutual-agreement-procedures-and-advance-pricing-arrangements-f0cad7f3-en.htm>

le Amministrazioni finanziarie per la corretta applicazione dei trattati fiscali bilaterali.

Come precedentemente evidenziato, mentre le **procedure MAP** si pongono l'obiettivo di **eliminare la doppia imposizione a seguito di accertamenti fiscali** su elementi di reddito "*transnazionali*" (operando pertanto *ex-post*), gli **APAs** consentono di **definire preventivamente** con la o le Amministrazioni finanziarie coinvolte **le modalità di definizione dei "prezzi"** nelle transazioni intercorse tra società appartenenti al medesimo gruppo multinazionale e residenti in Stati diversi (operando pertanto *ex-ante*).

Il Manuale sviluppato dal FTA MAP Forum (MAP Forum on Tax Administration), in collaborazione con l'FTA Large Business International Programme persegue l'obiettivo di **fornire chiarimenti, in merito ad aspetti sostanziali e procedurali, alle diverse giurisdizioni** stante la limitata esperienza di talune di esse nella gestione di MAP e APA bilaterali.

Il MoMA:

- fornisce alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti informazioni di base sul funzionamento di tali procedure e suggerisce diversi approcci basati sulle pratiche esistenti nelle diverse giurisdizioni, senza imporre regole vincolanti;
- consente alle Amministrazioni finanziarie di valutare se l'attuazione di tali procedure è conforme alle procedure domestiche in materia di MAP e APA e di valutare se le linee guida contenute nel Manuale possano essere incorporate nelle linee guida nazionali sui processi di MAP o APA delineate da ciascuna giurisdizione.

Stante l'importanza di MAP e APA per i contribuenti e per le Amministrazioni finanziarie in termini di certezza dell'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il MoMA costituisce una guida di fondamentale importanza per le diverse giurisdizioni.

Il Manuale è suddiviso nelle seguenti **sezioni**:

1. **Introduzione**: contenente una sintesi del progetto, le sfide che generalmente sorgono nei casi in cui è prevista l'applicazione di diverse Convenzioni contro le doppie

imposizioni e una panoramica delle esperienze dei membri del gruppo di lavoro.

2. **Basi per la gestione dei casi multilaterali di MAP e APA**: è una sezione che fornisce indicazioni in merito alla possibile definizione di casi multilaterali, l'indicazione delle basi normative per la gestione dei casi che prevedono il coinvolgimento di più giurisdizioni, il collegamento esistente tra l'accesso alle procedure multilaterali e lo *standard* minimo previsto dall'Action 14 del progetto BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*").
3. **Aspetti procedurali da considerare nei casi multilaterali**: contenente indicazioni in merito alla gestione di casi multilaterali con le diverse giurisdizioni, possibili approcci alle discussioni tra le Autorità competenti e modalità di gestione delle stesse, il coordinamento delle questioni procedurali, l'analisi dei rimedi o delle procedure domestiche applicabili ai casi multilaterali, l'attuazione degli accordi derivanti da questi casi, l'attivazione dell'arbitrato in assenza del raggiungimento di un accordo di MAP e i diritti, gli obblighi e il ruolo del contribuente.
4. **Esempi di casi multilaterali**: sono indicati diversi esempi rappresentativi di transazioni che generalmente trarrebbero vantaggio da soluzioni multilaterali.
5. **Tempistica ideale per la conclusione di casi multilaterali**: sono delineate le tempistiche indicative per ciascuna fase di un caso di MAP o APA multilaterale in linea con le indicazioni fornite nel Manuale.

Il Manuale consente alle Amministrazioni finanziarie di approcciarsi in maniera consapevole a casi che prevedono il coinvolgimento di più giurisdizioni e gestire l'inevitabile applicazione di diverse procedure e casistiche.

5

CONCLUSIONI

La presenza di procedure *standard* e condivise come la *Mutual Agreement Procedure* (MAP)

e gli *Advance Pricing Agreements* (APA) può contribuire a eliminare l'incertezza nell'ambito delle controversie fiscali internazionali e dei prezzi di trasferimento.

Occorre infatti evidenziare che il "*Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing*" si propone l'obiettivo di portare chiarezza in un ambito in cui le esperienze dei diversi Stati membri sono diversificate e in alcuni casi non pienamente sviluppate. Si tratta di procedure in cui il fattore esperienziale costituisce un *work in progress* e in cui la leale collaborazione tra tutti i soggetti coinvolti (sia contribuenti che Amministrazioni finanziarie) consente di dimostrare come un sistema fiscale

maggiormente equo a livello globale è comunque possibile.

Ne consegue che la presenza di linee guida come quelle delineate dall'OCSE consentirà di:

- avere un quadro strutturato e trasparente per la risoluzione o prevenzione di controversie tra i contribuenti e le autorità fiscali dei diversi paesi;
- stabilire criteri comuni per assicurare ai contribuenti coinvolti un trattamento equo e uniforme;
- fornire una maggiore coerenza e certezza che le procedure di risoluzione e di prevenzione siano simili in tutti i Paesi coinvolti;
- ridurre l'incertezza sulla variabile fiscale complessiva per le aziende coinvolte.