

LE BEST PRACTICE DEL BAPAM PER RENDERE MAGGIORMENTE EFFICACI ED EFFICIENTI GLI APA BILATERALI



Alessandro VALENTE

Director - International Tax Services & Transfer Pricing - Crowe UAE / Crowe Valente

Come evidenziato dal "Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual", pubblicato dall'OCSE in data 28 settembre 2022, gli APA bilaterali (c.d. BAPA) rivestono un ruolo fondamentale nel rapporto tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti. Nel documento sono delineate 29 best practice che consentono di semplificare i processi per la conclusione dei BAPA, attraverso un aumento della trasparenza e della collaborazione tra le autorità competenti e i contribuenti, nonché di fornire indicazioni comuni alle giurisdizioni interessate dal procedimento.

1

PREMESSA

Tra gli strumenti per la composizione delle controversie in materia di *transfer pricing*, gli *Advance Pricing Agreements* (di seguito "APA"), a differenza delle procedure amichevoli, si caratterizzano per la loro natura preventiva.

Lo scopo, come si evince chiaramente anche dalle *Guidelines* dell'OCSE sui prezzi di trasferimento¹, è infatti quello di prevenire l'insorgere di potenziali controversie in materia di *transfer pricing*.

Gli APA sono **accordi preventivi** 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 "posa in opera" della politica 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 dei soggetti che intervengono all'intesa, la forma che un APA può assumere è quella di **accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale**.

Numerose indicazioni in merito agli APA derivano a livello internazionale dell'OCSE. In data 28 settembre 2022 è stato pubblicato il "*Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*" (c.d. BAPAM) frutto dalla discussione del *Forum on Tax Administration Mutual Agreement*

¹ 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".

Procedure (FTA MAP). Trattasi del Forum delle Amministrazioni fiscali sorto nell'ambito del "tax certainty work programme".

Il progetto persegue l'obiettivo di fornire indicazioni per Amministrazioni fiscali e contribuenti in merito alla semplificazione dei processi per il raggiungimento di un *Bilateral Advance Pricing Agreements* (BAPA, accordo bilaterale preventivo)² attraverso un aumento della trasparenza e della collaborazione tra le autorità competenti e i contribuenti, nonché ad attenuare i ritardi creati dalle differenze dei processi nelle giurisdizioni interessate dal procedimento in argomento.

2

GLI ADVANCE PRICING AGREEMENTS SECONDO LE LINEE GUIDA OCSE

Come precedentemente evidenziato, in considerazione dei soggetti che intervengono all'intesa, la forma che un APA può assumere è quella di accordo unilaterale, bilaterale o multilaterale.

L'APA unilaterale rappresenta un accordo stipulato tra una sola Amministrazione finanziaria ed 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 re-

gole 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 prevede il coinvolgimento due o più società del gruppo e corrispondentemente le due o più Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui tali società risiedono.

La soluzione ottimale sarebbe quella di comprendere, in tali accordi, tutti i Paesi in cui si sviluppa l'attività del gruppo, in modo da giungere ad una pianificazione fiscale omogenea e stabile in relazione ai prezzi di trasferimento³.

Le *Guidelines* dell'OCSE auspicano pertanto alla conclusione di APA che coinvolgano 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; ciò al fine di assicurare "su base negoziale" una uniformità di giudizi e valutazioni da parte di tutte le predette autorità nei confronti delle parti contrattuali.

La **richiesta** di APA deve essere formalmente inoltrata dal contribuente, il quale deve altresì giustificare la metodologia proposta, indicando, tra l'altro, 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, defi-

2 Si veda sul tema anche Gianfrate M. "Gli Advance pricing arrangement bilaterali nella prassi internazionale in ambito OCSE", in *questa Rivista*, 5, 2022.

3 Già nel 1995 l'OCSE auspicava la conclusione di APA che coinvolgessero 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; ciò al fine di assicurare "su base negoziale" una uniformità di giudizi e di valutazioni da parte di tutte le predette autorità nei confronti delle parti contrattuali. Al riguardo, il § 4.163 delle Linee Guida dell'OCSE del 1995, afferma che "Wherever possible, an APA should be concluded on a bilateral or multilateral basis between competent authorities through the mutual agreement procedure of the relevant treaty. A bilateral APA carries less risk of taxpayers feeling compelled to enter into an APA or to accept a non-arm's-length agreement in order to avoid expensive and prolonged enquiries and possible penalties. A bilateral APA also significantly reduces the chance of any profits either escaping tax altogether or being doubly taxed. Moreover, concluding an APA through the mutual agreement procedure may be the only form that can be adopted by a tax administration which lacks domestic legislation to conclude binding agreements directly with the taxpayer". Cfr. Valente P. "Advance Pricing Arrangements: Optimal Tool – Optimal Framework?", *Intertax*, 48, 1, 2020, p. 67 ss.

niti *critical assumptions* (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.

Si richiede inoltre che la domanda, presentata alle Amministrazioni competenti con le quali si intende procedere alla stipula dell'accordo, sia altresì corredata della documentazione atta a sostenere la fondatezza della proposta. Gli APA costituiscono un'occasione, sia per le Amministrazioni finanziarie che per i contribuenti, di consultarsi in un contesto propositivo, evitando o prevenendo forme di contenzioso che potrebbero rivelarsi costose in termini di risorse (economiche e professionali) impiegate, dall'una e dall'altra parte, a fronte di esiti incerti (e dilatati nel tempo). Si auspica pertanto che vi sia una partecipazione effettiva da parte di tutte le Amministrazioni coinvolte⁴.

Alle Amministrazioni finanziarie è riconosciuto poi il diritto-dovere di esperire i controlli sul contribuente durante il periodo di validità dell'APA, al fine di verificare che le prescrizioni contenute nell'accordo vengano effettivamente rispettate.

Tali **controlli** possono essere effettuati attraverso due distinte modalità:

- richiesta al contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria di presentazione dei rendiconti annuali che testimonino 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 fi-

nanziaria 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 aveva introdotto uno strumento simile agli APA, il *ruling di standard* internazionale. L'ambito applicativo dell'istituto era stato esteso alla valutazione preliminare della sussistenza o meno dei requisiti per la determinazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (modifica introdotta con la legge di stabilità 2014). Tale istituto è stato abrogato dal DLgs. 147/2015 ("Decreto internazionalizzazione") e sostituito dagli "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale" disciplinati dall'art. 31-ter del DPR 600/73⁵.

3

I *BILATERAL ADVANCE PRICING ARRANGEMENTS* E LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE INTERNAZIONALI

Il BAPA trova la propria base giuridica in previsioni convenzionali equivalenti all'art. 25, par. 3, primo periodo, del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE (modello OCSE), che autorizza le autorità competenti a cercare di risolvere di comune accordo le difficoltà o i dubbi che sorgono in merito all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione⁶. La concreta applicazione di un BAPA si rinviene generalmente nel proposito di dirimere difficoltà e dubbi interpretativi in relazione all'applicazione degli artt. 7 e 9 del Modello OCSE, rispettivamente

4 Come indicato nel documento BAPAM "The OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD, 2017[2]) clearly articulates, "to be successful, the [BAPA] process should be administered in a non-adversarial, efficient and practical fashion and requires the cooperation of all the participating parties" (cfr. Cap. IV delle OECD Transfer Pricing Guidelines, § 4.114).

5 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.

6 L'art. 25, § 3 del Modello di Convenzione OCSE dispone: "The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention". Cfr. Valente P. "Resolving Cross-Border Tax Disputes: Developments in the EU and Around the Globe", *Tax Notes International*, 25.2.2019, p. 845 ss.

te in materia di imprese associate – e relativi profili di *transfer pricing* – e l'attribuzione di profitti alla stabile organizzazione.

In questo quadro, il par. 52 del Commentario all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE afferma che, ai sensi dell'articolo in questione, le autorità competenti possono concludere accordi bilaterali e multilaterali con le autorità competenti di Stati terzi, con i quali ciascuno Stato contraente ha concluso una convenzione fiscale bilaterale, in caso di difficoltà o dubbi sull'interpretazione o sull'applicazione delle convenzioni e, in particolare, nei casi in cui la legislazione nazionale degli Stati contraenti possa comportare un'imposizione non conforme alle disposizioni di una convenzione⁷.

Tuttavia, alcune giurisdizioni richiedono l'esistenza di una legislazione nazionale che consenta espressamente a un'autorità competente di stipulare un APA (unilaterale, bilaterale e multilaterale) nonché i relativi accordi per l'attuazione. Nonostante queste potenziali limitazioni, il par. 4.152 delle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento afferma che anche qualora una Convenzione contro le doppie imposizioni contenga una clausola riguardante la procedura amichevole simile all'art. 25 del Modello OCSE, alle competenti Autorità fiscali non dovrebbe essere precluso di stipulare un APA (e quindi anche un BAPA), qualora le questioni relative al *transfer pricing* potrebbero comportare una doppia imposizione o sollevare difficoltà o dubbi in merito

all'interpretazione o all'applicazione della normativa fiscale⁸. L'accordo deve ritenersi giuridicamente vincolante per entrambi gli Stati e la prevalenza delle convenzioni contro la doppia imposizione sul diritto interno **non impedisce l'attivazione e la stipula di un APA** sulla base di una procedura amichevole, **anche in assenza di una specifica normativa interna**.

Come precedentemente evidenziato, l'art. 25, par. 3, primo periodo, prevedendo che le autorità competenti si adoperano per risolvere la questione di comune accordo, chiarisce, come indicato nel par. 50 del relativo Commentario, che la disposizione invita e autorizza le stesse a **risolvere, se possibile, le difficoltà d'interpretazione o di applicazione di comune accordo**. Si tratta di uno sforzo concreto da parte delle autorità fiscali sebbene non sia previsto l'obbligo per le stesse di addivenire ad una soluzione. Come emerge anche dalle statistiche pubblicate dell'OCSE⁹, la risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing* prevede spesso tempistiche lunghe e con un investimento notevole in termini di risorse monetarie sia per le amministrazioni fiscali che per i contribuenti. La procedura, infatti, si incardina su verifiche effettuate a posteriori (i.e., dopo che i prezzi di trasferimento sono stati già determinati), con conseguente difficoltà nell'ottenimento delle informazioni e dell'effettivo riscontro della congruità dei prezzi di trasferimento utilizzati dalla società. Ne consegue che la sottoscrizione di un APA costitu-

7 Nel § 52 del Commentario OCSE dell'art. 25 viene esplicitato che le autorità competenti: "Conclude bilateral advance pricing arrangements (APAs) as well as conclude multilateral APAs with competent authorities of third States with which each of the Contracting States has concluded a bilateral tax convention in cases where difficulties or doubts exist as to the interpretation or application of the conventions (especially in cases where no actions of the Contracting States are likely to result in taxation not in accordance with the provisions of a convention). A multilateral APA may be concluded either through the negotiation of a single agreement between all the competent authorities of the concerned States or through the negotiation of separate, but consistent, bilateral mutual agreements".

8 Il § 4.152 delle TP Guidelines, 2022 viene evidenziato: "However, when a tax convention contains a clause regarding the mutual agreement procedure similar to Article 25 of the OECD Model Tax Convention, the competent authorities generally should be allowed to conclude an APA, if transfer pricing issues were otherwise likely to result in double taxation, or would raise difficulties or doubts as to the interpretation or application of the Convention. Such an arrangement would be legally binding for both States and would create rights for the taxpayers involved. Inasmuch as double tax treaties take precedence over domestic law, the lack of a basis in domestic law to enter into APAs would not prevent application of APAs on the basis of a mutual agreement procedure".

9 Per ulteriori approfondimenti cfr. <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

isce una valida alternativa per la risoluzione delle potenziali controversie in ambito TP.

Mentre le Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento – Allegato II al Capitolo IV – delineano in modo dettagliato le varie fasi dell'APA (e anche del BAPA), pochissime sono le indicazioni fornite in merito alla gestione efficace del processo. Tale lacuna ha comportato la diversificazione degli approcci adottati da diverse giurisdizioni. Ne è dunque derivata la necessità di stabilire **best practice** comuni per la predisposizione di BAPA al fine di garantire la razionalizzazione dei processi e di assicurare che in ogni giurisdizione si arrivi a un accordo tempestivo, garantendo, al contempo, un uso efficace ed efficiente delle risorse delle autorità competenti e dei contribuenti¹⁰.

Se ne deduce che l'obiettivo del *Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual* (c.d. **BAPAM**) è quello di **ridurre i tempi della procedura, fare un uso migliore delle risorse economiche e professionali nonché migliorare la trasparenza**, al fine di:

- attenuare, ove possibile, i ritardi nelle fasi chiave;
- evitare asimmetrie informative tra le autorità competenti, garantendo un accesso contestuale e simultaneo alle stesse informazioni sui contribuenti, nella stessa forma;
- assicurare che ci siano aspettative realistiche per le giurisdizioni e i contribuenti nelle prime fasi del processo BAPA;
- aumentare la trasparenza e la collaborazione tra le autorità competenti e i contribuenti.

Tra i **vantaggi dei BAPA** si rinvengono in:

- riduzione o eliminazione di situazioni di doppia imposizione o di non imposizione giuridica o economica;

- eliminazione dell'incertezza e miglioramento della prevedibilità del trattamento fiscale nelle transazioni internazionali;
- opportunità per le Amministrazioni fiscali e i contribuenti di discutere questioni fiscali complesse in modo non contraddittorio;
- aumento della conoscenza e della comprensione di circostanze altamente tecniche e fattuali in aree quali il *trading* globale e questioni fiscali connesse.

Tali vantaggi devono essere temperati con l'utilizzo delle risorse che un siffatto programma richiede. Le Amministrazioni fiscali dovranno ampliare o dirottare le risorse destinate ad altri scopi (ad esempio, verifica, consulenza, contenzioso). Si precisa inoltre che occorrerà investire nella formazione delle risorse in quanto tale attività di *compliance* richiede personale altamente esperto e qualificato.

4

LE PIÙ IMPORTANTI BEST PRACTICE RELATIVE AL BAPAM

Di seguito si riportano alcune delle aree volte allo sviluppo di *best practice* che sono state considerate fondamentali per garantire un programma BAPA efficiente ed efficace. Trattasi in particolare di:

1. promuovere un processo BAPA collaborativo e cooperativo;
2. fornire indicazioni chiare sul processo BAPA;
3. adottare strumenti tecnologici e una maggiore comunicazione e trasparenza per migliorare l'efficienza;

¹⁰ Nel manuale viene evidenziato che: (i) i contribuenti e le autorità competenti sono in gran parte favorevoli all'uso attuale e futuro del BAPA come strumento per fornire certezza fiscale in anticipo e meccanismo preventivo di risoluzione delle controversie che determinano una potenziale doppia imposizione; (ii) i contribuenti preferiscono i BAPA alle verifiche congiunte e alle procedure amichevoli, poiché determinano risultati fiscali maggiormente equi e si caratterizzano per una maggiore collaborazione e coinvolgimento delle parti; (iii) diverse questioni limitano l'efficacia dei BAPA come strumento di certezza anticipata, tra le quali: la lunga e dispendiosa approvazione, in termini di tempo, dei BAPA; le differenze nelle procedure in momenti chiave che aumentano inutilmente la durata del processo BAPA (in quest'ottica, la mancanza di un quadro coerente porta spesso a duplicazioni per i contribuenti e ad asimmetrie informative tra le autorità competenti); grande dispendio di risorse sia da parte delle autorità competenti che dei contribuenti, soprattutto per la risoluzione di questioni non direttamente collegate alle transazioni interessate dal BAPA; mancanza di trasparenza per tutti gli *stakeholders*.

4. creare aspettative realistiche sulla probabile durata del processo BAPA;
 5. garantire che i BAPA abbiano una valenza prospettica;
 6. garantire che le Autorità fiscali abbiano un'adeguata dotazione di risorse;
 7. aumentare la comunicazione e la trasparenza¹¹.
- Nel documento l'OCSE ha delineato 29 *best practice*. Si riportano di seguito quelle maggiormente rilevanti.

Stante il clima propositivo e proattivo del BAPA, l'OCSE evidenzia nella **Best practice n. 1** che autorità competenti e contribuenti dovrebbero confrontarsi in modo equo, corretto, obiettivo e trasparente. Le rispettive posizioni dovrebbero basarsi su un'analisi condotta conformemente ai principi delineati nella Convenzione fiscale bilaterale applicabile, alla legislazione domestica relativa alle giurisdizioni interessate e alle TP *Guidelines*. Appare evidente che l'obiettivo ultimo delle valutazioni non dovrebbe essere:

- per le autorità competenti, la massimizzazione del gettito,
- per i contribuenti il risparmio fiscale.

Al fine di aumentare la certezza fiscale, tutte le parti in causa dovrebbero ricercare **soluzioni di compromesso**. Per quanto possibile, le autorità competenti, che si trovano ad affrontare questioni significative e ricorrenti dovrebbero desiderare di raggiungere un accordo sul trattamento coerente di tali questioni, nonostante la considerazione dei fatti e delle circostanze di ciascun caso.

Sempre al fine di promuovere un processo BAPA improntato alla collaborazione e alla cooperazione la **Best practice n. 2**¹² evidenzia che, a seguito dell'avvio del processo BAPA (nel periodo che intercorre tra la presentazione dell'istanza e la sottoscrizione dell'accordo tra le autorità competenti), il contribuente deve **poter presentare la dichiarazione dei redditi, sulla base delle posizioni assunte nella istanza di BAPA**.

In merito alla necessità di delineare indicazioni chiare sul processo BAPA la **Best practice n. 3**¹³ evidenzia che tutte le giurisdizioni con programmi BAPA dovrebbero rendere note, mediante **pubblicazione**, norme, linee guida e procedure, che delineino le **modalità di accesso al processo BAPA e le relative fasi** della procedura. Ai fini della trasparenza è necessario adottare misure appropriate per rendere pubbliche tali informazioni.

Al fine di aumentare l'efficienza diventa fondamentale procedere all'adozione di strumenti tecnologici. Con la **Best practice n. 4**¹⁴ viene rimarcato come le giurisdizioni dovrebbero fare un maggiore uso della tecnologia durante il processo BAPA. Le giurisdizioni interessate dovrebbero fornire gli strumenti necessari per condividere elettronicamente le informazioni con le giurisdizioni con cui hanno stipulato un Trattato contro le doppie imposizioni e con i contribuenti, adoperarsi in modo proattivo per aumentare la frequenza, la velocità e

11 Più nel dettaglio nel *Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual* (cfr. p. 20-21) viene evidenziato: "While this Manual outlines best practices for the purposes of streamlining the BAPA process to overcome these issues, taxpayers and competent authorities noted the following areas for best practice development that are not directly related to specific procedural aspects of the BAPA process: fostering a collaborative and co-operative BAPA process; providing clear guidance on the BAPA process; embracing technology and increased communication and transparency to improve efficiency; creating realistic expectations as to the probable length of the BAPA process; ensuring BAPAs are prospective; ensuring adequate resourcing in relation to BAPAs; increased communication and transparency".

12 La *Best practice n. 2* dispone: "During the BAPA process, taxpayers should file their tax returns in the relevant jurisdictions in the proposed covered years based on the positions taken in their BAPA application".

13 La *Best practice n. 3* dispone: "All jurisdictions with BAPA programmes should have clear published rules, guidelines and procedures, which outline how to access the BAPA process and the relevant steps in the BAPA process, and should take appropriate measures to make that information publicly available".

14 La *Best practice n. 4* dispone: "Jurisdictions should make greater use of technology throughout the BAPA process, including providing the means for treaty partners and taxpayers to provide information (including BAPA applications and subsequent requested information) electronically".

l'accuratezza delle informazioni trasmesse tra le autorità competenti e i contribuenti, nel rispetto delle normative nazionali e dei vincoli derivanti dalle risorse.

In quest'ottica è necessario adottare approcci pragmatici e flessibili all'**utilizzo della tecnologia per migliorare l'efficacia del processo BAPA**. Laddove appropriato, è opportuno ricorrere a un maggiore uso di teleconferenze/videoconferenze e le visite virtuali in loco, se necessario.

Tuttavia, il maggior uso della comunicazione digitale non deve andare a scapito degli incontri fisici. La comunicazione digitale dovrebbe essere ampiamente adottata per integrare gli incontri fisici e consentire una comunicazione più facile e frequente tra le parti in causa.

È necessario creare aspettative realistiche sulla probabile **durata del processo BAPA**. In particolare, la **Best practice n. 5** evidenzia che le giurisdizioni e i contribuenti dovrebbero puntare alla firma di un accordo BAPA **entro 30 mesi** dal ricevimento di un'istanza BAPA completa¹⁵, che contiene le informazioni sufficienti da parte di entrambe le autorità competenti. Con lo snellimento e l'ottimizzazione dei processi e delle risorse BAPA la tempistica dovrebbe essere ridotta a 24 mesi.

In alcuni casi, le autorità competenti potrebbero non essere in grado di rispettare questi tempi. In tali situazioni, le autorità competenti possono semplicemente continuare il confronto oppure trovare utile concordare con il contribuente un periodo di tempo ragionevole entro il quale si aspettano di definire l'accordo¹⁶. Le *best practice* devono ri-

tenersi applicabili solo alle nuove istanze di BAPA e non alle domande di rinnovo. Ciò in quanto i rinnovi e le revisioni dei BAPA per essere conclusi richiedono meno di 24 mesi essendo basati su procedure semplificate basate su analisi precedenti.

Al fine di garantire che i BAPA possano avere una valenza prospettica, la **Best practice n. 6**¹⁷ rimarca che la durata di un BAPA dovrebbe essere in via generale di almeno **cinque anni**, di cui almeno due anni in una visione prospettica, se si prevede che i fatti e le circostanze siano gli stessi.

La durata quinquennale di un BAPA garantisce che l'accordo copra un lasso temporale apprezzabile, che ottimizzi le risorse necessariamente impiegate dai contribuenti e dalle autorità competenti. Le autorità fiscali dovrebbero effettuare alcuni *critical assumption* per bilanciare il rischio di futuri cambiamenti nei fatti e nelle circostanze economiche sottostanti, piuttosto che limitare inutilmente la durata di un BAPA. Inoltre, dovrebbero essere incoraggiati termini di BAPA più lunghi laddove vi sia un accordo delle parti, e comunque le autorità competenti dovrebbero cercare di consentire processi di rinnovo accelerati per BAPA per i quali il termine è già scaduto o sta per scadere.

BAPA a più lunga durata potrebbero non essere appropriati in alcuni settori e in alcuni mercati soggetti a rendimenti volatili o in settori in cui i valori di confronto sono limitati.

Al fine di rendere efficaci il BAPA occorre garantire un'**adeguata dotazione di risorse** per le funzioni esercitate dalle autorità competenti

15 Per istanza BAPA "completa" deve considerarsi una domanda che soddisfa i requisiti prescritti dalla giurisdizione nazionale e contiene informazioni sufficienti per consentire alle autorità competenti di iniziare l'esame della stessa in vista della definizione di un futuro accordo. Nel caso in cui una giurisdizione preveda l'accettazione automatica delle domande BAPA, il punto di partenza della procedura è il momento in cui l'altra giurisdizione avrà ricevuto un'istanza BAPA completa. Se entrambe le giurisdizioni contemplano un'accettazione automatica delle domande BAPA, il punto di partenza sarà il giorno in cui le istanze BAPA saranno complete.

16 Nonostante l'indicazione di tali tempistiche, è noto che in molte occasioni i BAPA non riescono ad essere conclusi entro il periodo specificato, a causa della complessità del caso, di una vera e propria mancanza di informazioni o della scarsità di indicazioni o commenti nazionali e internazionali su come un tipo di transazione dovrebbe essere trattata in base alla normativa fiscale vigente. Le statistiche disponibili evidenziano che solo alcune giurisdizioni risolvono già la maggior parte dei casi di richiesta di BAPA entro 24 mesi, mentre altre giurisdizioni lo fanno per un numero limitato di casi.

17 La *Best practice* n. 6 dispone: "The term of a BAPA should generally be a minimum of five years, including at least two prospective taxation years, where the facts and circumstances are expected to be the same".

la **Best practice n. 7**¹⁸ le autorità competenti dovrebbero disporre di risorse adeguate – *i.e.*, personale, finanziamenti, formazione – per soddisfare le richieste dei loro programmi BAPA. Al contempo, le giurisdizioni dovrebbero garantire un'allocazione efficiente di tali risorse. È necessario assicurarsi che il personale dedicato al programma BAPA riceva una **formazione adeguata** al fine di garantire che siffatti processi funzionino in modo efficiente.

Le **Best practice n. 8-9-10** sono volte all'aumento della comunicazione e della trasparenza tra le autorità competenti. In particolare, la **Best practice n. 8** evidenzia la necessità per i funzionari delle autorità competenti che si occupano dei BAPA e per i contribuenti di mantenere un regolare contatto durante il processo BAPA. L'interazione deve riguardare anche i momenti in cui il contribuente non è coinvolto attivamente, ovvero l'esame della domanda, redazione di *position paper* e discussioni tra le autorità competenti, finalizzazione e l'attuazione dell'accordo.

Una **comunicazione regolare e trasparente** tra le autorità competenti e i contribuenti costituisce elemento cruciale, non solo per aumentare l'efficienza del processo BAPA attraverso una migliore gestione dei casi, ma anche per gestire le aspettative delle parti interessate. Una comunicazione regolare permette che i contribuenti siano consapevoli dello stato di avanzamento dell'istanza, delle fasi successive del processo e della tempistica delle fasi successive.

All'inizio del processo, ai contribuenti dovrebbero essere fornite le indicazioni di contatto dei funzionari che si occuperanno del procedimento. Onere dei contribuenti sarà quello di informare le autorità competenti di qualsiasi altro cambiamento – organizzativo o azienda-

le – che possa influenzare l'analisi intrapresa dalle autorità competenti.

Secondo quanto disposto dalla **Best practice n. 9**, una volta che l'istanza è stata accettata, i funzionari delle diverse giurisdizioni interessate dovrebbero mantenere un regolare contatto in merito alla gestione del caso specifico¹⁹.

Dovrebbero essere incentivate interlocuzioni dirette, anche di natura informale, volte a instaurare un rapporto maggiormente collaborativo, senza limitazioni a comunicazioni solo formali o su larga scala, anche prima dell'assunzione di posizioni ufficiali.

L'interlocuzione deve essere costante e presupporre la condivisione di preliminari informazioni e posizioni. L'informazione deve essere tempestiva quando determinate transazioni non sono appropriate per essere coperte da un BAPA, oppure nel caso in cui operazioni di ristrutturazione aziendale possano dare adito a tematiche elusive.

Mediante la **Best practice n. 10** è stato evidenziato che le autorità competenti devono assicurare che l'avvicendamento dei funzionari BAPA debba essere gestito in maniera efficace, garantendo un'adeguata transizione, senza la necessità di instaurare procedimenti formali. Al fine di gestire al meglio i tempi non brevi per l'istruzione delle istanze, ci si aspetta che le autorità competenti garantiscano un'adeguata interlocuzione tra i nuovi e i vecchi membri del *team* e che la continuazione delle attività si basi sul lavoro già svolto e sul consolidamento delle posizioni precedentemente concordate.

Occorre, infine, evidenziare che, sebbene il procedimento per addivenire a un BAPA possa variare in modo significativo tra le giurisdizioni, è possibile a grandi linee distinguere le seguenti **fasi**:

1. Preliminare coinvolgimento e pre-notifica;

18 La *Best practice n. 7* dispone: "Competent authorities should be adequately resourced to meet the demands of their BAPA programmes. BAPA case officers should be provided with adequate training for dealing with BAPA applications".

19 Mediante la *Best practice n. 9*: "Once a BAPA application has been accepted into a BAPA programme, BAPA case officers and/or competent authorities in each jurisdiction should be in regular contact with one another in relation to the specific case. This specifically includes communication in between specified meetings between the competent authorities and agreed meetings with the taxpayer".

2. Richiesta formale e accettazione dell'istanza;
 3. Fase *post* accettazione e raccolta di informazioni;
 4. *Position paper* e discussione tra le autorità competenti;
 5. Finalizzazione e implementazione;
 6. Monitoraggio continuo.
- Per ciascuna delle suddette fasi il BAPAM prevede apposite *best practices*.

5

CONCLUSIONI

Come evidenziato, obiettivo del BAPAM è quello di fornire alle Amministrazioni finanziarie e ai contribuenti informazioni fondamentali sull'operatività di un BAPA, delineando le *best practices* al fine di determinare un miglioramento delle politiche esistenti. Si tratta di mere indicazioni non vincolanti per le giurisdizioni che, sebbene non impongano specifici obblighi, dovrebbero essere tenute in considerazione da ciascuna giurisdizione coinvolta nell'accordo. Le *best practices* riportate dal Manuale si pongono l'obiettivo di:

- ridurre i ritardi creati dalle differenze nei procedimenti bilaterali di accordo preventivo;
- prevenire asimmetrie informative affinché le Autorità fiscali degli Stati interessati possano avere accesso alle medesime informazioni;
- aumentare la trasparenza tra le compenti Amministrazioni e i contribuenti;
- assicurare che ci siano delle reali aspettative, in ogni fase della procedura, di poter addivenire a un accordo.

I numerosi vantaggi che le *best practice* comporteranno necessitano di essere valutati anche alla luce dei possibili cambiamenti che gli stessi possono comportare. L'attuazione di tali pratiche comporterà un aumento nell'impiego delle risorse professionali ed economiche. Se da un lato le amministrazioni fiscali dovranno generalmente dirottare le risorse destinate ad altri scopi (ad esempio, verifica, consulenza, contenzioso); dall'altro, potrebbe risultare complesso da raggiungere un equilibrio delle risorse dedicate a tale attività di *compliance*. È richiesta, infatti, la presenza di personale altamente qualificato. Occorrerà, dunque, che le Amministrazioni finanziarie si adoperino in tal senso.