

Le linee guida del nuovo rapporto Ocse

Stefano Marchese

Il 23 luglio 1994 il Segretario Generale dell'Ocse ha pubblicato la prima parte di un progetto di rapporto relativo al regime tributario dei prezzi di trasferimento intitolato *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. Detto progetto - la cui seconda parte è apparsa all'inizio di quest'anno - è stato elaborato da un'apposita commissione di studio costituita da alcuni rappresentanti delle amministrazioni fiscali di nove paesi membri e fa seguito ai rapporti pubblicati dall'Ocse nel 1979 e nel 1984.

Al di là delle motivazioni ufficiali del nuovo progetto (coordinamento dei rapporti del '79 e dell'84 e degli studi compiuti nel '93, nonché loro aggiornamento in relazione agli sviluppi tecnologici ed economici e alle modifiche normative degli Stati membri, intervenuti in questi ultimi anni), esso rappresenta la relazione dell'Ocse alle normative statunitensi introdotte sin dalla fine degli anni '80, che si ispiravano a principi contrastanti rispetto a quelli raccomandati nel Rapporto del '79. Tali normative Usa hanno infatti suscitato il biasimo della comunità internazionale che ha sottolineato il rischio di doppie tassazioni internazionali innescate da sistemi di imposizione assolutamente arbitrari e privi di considerazione per i regimi fiscali (confliggenti) vigenti in altri Paesi.

Tra le prese di posizione spiccano quelle del Governo britannico e la nota congiunta inoltrata al Congresso statunitense dagli ambasciatori di diciotto Paesi industrializzati. Da parte sua l'Italia, con lo scambio di note in relazione alla Convenzione con gli Usa del 1984 per evitare la doppia imposizione, ha minacciato di applicare l'Ilor alle imprese di navigazione statunitensi operanti in Italia qualora gli Stati della Federazione avessero applicato, alle imprese di navigazione italiane operanti in Usa, sistemi unitari di tassazione.

Si deve rilevare al riguardo che l'Amministrazione Finanziaria statunitense ha in larga parte abbandonato le posizioni maggiormente criticate, che non compaiono più nelle *Final Regulations* emanate nel 1994 dall'*Internal Revenue Service*.

La contrapposizione fra metodologia Ocse e quella Usa si può sintetizzare in questi termini: l'Ocse ribadisce la validità dei metodi di valutazione basati sul prezzo (confronto di prezzo, prezzo di rivendita e costo maggiorato) mentre gli Usa sostengono la maggior efficacia dei metodi basati sulla ripartizione dell'utile complessivamente conseguito dalle imprese associate (*profit split method*) o sulla comparazione dell'utile dell'impresa associata con quello realizzato da un'impresa indipendente (*profit comparison*).

Il nuovo Progetto di Rapporto Ocse è suddiviso in tre parti e dieci capitoli. Nella prima parte viene riesaminato il principio del prezzo di libera concorrenza (c.d. *arm's*

length principle), ribadendone il primato e approfondendo alcuni corollari marginalmente trattati nei Rapporti precedenti, nonché i rapporti con l'art. 9 della Convenzione Tipo Ocse del 1992 (cap. 1); si affrontano alcuni problemi applicativi dei metodi base (*transaction based method*) raccomandati nel Rapporto del 1979 (confronto di prezzo, prezzo di rivendita e *cost-plus*) (cap. 2); si descrivono le nuove metodologie (*other methods*) imperniate sull'utile complessivo dell'operazione (*profit split method* e *comparable method*), evidenziando le differenze con il metodo della ripartizione globale dell'utile (*global formulary apportionment*) e traendo alcune importanti conclusioni in merito alla conformità o meno di tali criteri con il principio dell'*arm's length* (cap. 3).

Nella seconda parte vengono esaminati i temi degli oneri documentali a carico dei contribuenti e delle sanzioni (cap. 4); degli accordi di *cost-sharing* e degli accordi che prevedono speciali corrispettivi per i beni immateriali (cap. 5) e per i servizi (cap. 6); delle procedure amichevoli e delle clausole di salvaguardia (cap. 7).

In estrema sintesi, il "messaggio" che si evince dal Progetto di Rapporto Ocse del '94-'95 è il seguente:

- vi è un'apertura verso i metodi basati sulla ripartizione dell'utile (che consistono nell'individuare il profitto dell'operazione economica realizzata fra imprese associate e ripartirlo tra di esse sulla base di un criterio economicamente valido: c.d. *profit split method*), ritenuti conformi al principio della libera concorrenza (*at arm's length principle*); ma vengono criticate le esasperazioni metodologiche di elaborazione statunitense, come il *comparable profit method* (che consiste nell'attribuire alle imprese associate un profitto desunto dal confronto con imprese indipendenti, senza tener conto dello specifico risultato dell'operazione economica in concreto posta in essere) e soprattutto i *formulary methods* (con i quali i prezzi o gli utili vengono determinati mediante rapporti proporzionali basati su criteri e parametri prestabiliti, come i costi, o i fatturati, oppure il numero degli addetti o ancora su una media di più parametri);
- vi è la raccomandazione a non richiedere ai contribuenti documentazione di difficoltosissima reperibilità, come fa l'Amministrazione statunitense;
- vi è la sollecitazione ad applicare principi di equità e flessibilità alle sanzioni in materia di *transfer pricing*, denunciando come l'eccessiva severità delle sanzioni irrogate in alcuni Paesi (fra cui, ancora una volta, gli Usa) inducano le imprese ad alterare i prezzi delle operazioni economiche a vantaggio delle società del gruppo site nei Paesi a maggior severità, con le distorsioni che inevitabilmente ne derivano, sia in tema di corretta allocazione delle risorse, sia a danno delle altre giurisdizioni fiscali interessate.