



APPROFONDIMENTO

Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012 sui c.d. “safe harbours”^(*)

di Piergiorgio Valente

La gestione della *compliance* relativa al *transfer pricing* è spesso complessa, onerosa e *time consuming*.

Uno dei progetti in materia di *transfer pricing* sviluppati negli ultimi anni dall'OCSE riguarda il miglioramento degli aspetti amministrativi del *transfer pricing*, al fine di facilitare la *compliance* da parte dei contribuenti, ridurre i relativi costi e garantire maggiore certezza sia per i *taxpayers* che per le Amministrazioni finanziarie.

I *safe harbours* rappresentano uno degli strumenti in grado di agevolare il raggiungimento dei suddetti obiettivi.

A tal fine, l'OCSE ha pubblicato, il 6 giugno 2012, un *Discussion Draft* contenente una proposta di revisione delle disposizioni sui *safe harbours* previste nel capitolo IV delle *Guidelines OCSE*.

1. Premessa

Il 6 giugno 2012, l'OCSE ha pubblicato quattro documenti in materia di *transfer pricing*¹:

^(*) Il presente articolo è il secondo di due contributi sui progetti OCSE in materia di *transfer pricing* e *intangibles*. Si veda il primo, *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012*, in “il fisco” n. 33/2012, fascicolo n. 1, pag. 5321.

¹ Per ulteriori approfondimenti in materia di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012.

- *Discussion Draft* sui **beni immateriali**, quale parte integrante del progetto di revisione della disciplina degli *intangibles* ai fini del *transfer pricing*²;
- *Discussion Draft* sui **safe harbours**, quale parte integrante del progetto di miglioramento degli aspetti amministrativi del *transfer pricing*³;
- *Discussion Draft* sulle “**timing issues**” relative ai prezzi di trasferimento⁴;
- un rapporto contenente un aggiornamento della “**Multy-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures**”⁵.

Il documento “*Discussion Draft Proposed Revi-*

² Per ulteriori approfondimenti, cfr. *Discussion Draft: Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions*, del 6 giugno 2012, in <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/50526258.pdf>.

Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina del *transfer pricing* dei beni immateriali, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 2193 e seguenti.

³ Per ulteriori approfondimenti, cfr. *Discussion Draft Proposed Revision of the Section on Safe Harbours in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Draft Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours*, del 6 giugno 2012, in <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/50514053.pdf>.

⁴ Per ulteriori approfondimenti, cfr. *Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing Request for Comments of the Secretariat of Working Party no. 6 of the OECD Centre for Tax Policy and Administration on Certain Transfer Pricing Issues*, del 6 giugno 2012, in <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/50519380.pdf>.

⁵ Per ulteriori approfondimenti, cfr. “*Multi-Country Analysis Of Existing Transfer Pricing Simplification Measures - 2012 Update*”, del 6 giugno 2012, in <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/50517144.pdf>.

tion of the Section on Safe Harbours in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Draft Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours” (di seguito, “Discussion Draft”) riguarda la proposta di revisione delle disposizioni in tema di *safe harbours*⁶ contenute nel capitolo IV delle *Guidelines* OCSE, e la previsione nell’allegato al medesimo capitolo, di esempi di *safe harbours* negoziabili in via bilaterale o multilaterale, adattati a specifici casi di *transfer pricing*.

Il *Discussion Draft* è stato pubblicato dall’OCSE nell’ambito del progetto di **miglioramento degli aspetti amministrativi del *transfer pricing***, con il fine di semplificare la disciplina dei prezzi di trasferimento.

2. Il progetto di miglioramento degli aspetti amministrativi del *transfer pricing*

Il 9 marzo 2011, il Comitato degli Affari Fiscali dell’OCSE ha lanciato il nuovo progetto sugli aspetti amministrativi del *transfer pricing*. L’obiettivo è di creare e garantire il **giusto equilibrio** tra sviluppo di sofisticate linee guida per le transazioni più complesse e **uso efficiente**, da parte dei contribuenti, delle risorse necessarie per migliorare i processi di *compliance* e di applicazione delle disposizioni.

L’OCSE ha inoltre sviluppato una **piattaforma internet** per la gestione delle questioni connesse al *transfer pricing*, con l’obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni e delle esperienze acquisite sugli aspetti amministrativi tra i funzionari delle varie Amministrazioni finanziarie. Tale scambio dovrebbe riguardare:

- l’organizzazione degli *audits* in materia di *transfer pricing*⁷;

⁶ Per ulteriori approfondimenti in materia di *safe harbours*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 1544 e seguenti.

⁷ Nel documento “*Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*”, pubblicato dall’OCSE nel gennaio del 2011, si afferma che, data la complessità delle verifiche fiscali di *transfer pricing* e la necessità di avvalersi di una elevata quantità di risorse, sarebbe necessaria la predisposizione di un chiaro *action plan* da parte delle Amministrazioni finanziarie, in grado di assicurare ai contribuenti la coerenza dell’approccio nei casi di *audits* relativi al *transfer pricing*.

Un altro punto fondamentale è la durata delle verifiche di *transfer pricing*, le quali frequentemente prevedono tempi molto lunghi comportando ulteriori costi per le Amministrazioni fiscali e i contribuenti. Nonostante alcuni Paesi

- lo sviluppo di tecniche di *risk assessment*⁸;
- *formats* relativi alla documentazione;
- la predisposizione dei programmi sugli *Advance Pricing Arrangements*.

Il lancio del suddetto progetto è accompagnato da una consultazione con la quale l’OCSE richiede agli interessati di fornire commenti in merito:

- all’esperienza sulle varie tipologie di misure di semplificazione amministrativa in materia di *transfer pricing* e loro efficacia;
- a vantaggi e svantaggi delle “*safe harbours rules*” e delle altre forme di semplificazione amministrativa, sia dal punto di vista dell’applicazione pratica che da quello normativo;
- alla necessità di una revisione delle linee guida in tema di “*safe harbours rules*” di cui al capitolo IV delle *Guidelines* OCSE.

Nel luglio del 2010, l’OCSE ha inviato un que-

abbiano dichiarato di riuscire a chiudere la maggior parte delle verifiche di *transfer pricing* entro 12 mesi, il tempo medio di chiusura di dette verifiche si aggira intorno ai 540 giorni.

Infine, vengono illustrate le questioni di cui deve tener conto un’Amministrazione finanziaria nel concludere una verifica di *transfer pricing*. Alcuni Paesi pubblicano le strategie sul contenzioso con il contribuente (ad esempio, il Regno Unito ha adottato il *framework* “*Litigation and settlement strategy*”).

Altri Paesi prevedono invece un “*internal appeals process*” prima di arrivare ad un formale contenzioso con il contribuente. In tali casi, si preferiscono soluzioni negoziali delle controversie al fine di evitare di incorrere in contenziosi ad alti costi e di lunga durata (ad esempio, negli Stati Uniti, al fine di minimizzare le spese e le risorse investite da contribuenti e Amministrazioni finanziarie, l’IRS incoraggia i contribuenti a risolvere le controversie attraverso il ricorso all’“*Office of Appeals*”).

Per ulteriori approfondimenti, cfr. “*Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*”, in <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>.

⁸ Il tema del *risk assessment* è trattato dall’OCSE nel Rapporto “*Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*”, pubblicato nel gennaio del 2011.

Il processo di valutazione del rischio è il punto di partenza per il successo di una verifica di *transfer pricing*. Un’efficace identificazione e valutazione del rischio sono necessarie per consentire alle Amministrazioni finanziarie la selezione dei casi “rilevanti” ai fini delle verifiche dei prezzi di trasferimento.

Le Amministrazioni fiscali operano con risorse limitate, pertanto, hanno bisogno di concentrarsi sulla massimizzazione del rapporto risorse/entrate fiscali.

Ciò richiede uno strutturato e sistematico processo di valutazione al fine di identificare cosa è importante in un contesto di *tax compliance*, come migliorare il sistema di *compliance* e come allocare efficientemente le risorse disponibili.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. “*Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*”, in <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>.

stionario a tutti gli Stati membri e ai c.d. “*Observers Countries*”⁹, in relazione alle misure di semplificazione del regime di *transfer pricing* esistenti.

L’OCSE ha ricevuto i commenti da parte di 33 Stati¹⁰.

Sulla base di tali “*responses*”, è stato pubblicato, il 10 giugno 2011, il documento “*Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures*”¹¹, il quale evidenzia in particolare che:

- ventisette¹² dei trentatré Stati che hanno risposto al questionario inviato dall’OCSE, hanno indicato l’esistenza nelle legislazioni nazionali di **misure di semplificazione** dei regimi di *transfer pricing*, come ad esempio la riduzione delle sanzioni, oneri meno stringenti in tema di documentazione¹³, *safe harbours* e ulteriori procedure di semplificazione;

⁹ I c.d. “*Observers Countries*” sono: Argentina, Cina, India, Russia e Sud Africa.

¹⁰ Argentina, Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Corea, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Ungheria, India, Irlanda, Israele, Italia, Giappone, Lussemburgo, Messico, Nuova Zelanda, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Repubblica Ceca, Slovenia, Spagna, Sud Africa, Svezia, Svizzera, Turchia, Regno Unito e Stati Uniti.

¹¹ Per ulteriori approfondimenti, cfr. “*Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures*”, in <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/48131481.pdf>.

¹² I ventisette Stati che hanno implementato misure di semplificazione del regime di *transfer pricing* sono i seguenti: Australia, Austria, Belgio, Canada, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Ungheria, India, Irlanda, Israele, Italia, Giappone, Messico, Nuova Zelanda, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Slovenia, Spagna, Sud Africa, Svezia, Turchia, Regno Unito e Stati Uniti.

¹³ Per approfondimenti in materia di documentazione di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 561 e seguenti; P. Valente, *Gli obblighi dichiarativi in materia di transfer pricing*, in “*il fisco*” n. 26/2012, fascicolo n. 1, pag. 4114; P. Valente-R. Betti, *Idoneità teorica e sostanziale ai fini della disapplicazione delle sanzioni nel transfer pricing*, in “*il fisco*” n. 3/2012, fascicolo n. 1, pag. 381; P. Valente, *Valutazioni sulla comunicazione sul possesso della documentazione nel transfer pricing: casistica*, in “*Corriere tributario*” n. 26/2011; P. Valente, *Strategie di comunicazione sul possesso della documentazione nel transfer pricing*, in “*Corriere tributario*” n. 25/2011; P. Valente, *Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri*, in “*Fiscalità e commercio internazionale*” n. 1/2011; P. Valente, *Primi chiarimenti in materia di documentazione in Italia*, in “*il fisco*”, n. 2/2011; P. Valente, *Transfer pricing: oneri documentali per le imprese*, in “*Commercio internazionale*” n. 20/2010; P. Valente, *I nuovi oneri di documentazione in Italia*, in “*il fisco*” n. 39/2010, fascicolo n. 1, pag. 6330; P. Valente, *La documentazione in materia di transfer pricing*, in “*il fisco*” n. 34/2010, fascicolo n. 1, pag. 5481.

- più del 70% delle misure di semplificazione esistenti sono dirette alle **piccole e medie imprese**, alle transazioni di **modesto valore** e alle transazioni aventi ad oggetto “**low-value-added services**”. Tale risultato è coerente con la strategia di *risk assessment* suggerita dall’OCSE alle Amministrazioni finanziarie e con l’obiettivo di ottimizzare i costi e le risorse mediante la loro allocazione per i casi di *transfer pricing* più complessi e a rischio più elevato¹⁴;
- nove Stati¹⁵ hanno indicato di aver implementato misure di semplificazione del regime dei prezzi di trasferimento quali, metodi di *transfer pricing* semplificati, “*safe harbour arm’s length ranges*” e “*safe harbour interest rates*”.

Successivamente, l’OCSE ha invitato altri Stati a rispondere al questionario inviato. Otto Stati¹⁶ hanno risposto all’invito dell’OCSE per un totale di quarantuno Paesi, che hanno fornito indicazioni in merito alle misure di semplificazione del *transfer pricing* esistenti nelle legislazioni nazionali.

Il 6 giugno 2012, l’OCSE ha pubblicato il documento “*Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures - 2012 Update*” (di seguito, “*Update 2012*”) il quale aggiorna il documento pubblicato il 10 giugno 2011 sulle misure di semplificazione del regime di *transfer pricing*.

L’*Update 2012* conferma l’esistenza e l’attuazione delle medesime misure di semplificazione previste nel documento pubblicato l’anno precedente.

In particolare, si evidenzia che, alla data del 1° gennaio 2012, 8 Stati non hanno implementato

¹⁴ I seguenti Stati hanno indicato di aver adottato misure di semplificazione per le piccole e medie imprese: Australia, Belgio, Canada, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Ungheria, Irlanda, Italia, Messico, Paesi Bassi, Norvegia, Spagna, Regno Unito e Stati Uniti.

Hanno indicato di aver adottato misure di semplificazione per le c.d. “*small transactions*”: Australia, Belgio, Danimarca, Finlandia, Germania, Ungheria, India, Norvegia, Polonia, Spagna, Svezia e Stati Uniti.

Australia, Austria, Giappone, Paesi Bassi, Nuova Zelanda e Stati Uniti hanno adottato misure di semplificazione applicabili ai c.d. “*low value-added services*”.

¹⁵ Australia, Austria, Giappone, Messico, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Slovenia, Sud Africa, Stati Uniti.

¹⁶ Gli otto Stati che hanno successivamente risposto all’invito da parte dell’OCSE a fornire dettagli sulle misure di semplificazione del regime di *transfer pricing* esistenti nelle rispettive legislazioni nazionali sono: Cina, Colombia, Indonesia, Malesia, Portogallo, Repubblica Slovacca, Russia, Singapore.

misure di semplificazione del *transfer pricing* (Argentina, Cile, Corea, Repubblica Ceca, Indonesia, Lussemburgo, Malesia e Svizzera).

3. La disciplina dei *safe harbours*

La sezione E del capitolo IV delle *Guidelines* OCSE introduce i c.d. “*safe harbours*”¹⁷ come potenziale **strumento di prevenzione del contenzioso** nell’ambito del *transfer pricing*.

I *safe harbours* consistono in particolari regimi normativi semplificati, adottati in ambito OCSE, che impongono alle Amministrazioni finanziarie di fissare preventivamente regole certe e parametri minimi, ai quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dall’attività di accertamento in materia di *transfer pricing*.

Tali regimi sono rivolti a determinate categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione dei prezzi relativi agli scambi infragruppo ovvero la documentazione necessaria a supporto dell’applicazione di un determinato prezzo di trasferimento.

L’Amministrazione finanziaria italiana¹⁸ ha disciplinato, nella circ. n. 32 del 1980¹⁹, il ricorso ai *safe harbours* in materia di trasferimento dei beni immateriali partendo dal presupposto della obiettiva **difficoltà di determinare il valore normale** delle transazioni aventi ad oggetto tali beni.

L’Amministrazione finanziaria considera “congrui”:

- canoni **fino al 2% del fatturato**, quando:
 - la transazione risulta da un contratto redatto per iscritto e anteriore al pagamento del canone;
 - sia **sufficientemente documentata** l’utilizzazione e, quindi, l’inerenza del costo so-

stenuto;

- canoni oscillanti **tra il 2 e il 5%**, oltre che alle condizioni di cui al punto precedente, qualora:
 - i dati “tecnici” giustifichino il tasso dichiarato (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, obsolescenza inferiore all’anno o meno, vita tecnica, originalità, risultati ottenuti, eccetera);
 - il tasso dichiarato sia giustificato dai dati “giuridici”, emergenti dal contratto (diritto di esclusiva, diritto di concedere sub-licenze, diritto di sfruttamento delle scoperte o sviluppi del bene immateriale, eccetera);
 - sia comprovata l’effettiva utilità conseguita dal licenziatario;
- canoni **superiori al 5%** del fatturato solo in casi eccezionali, giustificati dall’alto livello tecnologico del settore economico in questione o da altre circostanze;
- canoni di **qualunque ammontare** corrisposti a società residenti in Paesi a bassa fiscalità, i quali potranno essere ammessi in detrazione e riconosciuti congrui solo alle condizioni più onerose previste al punto precedente.

Il ricorso ai *safe harbours* presenta rilevanti vantaggi sia per le imprese contribuenti, sia per le Amministrazioni finanziarie; dal punto di vista delle imprese, queste beneficiano della semplificazione delle procedure di determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché della certezza di essere **dispensate dall’effettuazione di ulteriori indagini**; dal punto di vista delle Amministrazioni finanziarie, i *safe harbours* consentono ad esse di razionalizzare tempo e risorse a favore di casi di *transfer pricing* (e/o contribuenti) più complessi e/o a rischio più elevato.

Tuttavia, è necessario evidenziare come il ricorso ai *safe harbours* potrebbe presentare delle criticità connesse principalmente al mancato rispetto del principio dell’*arm’s length*²⁰ e ai rischi

¹⁷ Il paragrafo 4.94 della sezione E del capitolo IV delle *Guidelines* OCSE prevede che “(...) in the context of taxation, a safe harbour is a statutory provision that applies to a given category of taxpayers and that relieves eligible taxpayers from certain obligations otherwise imposed by the tax code by substituting exceptional, usually simpler obligations. In the specific instance of transfer pricing, the administrative requirements of a safe harbour may vary from a total relief of targeted taxpayers from the obligation to conform with a country’s transfer pricing legislation and regulations to the obligation to comply with various procedural rules as a condition for qualifying for the safe harbour (...)”.

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti sulla prassi italiana in materia di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 289 e seguenti.

¹⁹ In banca dati “fiscoonline”.

²⁰ I paragrafi 4.102-4.106 della sezione E.4 del capitolo IV delle *Guidelines* OCSE illustrano le problematiche connesse ai *safe harbours* con particolare riferimento al rispetto del principio dell’*arm’s length*:

“4.103 Under a safe harbour, taxpayers may not be required to follow a specific transfer pricing method for tax purposes. Where a safe harbor imposes a simplified transfer pricing method, it would be unlikely to correspond in all cases to the most appropriate method applicable to the facts and circumstances of the taxpayer under the regular transfer pricing provisions (...)”.

4.104 Such an occurrence could be considered as inconsistent with the arm’s length principle, which requires the use of transfer pricing method that is consistent with the

di doppia imposizione internazionale in caso di adozione in via unilaterale²¹.

4. Il *Discussion Draft* del 6 giugno 2012 in tema di *safe harbours*

Il 6 giugno 2012, il WP6 ha pubblicato il “*Discussion Draft Proposed Revision of the Section on Safe Harbours in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Draft Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours*”, contenente:

- una proposta di revisione delle disposizioni sui *safe harbours* previste nel capitolo IV delle *Guidelines* OCSE;
- una sezione (come allegato al capitolo IV delle *Guidelines* OCSE) denominata “*Sample Memoranda of Understanding for Competent Authorities to Establish Bilateral Safe Harbours*”.

Il *Discussion Draft* definisce lo strumento dei *safe harbours* come “*a provision that applies to a defined category of taxpayers or transaction and that relieves eligible taxpayers from certain obli-*

conditions that independent parties engaged in comparable transactions under comparable conditions would have agreed upon in the open market (...)”.

²¹ I paragrafi 4.107-4.114 della sezione E.4.1 del capitolo IV delle *Guidelines* OCSE illustrano le problematiche connesse ai *safe harbours* con particolare riferimento ai rischi di doppia imposizione:

“*4.108 Taxpayers may value the certainty provided by the safe harbour to the point where they would raise the prices charged to associated enterprises for the purposes of qualifying for the safe harbour, notwithstanding the fact that those transfer prices would be above the relevant taxpayer’s arm’s length prices taking into account its specific circumstances. In that case, the safe harbour would work to the benefit of the tax administration providing the safe harbour, as more taxable income would be reported by such domestic taxpayers. On the other hand, the safe harbor would penalize both the foreign associated enterprises and their tax administrations, since less profits and taxable income would be reported in their respective jurisdictions. This would create an issue with the respect to the proper sharing of tax revenue between tax jurisdiction.*

4.109 Indeed, in such cases, the tax administration of the jurisdiction adversely affected may not be in a position to accept the prices charged to their taxpayers in connection with the transactions with associated enterprises in the safe harbour country. The prices may differ from those obtained in these jurisdictions by the application of transfer pricing methods consistent with the arm’s length principle. It would be expected that foreign tax administrations would challenge prices derived from the application of a safe harbour, with the result that the taxpayer would face the prospect of double taxation’.

gations otherwise imposed by a country’s general transfer pricing rules. A safe harbour substitutes simpler obligations for those under the general transfer pricing regime. Such a provision could (...) allow taxpayers to establish transfer prices in a specific way, e.g. by applying a simplified transfer pricing approach provided by the tax administration. Alternatively, a safe harbour could exempt a defined category of taxpayers or transactions from the application of all or part of the general transfer pricing rules”.

Il *Discussion Draft* sottolinea come le attuali *Guidelines* OCSE scoraggiano l’adozione dei *safe harbours*, in quanto considerati non coerenti con il principio dell’*arm’s length*. In particolare, esse non riflettono le reali pratiche poste in essere dagli Stati membri dell’OCSE, molti dei quali hanno adottato “*transfer pricing safe harbours rules*”.

Il Documento “*OECD Multy-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures*”, pubblicato il 10 giugno 2011, e il successivo aggiornamento, pubblicato il 6 giugno 2012, hanno infatti confermato che diversi Stati hanno adottato forme di *safe harbours*, in particolare, con riferimento a contribuenti di piccole dimensioni e alle transazioni meno complesse.

Il *Discussion Draft* analizza i **benefici** e i **rischi** che il ricorso ai *safe harbours* potrebbe comportare.

Con riferimento ai benefici, si evidenzia che il ricorso ai *safe harbours* può garantire:

- una **migliore compliance da parte dei contribuenti**, a causa della conseguente semplificazione degli oneri a loro carico e della riduzione dei relativi costi;
- la certezza che i **prezzi** di trasferimento praticati dai contribuenti saranno **accettati** dall’Amministrazione finanziaria “*providing the safe harbour*”²²;
- una maggiore **semplicità della gestione amministrativa** per le Amministrazioni fi-

²² Il paragrafo 14 del *Discussion Draft* prevede che “*Another advantage provided by a safe harbour is the certainty that the taxpayer’s transfer prices will be accepted by the tax administration providing the safe harbour. Qualifying taxpayers would have the assurance that they would not be subject to an audit or reassessment in connection with their transfer prices provided they have met the eligibility conditions of, and complied with, the safe harbour provisions. The tax administration would accept, with limited or no scrutiny, transfer prices within the safe harbour parameters. Taxpayers could be provided with relevant parameters which would provide a transfer price deemed appropriate by the tax administration for the qualifying transaction’.*

nanziarie, le quali, in tal modo, possono utilizzare le loro limitate risorse nei casi maggiormente complessi e caratterizzati da un elevato grado di rischio.

Il *Discussion Draft* elenca, inoltre, le possibili **conseguenze negative** causate dall'utilizzo dei *safe harbours*:

- divergenza rispetto al principio di libera concorrenza²³;
- rischio di doppia imposizione o doppia non-imposizione²⁴;
- *tax planning* illegittimo²⁵;
- problemi di equità e uniformità.

Il *Discussion Draft* indica, per la prima volta, come l'adozione di *safe harbours* in via bilaterale o multilaterale, mediante *agreements* tra le autorità competenti dei diversi Stati, potrebbe **mitigare notevolmente il rischio di doppia imposizione**.

In particolare, gli Stati contraenti potrebbero definire una determinata categoria di contribuenti e/o transazioni nei confronti dei quali è possibile applicare lo strumento dei *safe harbours* e determinare, di comune accordo, dei *pricing parameters* di riferimento²⁶.

²³ Il paragrafo 18 del *Discussion Draft* prevede che “*Safe harbours involve a trade-off between strict compliance with the arm's length principle and administrability. They are not tailored to fit exactly the varying facts and circumstances of individual taxpayers and transactions. The degree of approximation of prices determined under the safe harbour with prices determined in accordance with the arm's length principle could be improved by collecting, collating, and frequently updating a pool of information regarding prices and pricing developments in respect of the relevant types of transactions between uncontrolled parties of the relevant nature. However, such efforts to set safe harbour parameters accurately enough to satisfy the arm's length principle could erode the administrative simplicity of the safe harbour*”.

²⁴ Per ulteriori approfondimenti in tema di doppia non imposizione, cfr. P. Valente-C. Alagna, *Doppia non imposizione, i risultati della Consultazione della Commissione UE*, in “Il Quotidiano Ipsosa”, 16 luglio 2012.

²⁵ Per ulteriori approfondimenti in materia di *tax planning* e *tax governance*, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, IPSOA, 2011; cfr., inoltre, P. Valente, *Tax governance» e gestione del compliance risk*, in “Corriere tributario” n. 35/2011; P. Valente, *Rapporto OCSE 2011: «tax planning» aggressivo e legittimo*, in “Corriere tributario” n. 28/2011; P. Valente, *Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance*, in “il fisco” n. 18/2011, fascicolo n. 1, pag. 2850; P. Valente, *Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in “Amministrazione e Finanza” n. 2/2011.

²⁶ Il paragrafo 25 del *Discussion Draft* prevede che “*It is important to observe that the problems of non-arm's length*

La possibilità che due Stati, con interessi divergenti, si accordino in merito all'adozione dei *safe harbours* può essere utile a **eliminare**, non solo i rischi di doppia imposizione e doppia non imposizione, ma anche i **limiti di arbitrarietà** che caratterizzano i *safe harbours* unilaterali.

Al fine di agevolare e incentivare l'adozione dei *safe harbours* in via bilaterale o multilaterale, l'OCSE ha pubblicato anche dei “**sample memoranda**” (allegato al capitolo IV delle *Guidelines OCSE*) che le autorità competenti dei diversi Stati possono utilizzare “*to establish bilateral or multilateral safe harbours in appropriate situations for common classes of transfer pricing cases*”.

Tali esempi rappresentano un utile **framework** per adattare i *safe harbours* a specifici casi di *transfer pricing*.

Come indicato dall'OCSE nei paragrafi 28-31 del *Discussion Draft*, i *safe harbours* possono offrire dei potenziali vantaggi ai contribuenti, anche in termini di *tax planning*.

In particolare, viene fatto riferimento alla possibilità che lo sviluppo di un *network* di *safe harbours* bilaterali e multilaterali dia vita a un fenomeno di “**safe harbour shopping**”²⁷.

results and potential double taxation and double non-taxation arising under safe harbours could be largely eliminated if safe harbours were adopted on a bilateral or multilateral basis by means of competent authority agreements between countries. Under such a procedure, two or more countries could, by agreement, define a category of taxpayers and/or transactions to which a safe harbour provision would apply and by agreement establish pricing parameters that would be accepted by each of the contracting countries if consistently applied in each of their countries. Such agreements could be published in advance and taxpayers could consistently report results in each of the affected countries in accordance with the agreement”.

²⁷ I paragrafi 28-31 del *Discussion Draft* descrivono l'impatto dei *safe harbours* sulle strategie di *tax planning* adottate dai contribuenti:

“*28. Safe harbours may also provide taxpayers with tax planning opportunities. Enterprises may have an incentive to modify their transfer prices in order to shift taxable income to other jurisdictions.*

This may also possibly induce tax avoidance, to the extent that artificial arrangements are entered into for the purpose of exploiting the safe harbour provisions. For instance, as safe harbours are generally applicable to simple or small transactions, taxpayers may be tempted to break transactions up into parts to make them seem simple or small.

(...)

30. This concern may be avoided, on the one hand, by the solution noted in paragraph 25 of adopting safe harbours on a bilateral or multilateral basis, thus limiting application of safe harbours to transactions involving countries

Infine, il *Discussion Draft* raccomanda particolare **cautela** nell'utilizzo dei *safe harbours*, specificando che le “*country tax administrations should carefully weigh the benefits of and concerns regarding safe harbours*”.

In particolare, il documento:

- invita alla **negoziazione** e l'utilizzo di *safe harbours* bilaterali o multilaterali, in quanto

with similar transfer pricing concerns. Tax administrations would need to be aware that the establishment of an extensive network of bilateral or multilateral safe harbours could potentially encourage safe harbour shopping via the routing of transactions through territories with more favourable safe harbours and take appropriate steps to avoid that possibility. Similarly, countries adopting bilateral safe harbours would be well advised to target fairly narrow ranges of acceptable results and to require consistent reporting of income in each country that is a party to the safe harbour arrangement. Treaty exchange of information provisions could be used by countries where necessary to confirm the use of consistent reporting under such a bilateral safe harbour”.

“*they may provide significant relief from compliance burdens and administrative complexity without creating problems of double taxation or double non-taxation*”;

- non incentiva l'utilizzo di *safe harbours* nei **casi particolarmente complessi**, in quanto “*(...) for more complex and higher risk transfer pricing matters, it is unlikely that safe harbours will provide a workable alternative to a rigorous, case by case application of the arm's length principle under the provisions of these Guidelines*”;
- al contrario, invita all'utilizzo dei *safe harbours* nel caso di **transazioni meno complesse** e/o poste in essere da “*small taxpayers*” in quanto “*in cases involving smaller taxpayers or less complex transactions, the benefits of safe harbours may outweigh the problems raised by such provisions*”²⁸.

²⁸ Cfr. i paragrafi 33-39 del *Discussion Draft*.