

TRANSFER PRICING: PRINCIPI E METODI NELLE DISPOSIZIONI AUSTRALIANE



Alessandro VALENTE

Valente Associati GEB Partners / Crowe Valente

La normativa australiana in ambito transfer pricing si presenta completa e molto articolata. L'Amministrazione fiscale si è negli anni distinta per l'attenzione e per l'implementazione delle indicazioni elaborate dall'OCSE. Quanto detto è stato dimostrato anche dall'attenzione dedicata in un apposito documento all'analisi degli impatti del COVID-19 sugli accordi di transfer pricing. Le imprese italiane con consociate in Australia devono considerare il transfer pricing un tema critico da affrontare con attenzione e trasparenza.

1

PREMESSA

Le transazioni *cross-border* pongono numerosi problemi in merito alla conoscenza della legislazione comparata in materia di *transfer pricing*. In questo ambito, rilevante è l'approccio adottato dall'Australia nell'applicazione pratica della normativa e della prassi, che è considerata un modello di riferimento nel panorama internazionale. Negli ultimi anni sono emersi numerosi cambiamenti in merito alla legislazione fiscale australiana soprattutto a seguito dell'implementazione delle azioni relative al progetto BEPS¹, dell'introduzione del *Country by Country Reporting* (CbCR), della promulgazione della *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL),

dell'introduzione della *Diverted Profits Tax* (DPT) e degli sviluppi giurisprudenziali della Corte Federale australiana (ad esempio, il caso *Chevron*)². Trattasi di cambiamenti che hanno avuto un impatto sulla *tax policy* dei prezzi di trasferimento per le imprese italiane che investono nel Paese.

2

RIFERIMENTO NORMATIVI: CENNI

Prima del 2013, il presupposto per l'applicazione della disciplina relativa al *transfer pricing* era contenuto in diverse disposizioni dell'*Income Tax Assessment Act* (ITAA) del 1936³, con l'obiettivo di contrastare operazioni infragrup-

1 Piano di azione internazionale OCSE (con il supporto di Stati non-OCSE) riguardante la cd. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS, secondo l'acronimo), presentato il 30 maggio 2013 alla riunione del Consiglio Ministeriale OCSE con la partecipazione di 40 Paesi. Finalità del Progetto è il contrasto dell'evasione fiscale internazionale, perpetrata da società multinazionali che, mediante l'utilizzo di lacune e/o asimmetrie normative, "estraggono" profitti da Stati a elevata fiscalità per collocarli in Stati a fiscalità ridotta o assente (cd. *paradisi fiscali*). 94 Stati condividono il cd. "*BEPS inclusive framework*", che prevede l'adozione di un *minimum standard* di regole stabilite da OCSE e G20 nell'ottobre 2015. Con la firma dello strumento multilaterale (giugno 2017) ha termine la prima sostanziale riforma delle regole di fiscalità internazionale da più di 100 anni.

2 *Chevron Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation* (No 4) [2015] FCA 1092.

3 Sezione 136AD denominata "*Arm's length consideration deemed to be received or given*".

po aventi come finalità il *profit shifting*⁴. La **Subdivision 815-A**⁵ prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria australiana di procedere a **transfer pricing adjustments**, nel momento in cui il contribuente abbia ottenuto dalla transazione infragruppo un *transfer pricing benefit*. Più in generale, il *transfer pricing benefit* consiste nella differenza tra i profitti effettivamente contabilizzati dal contribuente australiano e i profitti che lo stesso avrebbe dovuto realizzare operando nel rispetto dell'*arm's length principle*. Pertanto, viene riconosciuta all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disconoscere la transazione nei casi in cui:

- la sostanza dell'*arrangement* differisca dalla forma;
- l'*arrangement*, nel suo complesso, differisca da quello che sarebbe stato previsto tra soggetti indipendenti.

Secondo le disposizioni della **Subdivision 815-B**, un contribuente ottiene un **transfer pricing benefit** se:

- le condizioni effettivamente applicate nella transazione differiscono dalle "*arm's length conditions*";
- le condizioni effettivamente applicate soddisfano il *cross border test*;
- applicando le "*arm's length conditions*"

L'Amministrazione finanziaria australiana ottiene uno dei seguenti vantaggi:

- incremento della base imponibile;
- decremento della perdita realizzata dal contribuente;
- incremento delle *withholding taxes* dovute;
- decremento delle compensazioni fiscali.

La **Subdivision 815-B** è stata modificata dal pacchetto di riforma 2016-2017 al fine di recepire le novità delle nuove Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento nell'ambito del progetto BEPS⁶.

Ai fini della valutazione delle transazioni infragruppo, per espressa previsione normativa, l'ATO deve considerare l'esistenza di "*any connection between any 2 or more of the parties to the agreement or to any other relevant circumstances*"⁷.

Ai fini dell'applicazione della Sezione 13 dell'ITAA occorre considerare che le disposizioni in essa contenute non prescrivono quale metodo il contribuente debba utilizzare nella determinazione dell'**arm's length consideration**, così come non è prevista alcuna gerarchia nell'applicazione dei metodi considerati⁸.

Al fine della determinazione dell'*arm's length consideration*, l'ATO riconosce la possibilità di applicare uno dei seguenti **metodi**:

4 Le disposizioni in questione sono state successivamente sostituite nel settembre 2012 mediante l'introduzione nel corpo dell'ITAA del 1997 delle nuove *transfer pricing rules*, contenute nella **Subdivision 815**.

In particolare, la **Subdivision 815-A** ha introdotto una nuova disciplina con riferimento alle transazioni transfrontaliere intercorse, a partire dai periodi di imposta decorrenti dal 1° luglio 2004 e precedenti al 30 giugno 2013, tra contribuenti australiani e società consociate residenti in Paesi con i quali l'Australia ha stipulato un *international tax agreement*. La seconda parte della riforma della disciplina del *transfer pricing* si è attuata con l'introduzione della **Subdivision 815-B-D** dell'ITAA del 1997 e della **Subdivision 284-E** del *Taxation Administration Act 1953* (TAA 1953), applicabili alle transazioni transfrontaliere effettuate a partire dai periodi di imposta decorrenti dal 29 giugno 2013.

5 Si rammenta che il caso *Chevron* si è incentrato sull'ambito applicativo e interpretativo dei poteri di rettifica delle Autorità fiscali, come delineato alla **Subdivision 815-A**.

6 La **Subdivision 815-C** si pone l'obiettivo di assicurare che la base imponibile di una stabile organizzazione in Australia non sia inferiore a quella che l'entità avrebbe realizzato se avesse operato in qualità di società distinta e separata. La **Subdivision 815-D** contiene, invece, disposizioni volte ad illustrare l'applicazione delle **Subdivision 815-B** e **C** ai *trust* e alle *partnership*.

7 Il *TR 94/14* ha chiarito che il termine "*any connection between*" è indipendente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo o di partecipazione al capitale. In particolare, il termine include le seguenti fattispecie: a) *direct or indirect shareholding in one company by another company*; b) *the common ownership of companies even though there may be no direct or indirect shareholding between the subsidiaries*; c) *the ability of one company to obtain an interest in another company through: - an existing option agreement; - the fact that convertible notes are held; - the ownership of convertible preference shares; d) the existence of common directors; e) the existence of common executives; and f) involvement in a cartel*. Con riferimento al significato dell'espressione "*any other relevant circumstances*", l'ATO ha chiarito che lo stesso può includere, ad esempio, le seguenti fattispecie: a) *a market sharing agreement or agreement not to enter a particular market*; b) *any back to back or collateral arrangements or side deals*; and c) *an income sharing agreement that does not properly reflect the contributions of the parties*.

8 Ai fini della selezione del metodo sia il contribuente che l'ATO devono considerare, i seguenti fattori: "*a) the Commissioner is under no obligation to accept the particular method chosen by companies unless, on an objective analysis, it produces the most*

- *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUP);
 - *Resale Price Method*;
 - *Cost Plus Method*⁹;
 - *Profit Split Method*;
 - *Transactional Net Margin Method* (TNMM).
- Il TR 97/20 illustra le due principali ragioni che potrebbero condurre all'adozione dei **metodi reddituali** (*Profit Split* e TNMM):

1. la necessità di ricorrere a tali metodi si potrebbe concretizzare qualora non vi siano sufficienti ed affidabili dati ed informazioni che consentano l'applicazione dei metodi tradizionali;
2. nel caso di transazioni aventi ad oggetto intangibili unici e/o di elevato valore oppure di transazioni caratterizzate da un'elevata complessità in cui i metodi tradizionali non rappresentano la migliore metodologia per la definizione dell'*arm's length price*.

Il TR 97/20 specifica, inoltre, la possibilità di applicare in alcuni casi un **hybrid method**, tuttavia, senza fornire ulteriori linee guida operative e illustrare in quale circostanza possa essere applicabile.

3

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE

Con riferimento alla documentazione in

materia di *transfer pricing* nell'ordinamento australiano la Sezione 262A dell'ITAA stabilisce espressamente a carico del contribuente l'obbligo di predisporre **adeguata documentazione**¹⁰.

Le indicazioni relative alla documentazione da predisporre con riferimento alle transazioni *intercompany* sono contenute nel TR 98/11. Secondo l'Amministrazione finanziaria australiana, le motivazioni alla base della necessità per il contribuente di predisporre una "**contemporaneous documentation**"¹¹ (a supporto di transazioni infragruppo) possono così riassumersi:

- espressa previsione normativa;
- rilevanza ai fini degli aspetti penali;
- incombenza dell'onere della prova in capo al contribuente in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria;
- vantaggi connessi alla riduzione dei rischi in caso di accertamento.

In particolare, l'ATO riconosce importanza alla seguente documentazione:

- *budget, business plans* e proiezioni di natura finanziaria;
- determinazione delle politiche di prezzo, documenti relativi all'individuazione della redditività per prodotto, informazioni relative al mercato di riferimento, contributi apportati da ciascuna società partecipante alla transazione;
- documenti a supporto delle transazioni

accurate calculation of the arm's length consideration in the particular case. Companies should be mindful of this and can reduce the risk of dispute by being able to demonstrate that their choice of method is the most appropriate for their circumstances (in this regard, reference should be made to paragraphs 378 - 385 on documentation); b) choosing the most appropriate method would take into account relevant market and business factors, the functions performed or to be performed, the assets and skills used or available for use and the degree and nature of risks involved and/or to be rewarded in respect of the various parties to the dealing; c) a result that is fair, in the sense referred to in Mobil Oil Australia Pty Ltd v. FC of T, does not mean the result that produces the most favorable taxation outcome for the company or the company group of which it may be a member - or necessarily the result that produces the highest amount of Australian tax; d) a result that is fair must consider the policy and objects underlying Division 13 and recognize that Australia should not be denied its fair share of tax based on the economic value it has contributed, measured by reference to the arm's length principle; and e) the most appropriate method will be the one that produces the highest practicable degree of comparability, recognizing though that there will be unique situations and cases involving valuable intangibles where it is not practicable to apply methods based on a high degree of direct comparability" (ATO, TR 94/14 cit.).

9 ATO, TR 94/14 cit., e TR 97/20 cit.

10 La Sezione 262A prevede che il contribuente debba predisporre: "*any documents that are relevant for the purposes of ascertaining the person's income and expenditure; and documents containing particulars of any election, estimate, determination or calculation made by the person under that Act and, in the case of an estimate, determination or calculation, particulars showing the basis on which and the method by which the estimate, determination or calculation was made*".

11 "*Documentation is contemporaneous if it is existing or brought into existence at the time the taxpayer is developing or imple-*

- intraprese con altre società appartenenti al gruppo;
- documenti a supporto della selezione di un metodo per la determinazione del *transfer pricing*;
 - nel caso in cui siano stati esaminati altri metodi, i dettagli ad essi relativi, incluse le motivazioni a sostegno della loro esclusione;
 - documenti relativi alla struttura della società e del gruppo multinazionale cui appartiene;
 - documenti relativi alle vendite effettuate dal contribuente, al risultato operativo conseguito e alla natura delle transazioni poste in essere con altre società del gruppo;
 - strategie di *business*;
 - posizione contrattuale del contribuente nel corso delle transazioni con altre consociate;
 - documenti predisposti in relazione alla presentazione della dichiarazione dei redditi annuale e rilevante ai fini della determinazione dell'*arm's length consideration*.
- La documentazione deve essere predisposta in lingua inglese o essere oggetto di traduzione, se predisposta in altra lingua. La Sezione 13 dell'ITAA impone l'obbligo al contribuente di procedere alla corretta

determinazione dell'imponibile nella dichiarazione dei redditi annuale e di corrispondere le imposte in relazione al valore aggiunto prodotto nei diversi ordinamenti, calcolato in relazione all'*arm's length consideration*¹².

Secondo l'ATO, la predisposizione della "*contemporaneous documentation*" rappresenta la miglior prova a sostegno dei prezzi di trasferimento adottati¹³.

L'importanza di un'adeguata documentazione è ancora maggiore, se si considera che l'ATO ha chiaramente identificato i **rischi connessi agli accertamenti relativi al *transfer pricing***¹⁴:

- rischi connessi all'accertamento, che può seguire una *review* delle transazioni *intercompany*;
- rischi connessi all'effettuazione di aggiustamenti e alla comminazione di sanzioni da parte dell'ATO a seguito dell'accertamento.

La qualità della documentazione predisposta dal contribuente può essere valutata in ragione di categorie comprese tra "*low quality*" e "*high quality*".

Ai fini della verifica del rispetto, da parte del contribuente, dell'*arm's length principle*, si applica una procedura che si compone di **quattro fasi operative**¹⁵.

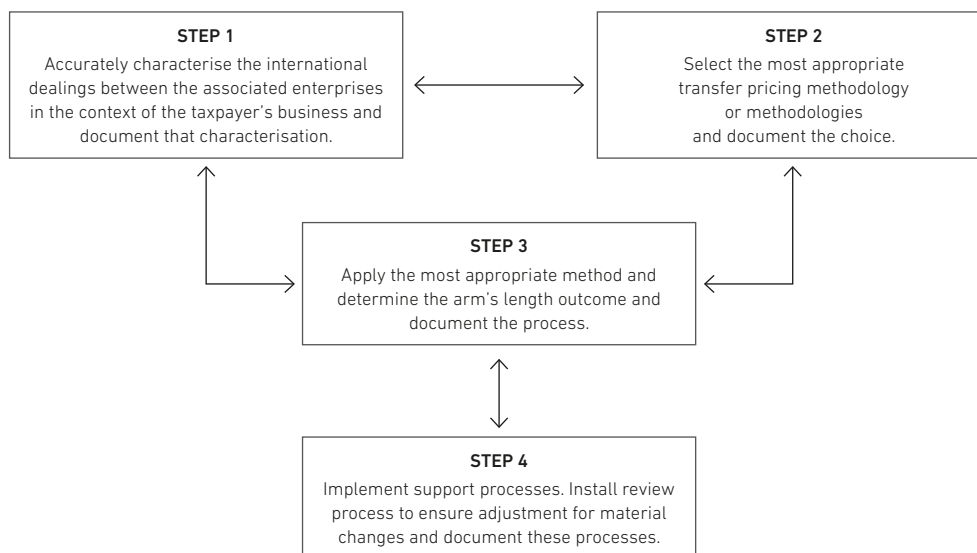
menting any arrangement that might raise transfer pricing issues, or reviewing these arrangements prior to or at the time of the preparation of tax returns, and which records information relevant to transfer pricing decisions. The documentation may be in the form of books, records, studies, budgets, plans and projections, analysis, conclusions and other material which records the information. It may be in electronic or written form" (ATO, TR 98/11).

12 ATO, TR 94/14 cit.

13 "The accurate recording of events on a contemporaneous basis provides the best evidence. This can happen prior to or at the time of undertaking the dealings up to the time of preparing the relevant tax return. One factor which may influence the timing of creation or obtaining of contemporaneous documentation is the choice of transfer pricing methodology. When bringing documents into existence at the time of preparing tax returns, taxpayers can obtain a reasonable level of confidence that: (i) their transfer prices comply with the arm's length principle; and (ii) they are perceived as being lower risk cases [...]; (iii) if they carry out the following steps: review their international dealings with associated enterprises taking account of the relevant available data and the guidance provided in this Ruling; and adjust (where necessary) for tax purposes the dealings with associated enterprises to accord with the arm's length principle and lodge their tax returns on that basis; and properly document this process".

14 Al proposito, cfr. anche il documento NAT 2725042005 "Introduction to concepts and risk assessment".

15 Cfr. anche ATO, *Applying the arm's length principle*.

TAVOLA 1 – TESTING INTERNATIONAL TRANSFER PRICING – THE FOUR STEPS¹⁶

I processi riportati nella Tavola 1 non hanno carattere prescrittivo, poiché l'ATO riconosce la necessità di procedere ad una **valutazione case by case**¹⁷.

Nel corso degli accertamenti è auspicabile che l'ATO acquisisca una **buona conoscenza del business dell'impresa** e conduca ricerche volte all'acquisizione di informazioni relative alle caratteristiche del settore industriale di riferimento e ai cicli economici. In particolare:

- analisi delle *worldwide operations*, delle strategie e della struttura del gruppo multinazionale al fine di identificare il ruolo svolto dal contribuente e dalle imprese associate;
- analisi della struttura e delle dinamiche del mercato di riferimento, la posizione finanziaria, le strategie di *marketing*, le politiche di prezzo adottate, gli *assets* utilizzati e i rischi sostenuti. Ciò include

anche l'analisi degli accordi conclusi con le consociate e le relazioni esistenti tra i diversi accordi;

- analisi del *budget*, dei *business plans* e delle proiezioni finanziarie;
- svolgimento di interviste con il personale del contribuente volto ad accertare le funzioni svolte e il processo di *decision making* in essere;
- analisi della determinazione dei prezzi di trasferimento;
- identificazione e valutazione delle transazioni indipendenti comparabili e delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli *assets* utilizzati da parte dei *comparables*.

Sulla base di tali considerazioni, l'ATO può procedere all'analisi delle transazioni poste in essere dal contribuente in relazione alle quattro fasi individuate.

¹⁶ La Tavola riporta informazioni contenute nel TR 98/11.

¹⁷ "The procedures and processes described are not meant to be prescriptive and would be tailored to ensure that the process is appropriate to the complexity and importance of the transfer pricing issues in the case and to ensure that the cost to all parties is not disproportionately high relative to the revenue risk".

SVILUPPI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

In data 17 dicembre 2014 l'ATO ha pubblicato il documento "TR 2014/8 – Income Tax and Subdivision 284-E", con l'obiettivo di descrivere i **nuovi obblighi di documentazione** a seguito delle modifiche avvenute nella disciplina del *transfer pricing*. Più in generale, l'impatto dei nuovi oneri documentali dipende dal profilo di **transfer pricing risk** dei contribuenti¹⁸. Relativamente alle transazioni infragruppo, ai fini della compilazione dell'*International Dealings Schedule* (IDS), oltre a comunicare differenti informazioni inerenti la tipologia e le caratteristiche delle transazioni, è necessario indicare se le stesse siano state effettuate nell'ambito di **operazioni straordinarie**, come, ad esempio, nei casi di *business restructuring*; ulteriori informazioni sono richieste anche con riferimento alle transazioni intercorse con società residenti in **Paesi a fiscalità vantaggiosa** (anche se effettuate con soggetti terzi indipendenti).

Il TR 2014/8 ha inoltre rivisto il *Four Steps Approach* precedentemente descritto, il quale è stato modificato nel "**five questions approach**". In particolare, nell'attività di predisposizione della documentazione, viene richiesto al contribuente di tenere in considerazione le seguenti cinque domande:

- *Question 1: What are the actual conditions that are relevant to the matter (or matters)?*
- *Question 2: What are the comparable circumstances relevant to identifying the arm's length conditions?*
- *Question 3: What are the particulars of the methods used to identify the arm's length conditions?*
- *Question 4: What are the arm's length con-*

ditions and is/was the transfer pricing treatment appropriate?

- *Question 5: Have any material changes and updates been identified and documented?*

L'approccio sopra delineato non è obbligatorio, ma fornisce al contribuente un *framework* di riferimento per la predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento, individuando gli elementi che l'Amministrazione finanziaria australiana si aspetta di trovare in un'adeguata *transfer pricing documentation*.

Più in dettaglio, la documentazione deve:

- essere redatta in inglese o prontamente tradotta in inglese;
- essere predisposta prima della trasmissione della dichiarazione dei redditi;
- illustrare le modalità di applicazione delle disposizioni della *Subdivision* di riferimento;
- illustrare la coerenza dell'applicazione delle disposizioni della *Subdivision* con i lavori OCSE;
- contenere una serie di informazioni tra cui le cd. *arm's length conditions*, i metodi selezionati, l'analisi di comparabilità, le condizioni effettivamente applicate nelle transazioni, ecc.

Nel dicembre 2014, l'ATO ha pubblicato il documento "PSLA 2014/3 – Simplifying transfer pricing record keeping", il quale dopo aver evidenziato l'esistenza di un significativo onere di *compliance* per i **contribuenti low-risk e/o di piccole/medie dimensioni**, ha previsto per gli stessi un **approccio semplificato**.

L'approccio semplificato consiste nell'**autovalutazione** da parte di tali contribuenti della *compliance* alle *transfer pricing rules*.

Possono accedere a tale regime semplificato i "**piccoli**" contribuenti e i distributori che:

- non presentano perdite sostenute;
- non sono coinvolti in transazioni infragruppo con società residenti in specifici Stati individuati;

¹⁸ Con riferimento alle dichiarazioni dei redditi, i contribuenti dovranno compilare l'*International Dealings Schedule* (IDS) previsto nella dichiarazione al fine di comunicare le transazioni transfrontaliere effettuate e i metodi utilizzati per testare l'*arm's length nature* delle stesse. Il modello per l'anno 2021 è reperibile al seguente indirizzo: <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/IND/downloads/International-dealings-schedule-2021.pdf>

- non sono stati oggetto di una *business restructuring* nell'ultimo anno;
 - non sono stati coinvolti in transazioni infragruppo aventi ad oggetto *royalties, licence fees*, accordi di ricerca e sviluppo¹⁹.
- Coerentemente con le previsioni OCSE, la **Subdivision 815-E** prevede per le cd. **Significant Global Entities** (SGEs)²⁰ la preparazione di un *Country-by-Country Reporting* (CbCR), un *Masterfile* ed un *Local File* per gli anni a partire dal 1° gennaio 2016 (prevedendo alcune esimenti).

Il contenuto e il *format* del **CbCR** è conforme a quanto previsto dall'*Action 13 BEPS*. Sono escluse dalla presentazione del CbCR in Australia tutte le società controllate da entità residenti in Paesi con i quali l'Australia ha in atto un accordo di scambio automatico di informazioni. Il CbCR deve essere presentato all'ATO entro 12 mesi dal termine dell'anno fiscale di riferimento.

Il contenuto e il *format* del **Masterfile** è conforme a quanto previsto dall'*Action 13 BEPS*. Anche il *Masterfile* deve essere presentato all'ATO entro 12 mesi dal termine dell'anno fiscale di riferimento.

Il **Local File** differisce significativamente in forma e contenuti rispetto a quanto previsto dalla maggior parte degli ordinamenti tributari mondiali. Il livello di dettaglio dei dati e della loro fonte (*i.e.* parti coinvolte, metodi utilizzati per ogni singola transazione, contratti) è molto elevato rispetto agli *standard* di altri Paesi. Obiettivo dell'ATO, infatti, è quello di raccogliere quanti più dati possibile da analizzare.

Il *Local File* deve essere presentato in un particolare formato (*file XML* conforme al "*Country-by-*

Country Reporting XML Schema" dell'OCSE²¹). Lo schema non è fornito dall'ATO; ciò significa che il contribuente deve creare il proprio strumento, utilizzando una società terza che sviluppa tali programmi di deposito o creando il formato internamente. Anche il *Local File* deve essere presentato all'ATO entro 12 mesi dal termine dell'anno fiscale di riferimento.

5

GLI APA

L'Australia prevede apposite procedure per la negoziazione con l'ATO di *Advance Pricing Agreements* (APA) sia unilaterali che bilaterali, disciplinate dal *TR 95/23*²².

La procedura è riservata ai contribuenti che pongono in essere transazioni internazionali e altre operazioni (quali stipulazione di contratti o investimenti) in Australia; non è tuttavia richiesta la residenza in Australia.

Possono fare richiesta per l'avvio della procedura anche le società di piccole e medie dimensioni, anche se l'ATO riconosce che per tali soggetti la procedura potrebbe rivelarsi molto onerosa.

Ai fini della valutazione dei casi da inserire nell'**APA Program**, l'ATO privilegia i casi che presentano le seguenti caratteristiche:

- il contribuente desidera concludere un APA bilaterale;
- l'altro Paese coinvolto nella richiesta di APA è un *treaty partner* con il quale è stata stipulata una convenzione contro le doppie imposizioni;
- la conclusione dell'APA consente di fornire

19 Recentemente l'ATO ha pubblicato una guida operativa di aggiornamento per i contribuenti *low risk*, la PCG 2017/2 relativa alle "*Simplified Transfer Pricing Record Keeping Options*", volta a chiarire le differenti opzioni per i contribuenti che presentano determinati requisiti strutturali o con riferimento a particolari transazioni. Con riferimento al *Country-by-Country Reporting*, la *Subdivision 815-E* dell'ITAA, introdotta nel 2015 dal *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015*, ha implementato le misure adottate dall'OCSE nell'ambito dell'*Action 13 BEPS*.

20 Una SGE, secondo il disposto della *Subvision 815-E*, è una società con un *turnover* di gruppo superiore a AUD 1 miliardo.

21 Per ulteriori approfondimenti, si veda OECD (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations*. La guida è consultabile al seguente indirizzo: <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>

22 Denominato "*Income tax: transfer pricing - Procedures for bilateral and unilateral advance pricing arrangements*".

- indicazioni di carattere generale con riferimento ad uno specifico settore industriale;
- la maggior parte delle transazioni poste in essere dal contribuente coinvolge società residenti in Paesi con i quali è stata conclusa una convenzione contro le doppie imposizioni;
- le transazioni infragruppo possono essere analizzate nell'ambito della strategia globale a cui si riferiscono;
- il metodo selezionato e applicato alle transazioni è *compliant* con le previsioni dell'ordinamento australiano o delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Australia;
- le transazioni o gli accordi oggetto di valutazione sono concretamente posti in essere;
- il contribuente è in grado di fornire le informazioni necessarie all'analisi del caso.

La **procedura per l'ottenimento** di un APA si compone di diverse fasi:

- **prelodgement meetings**: durante i quali le parti chiariscono quali siano le reciproche aspettative in merito alla conclusione dell'APA²³. Già in questa prima fase è prevista la partecipazione dell'Autorità competente o dei rappresentanti (solitamente l'**APA Review Team**). Può anche verificarsi che il primo *prelodgement meeting* sia tenuto solo dopo la nomina dell'*APA Review Team*;
- **draft outline case**: rappresenta la base per la discussione condotta nel corso del *prelodgement meeting*, durante il quale il contribuente illustra, nelle linee generali, il proprio caso²⁴;
- **preparation and lodgement of formal application**: dopo la valutazione positiva

del caso nel corso del *prelodgement meeting* il contribuente può procedere alla presentazione di una richiesta formale di APA all'Autorità competente australiana;

- **analysis/evaluation phase**: dopo la presentazione della *formal application*, l'ATO procede alla valutazione delle informazioni presentate dal contribuente e alla eventuale richiesta di dati aggiuntivi. In questa fase i termini dell'APA sono discussi di concerto con l'*APA Review Team*, il quale procede ad informare l'Autorità competente australiana sui termini previsti per la conclusione della procedura;
- **agreement/negotiation phase**: la procedura per l'ottenimento di un APA si conclude in circa dodici mesi.

La decisione finale in merito all'accettabilità del metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento e alla conclusione dell'APA bilaterale spetta all'Autorità competente; per ciò che concerne gli APA unilaterali la conclusione spetta all'Autorità competente o all'*Assistant Commissioner International Tax Division* (ITD) per le Regioni del Nord e del Sud. In casi eccezionali, per la conclusione di APA uni/bilaterali è necessaria l'approvazione finale da parte del *First Assistant Commissioner* (ITD).

La stesura dell'APA finale compete all'*APA Review Team*, dopo l'approvazione da parte dell'Autorità competente, la quale provvede a rilasciare una certificazione scritta della conclusione dell'accordo tra le Autorità competenti in caso di APA bilaterale o della conclusione dell'accordo tra l'ATO e il contribuente in caso di APA unilaterale.

Un **APA concluso**, con validità per tre/cinque

23 In questa fase è anche possibile: procedere ad una valutazione della documentazione e all'analisi delle transazioni richieste; valutare la nomina di un esperto indipendente; discutere il metodo proposto dal contribuente; chiarire se la società o le altre società coinvolte nelle transazioni hanno contattato l'Amministrazione finanziaria di riferimento; designare la data per la richiesta formale di APA; stabilire i tempi relativi alla consegna della documentazione e al completamento dell'APA; identificare elementi di fatto e di diritto; discutere il procedimento per la valutazione della richiesta di APA.

24 In questa fase è richiesto al contribuente di fornire una chiara spiegazione di come intende affrontare le questioni connesse al *transfer pricing*, in particolare: le caratteristiche generali del caso, l'ammontare in valuta delle transazioni, le problematiche oggetto di APA, la spiegazione del rispetto dell'*arm's length principle*, la descrizione dei fatti, l'indicazione dell'esistenza di eventuali interpretazioni divergenti tra l'Australia e l'Amministrazione finanziaria estera in relazione alle *issues* oggetto di APA.

periodi di imposta, contiene solitamente le seguenti informazioni:

- i dati relativi alle parti coinvolte nell'APA;
- le transazioni e gli accordi coperti dall'APA;
- i periodi di imposta cui si riferisce l'APA;
- il metodo selezionato per la determinazione dei prezzi di trasferimento e i margini attesi;
- l'indicazione degli elementi alla base della selezione del metodo (vendite, COGS, margine operativo);
- dati di bilancio;
- *critical assumptions* a fondamento della selezione del metodo. Nel caso in cui le stesse comportino cambiamenti, questi dovranno essere riferiti all'Autorità competente e potranno risultare nella rinegoziazione, cancellazione, modifica dell'APA o in un aggiustamento dei risultati prodotti dal metodo selezionato;
- qualora possibile, indicazione dell'*arm's length range*;
- procedure relative alla rilevazione di cambiamenti intervenuti nelle condizioni economiche e di mercato e ai prodotti che consentono al contribuente di apportare aggiustamenti al proprio risultato operativo senza richiedere una revisione dell'APA;
- procedure da seguire in caso di *compensating payments*;
- le obbligazioni a carico del contribuente a seguito della conclusione dell'APA.

A seguito della conclusione dell'APA, il contribuente è tenuto a predisporre un **Report annuale** da inviare all'Autorità competente, che procede al suo esame di concerto con l'APA *Review Team*. Il *Report* deve contenere le seguenti informazioni:

- informazioni relative all'applicazione del metodo selezionato;
- eventuali cambiamenti occorsi alle *critical assumptions* che possono comportare una revisione dell'APA;

- informazioni relative ad eventuali *compensating payments*;
- ogni altra circostanza relativa al caso di specie.

Qualora il contribuente non proceda alla predisposizione del *Report* annuale, l'Autorità competente potrà cancellare l'APA.

Le procedure relative al rinnovo dell'APA sono le stesse previste per la sua richiesta.

L'ATO ha pubblicato una dettagliata *Guidance* sull'APA *Program* australiano: il **Practice Statement PSLA 2011/1** che sostituisce il *TR 95/23*.

Le principali iniziative del *PSLA 2011/1* includono:

- l'introduzione di tre diverse tipologie di APA: **simplified, standard e complex**;
- il miglioramento delle procedure necessarie per la sottoscrizione di un APA con l'introduzione di un **ATO Case Leader Role** e l'implementazione di un più dettagliato **project management framework** per tutti gli APAs;
- l'introduzione di un cd. "**circuit breaker mechanism**" in specifici casi.

La procedura richiede inoltre, inoltre, il cd. "**whole-of-code**", una *review* da predisporre *ex ante* l'accesso alla procedura di APA²⁵. La *review* include un'analisi di aspetti non prettamente legati alle politiche di *transfer pricing* della società, come ad esempio lo storico sul trasferimento di *IP*, *intercompany financing*, stabile organizzazione e *thin capitalization*.

6

IMPATTI DEL COVID-19 SUGLI ACCORDI DI TRANSFER PRICING

La diffusione della pandemia da COVID-19 ha avuto un rilevante impatto sull'economia globale, sui modelli di *business* adottati dalle imprese multinazionali e, conseguentemente,

25 Il 23 luglio 2015 l'ATO ha pubblicato il *PSLA 2015/4* contenente una revisione delle *policies* e delle procedure in tema di APA. Il documento rafforza la posizione dell'ATO nel mantenimento del programma APA, come parte effettiva e necessaria del disposto normativo riguardante i prezzi di trasferimento nel Paese.

anche sulle politiche di *transfer pricing* praticate dalle stesse.

L'Amministrazione finanziaria australiana è stata una delle prime autorità a fornire evidenze sugli impatti del COVID-19 sulle politiche di prezzi di trasferimento e linee guida applicative in materia.

Secondo l'ATO, le analisi di *transfer pricing* nei periodi di imposta colpiti dalla pandemia dovranno tenere in considerazione i seguenti elementi:

- le **funzioni svolte**, gli **assets** utilizzati e il **profilo di rischio** assunto dalla società prima e dopo la pandemia da COVID-19;
- le **circostanze economiche**, in cui dovrebbero essere delineati ed evidenziati gli impatti economici del COVID-19 sulle operazioni australiane. Sarebbe pertanto necessario includere un'analisi che illustri come il settore di riferimento sia stato influenzato dalla pandemia;
- gli **accordi contrattuali** tra la società australiana e le sue parti correlate e se eventuali obblighi o termini e condizioni materiali sono stati variati, modificati o risolti;
- l'**impatto del COVID-19** (da valutare) sull'offerta di prodotti e servizi da parte della società australiana illustrando come ciò ha influenzato i **risultati finanziari** della società;
- evidenza dei **cambiamenti nelle strategie aziendali** a seguito del COVID-19, comprese le decisioni prese, i risultati ottenuti e le azioni intraprese per dare effetto a tali strategie.

Nei periodi di imposta colpiti dalla pandemia, le analisi di *benchmarking* volte a identificare società comparabili al soggetto identificato come *tested party* potrebbero non supportare in modo affidabile i risultati.

Pertanto, per comprendere appieno gli impatti economici/finanziari del COVID-19, l'analisi deve includere:

- un'**analisi dettagliata dei profitti e delle perdite** che illustri le variazioni di costi e ricavi, con una spiegazione degli scostamenti

risultanti da COVID-19. A tal fine potrebbe essere utile includere un'analisi degli scostamenti dei risultati preventivati (pre COVID-19) rispetto ai risultati consuntivi;

- **informazioni sulla redditività** ottenuta dalla società australiana, evidenziando i risultati che si sarebbero ottenuti in assenza di pandemia. A tal fine dovranno essere illustrati tutti i fattori che hanno un impatto positivo o negativo sui profitti, supportando l'analisi con specifiche evidenze;
- le **motivazioni** e le evidenze con riguardo all'**allocazione dei costi** o l'eventuale **riduzione delle vendite** (e successive modifiche dei margini operativi) della società, tenendo in considerazione le funzioni svolte, gli *assets* utilizzati e il profilo di rischio assunto dalla società australiana.

Con riferimento agli **APA**, le ipotesi summenzionate potrebbero comportare una violazione degli accordi già raggiunti.

Per tale ragione l'ATO ha invitato i contribuenti interessati a mantenere un comportamento collaborativo, contattando proattivamente l'Amministrazione finanziaria, al fine di comprendere in quale maniera le circostanze appena descritte possono influire sugli accordi in essere e di conseguenza mettere in atto le azioni maggiormente appropriate.

Quanto detto potrebbe comportare:

- il mantenimento degli accordi in essere ipotizzando che la pandemia non abbia modificato le *critical assumptions* sottostanti gli accordi;
- la necessità di rinegoziare l'APA per i periodi di imposta colpiti dal COVID-19;
- la necessità di sospendere l'accordo per un determinato periodo di tempo.

Un ulteriore aspetto (trattato anche dall'OCSE nel *report* sull'impatto del COVID-19 sulle politiche di *transfer pricing* pubblicato nel dicembre 2020) riguarda il trattamento, ai fini del *transfer pricing*, dei programmi di assistenza governativa relativi alla pandemia²⁶.

26 In Australia diverse imprese hanno beneficiato del cd. *JobKeeper Payment*, programma previsto per sostenere le imprese

CONCLUSIONI

Da quanto sin qui evidenziato emerge la complessità della normativa australiana in ambito *transfer pricing*. Numerosi sono gli adempimenti richiesti al contribuente affinché questi possa essere considera-

to *compliant* con le disposizioni nazionali. L'Amministrazione fiscale australiana ha dimostrato, più di altre, attenzione ai cambiamenti sociali ed economici esplicitando in maniera chiara e trasparente il proprio approccio. Le imprese italiane con consociate in Australia devono considerare il *transfer pricing* un tema critico da affrontare con attenzione e trasparenza.

e le organizzazioni non profit significativamente colpite da COVID-19 e per aiutare a mantenere il maggior numero di australiani nel mondo del lavoro. L'ATO intende valutare l'impatto del *JobKeeper Payment* sugli accordi dei prezzi di trasferimento, in particolare laddove tale misura abbia comportato: una variazione del prezzo di trasferimento pagato o ricevuto dall'entità australiana o l'effettivo trasferimento del beneficio del *JobKeeper Payment* a parti "offshore" correlate. A titolo di esempio, l'ATO ha indicato come tale misura debba essere trattata ai fini della disciplina sui prezzi di trasferimento.