



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

FOCUS SUL TRANSFER PRICING U.S.A.

Giuseppe Brusa

19 DICEMBRE 2018





A cura di **Giuseppe Brusa**, *certified public accountant in N.Y.*

Gruppo di Lavoro *ad hoc Transfer Pricing*

Gilberto Gelosa (Consigliere Delegato Gruppo di Lavoro *Attuazione Fiscalità Internazionale*)

Maurizio Postal (Consigliere Delegato Gruppo di Lavoro *Attuazione Fiscalità Internazionale*)

Piergiorgio Valente (Coordinatore Gruppo di Lavoro *Attuazione Fiscalità Internazionale* e coordinatore del Gruppo di Lavoro *ad hoc Transfer Pricing*)

Andrea Scaini (Membro del Gruppo di Lavoro *Attuazione Fiscalità Internazionale*)

Maurizio Bottoni (Membro del Gruppo di Lavoro *ad hoc Transfer Pricing*)

Francesco Cacciavillan (Membro del Gruppo di Lavoro *ad hoc Transfer Pricing*)

Giampiero Guarnerio (Membro del Gruppo di Lavoro *ad hoc Transfer Pricing*)



SOMMARIO

1. Indirizzo del Legislatore	4
2. Tendenze e sviluppi	4
3. Il contesto legale USA e applicabilità.....	5
4. Gli Istituti Regolatori.....	6
5. I trattati Internazionali.....	6
6. I metodi di Transfer Pricing	7
7. I Metodi preferiti e le eventuali restrizioni.....	8
8. L’analisi della Comparabilità.....	8
9. Considerazioni speciali e “Best Practices”	10
10. Documentazione a supporto e reportistica: regole e procedure	10
11. Il Contenuto dei requisiti	11
12. Sanzioni e penali	12
13. Advance Pricing Agreements (APA). Disponibilità ed Eleggibilità	13
14. Regole e procedure	14
15. Tempi	15
16. Costo.....	15
17. Considerazioni o problematiche speciali.....	16
18. Verifiche e rettifiche	16
19. Rettifiche e controversie	17
20. Le procedure di Mutual Agreement	18
21. Enviroment Anti erosione “Regulation”	18
22. Penali e sanzioni	19



1. Indirizzo del Legislatore

L'art. 482 dell'*Internal Revenue Code* del 1986 fornisce la base giuridica per la regolamentazione dei prezzi di trasferimento. Il paragrafo 1.482-1 (b) del regolamento ("*Regulations*") del Tesoro afferma che nel determinare il reale reddito imponibile di un contribuente "*controlled*" (affiliato), lo standard da applicare in ogni caso è quello di un contribuente che lavora a condizioni di mercato con un contribuente "*uncontrolled*" (non affiliato): "*the arm's length principle*".

2. Tendenze e sviluppi

Negli ultimi anni negli USA ci sono state solo piccole modifiche tecniche alle normative sui prezzi di trasferimento.

Gli ultimi casi della US Tax Court in merito a dispute sul transfer pricing sono stati:

- Eaton Corporation e Subsidiaries *versus* (contro) Commissioner (Il Commissioner è l'IRS- TC Memo, 2017-147) - in cui l'*Internal Revenue Service* (IRS) ha abusato del proprio potere discrezionale nell'annullare due APA (*Advanced Pricing Agreement*) unilaterali, riguardanti il trasferimento di determinati prodotti, la licenza di proprietà immateriali e la condivisione dei costi tra le filiali statunitensi di Eaton e le sussidiarie estere;
- Medtronic Inc *versus* Commissioner (TC Memo 2016-112) - in cui l'IRS ha abusato della propria discrezionalità nell'adeguare i canoni corrisposti da un produttore di dispositivi medici di classe III con licenza, per produrre e vendere dispositivi medici cardiaci impiantabili;
- Amazon.com Inc *versus* Commissioner (148 TC n. 8, 2017) - in cui la determinazione da parte dell'IRS di un pagamento di "buy-in" di cost-sharing, utilizzando un metodo di cash flows scontato, era arbitraria, "capricciosa-frivola" e non logica. L'utilizzo da parte di Amazon del "*comparable uncontrolled transaction method*", "con adeguati aggiustamenti al rialzo", è stato il metodo migliore per determinare il pagamento del "buy-in"; e
- Altera Corp *versus* Commissioner (145 TC n. 3, 2015) - in cui il "*Regulation*" finale del Dept. del Tesoro è risultato invalidato nel richiedere ai partecipanti al "*cost-sharing*" accordi di condivisione dei costi qualificati per ripartire i relativi costi del programma "*stock-options o stock-based*", in modo di ottenere un risultato sulla base del "*arm's length principle*" che corrisponde alla determinazione dei prezzi di trasferimento "*sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili*".



Gli appelli sono pendenti in Medtronic, Amazon e Altera. Inoltre altri casi di alto profilo, che coinvolgono Coca Cola e Microsoft, sono pendenti nei tribunali.

3. Il contesto legale USA e applicabilità

La base legale per l'ordinamento USA sul Transfer Pricing è regolata dal punto di vista giuridico dall'art. 482 dell'Internal Revenue Code del 1986 che ne determina la regolamentazione dei prezzi di trasferimento, mentre le disposizioni regolamentari sono ampliate attraverso una serie completa di "Regulations" del Dept. Del Tesoro (sezioni 1.482-1-9).

Esistono "Regulations" che si applicano specificatamente alle operazioni di "global dealing" di prodotti finanziari (ossia prodotti derivati e operazioni in valuta estera) in cui una delle parti correlate, o uffici collegati, è un rivenditore ("dealer") dello strumento finanziario oggetto di negoziazione (Proposta "Regulations" del Dept. del Tesoro Sezione 1.482-8); non esistono altrimenti "Regulations" specifiche per i vari diversi settori industriali e commerciali.

Per cui, praticamente, tutte le transazioni sono soggette alle regole sui prezzi di trasferimento statunitensi, tra cui:

- trasferimenti di proprietà materiali (regolamento del "Regulation" Dep. del Tesoro 1.482-3);
- trasferimenti o utilizzo di beni immateriali (Sezione 1.482-4);
- fornire (o ricevere) servizi (Sezione 1.482-9);
- operazioni di prestito (Sezione 1.482-2 (a));
- negoziazione globale di strumenti finanziari (proposta di "Regulation" del Dep. Del Tesoro Sezione 1.482-8);
- operazioni di leasing ("Regulation" del Dep. del Tesoro Sezione 1.482-2 (c)); e
- accordi su proprietà intangibili per il cost-sharing (sezione 1.482-7).

Lo statuto e le "Regulations" definiscono le entità che rispondono alla definizione di proprietà comune o "controllata" e le transazioni comunemente "controllate".

La sezione 1.482-1 (i) (4) del "Regulation" del Dept. Del Tesoro include la seguente definizione per "Controllato" ("controlled entities"):

"Per definire l'entità controllata si ingloba qualsiasi tipo di controllo, diretto o indiretto, legalmente applicabile o meno, e comunque esercitabile o esercitato, incluso il controllo risultante dalle azioni di due o più contribuenti che agiscono di concerto o con un obiettivo o uno scopo comune. È la realtà del controllo che è decisiva, non la sua forma o la modalità del suo esercizio. Una presunzione di controllo sorge se il reddito o le detrazioni sono state arbitrariamente dirottate".



La legge prevede alcune franchigie (“*safe harbour*”) che sono disponibili e limitate ad alcune operazioni “controllate” come il prestito tra parti correlate e alcune transazioni di servizi sempre tra parti correlate. La sezione 1.482-2 (a) (1) delle “*Regulations*” del Dept. del Tesoro prevede un periodo di “*interest free*” per i conti commerciali *intercompany* derivanti da determinati trasferimenti di beni materiali o dalla prestazione di servizi. Esiste anche un “*safe harbour*” per gli interessi su determinati prestiti che sono compresi tra il 100% e il 130% del “tasso federale applicabile”, che è un tasso pubblico sui prestiti che oscilla periodicamente.

Infine, esistono una serie di regole complesse per un addebito semplificato a costo unico per le transazioni di servizi tra controllate. Queste regole sono stabilite nella Sezione 1.482-9 (b) del “*Regulation*” del Dept. del Tesoro. I servizi che possono essere addebitati al costo comprendono servizi che l’Internal Revenue Service (IRS) indica in una “*Revenue Procedure*” (ad esempio, Revenue Procedure 2007-13, (2007-1 CB 295) che elenca 101 categorie di servizi specifici che rientrano nell’esenzione). I servizi inclusi sono generalmente considerati servizi generali e amministrativi a fini contabili.

4. Gli Istituti Regolatori

Come abbiamo visto è il “U.S. Treasury Dept.” attraverso l’agenzia dell’Internal Revenue Service (IRS) che è responsabile dell’emissione delle “*Regulations*” che determinano le guide da seguire per il transfer pricing. L’IRS amministra le regole dei prezzi di trasferimento attraverso una guida amministrativa e un programma di controllo attivo sul campo. L’Ufficio legale dell’IRS fornisce consulenza e orientamento legale, comprendendo anche i “*rulings*” per contribuenti e per funzionari dell’IRS e rappresenta l’IRS nei contenziosi sui prezzi di trasferimento dinanzi al tribunale tributario (Tax Court).

Le rettifiche in aumento sul reddito apportate dagli agenti IRS sono o possono essere oggetto di appello amministrativo direttamente con procedura all’IRS e/o alla verifica da parte della Corte Tributaria mediante processo di contestazione.

5. I trattati Internazionali

Gli Stati Uniti hanno stipulato circa 40 convenzioni sulla tassazione dei redditi con altri paesi. Queste convenzioni contengono un articolo relativo alle imprese, che incorpora lo standard di libera concorrenza per le transazioni comunemente controllate (“*arm’s length principle*”) e riconosce i diritti dei paesi firmatari di adeguare le transazioni tra imprese comunemente controllate quando tali transazioni non producono risultati consoni all’applicazione dell’*arm’s length principle*.

Sebbene vi siano differenze nella formulazione tra le Linee guida sui prezzi di trasferimento dell’OCSE e le norme sui prezzi di trasferimento statunitensi, il Tesoro USA e l’IRS ritengono che le normative e le linee guida dell’OCSE siano sostanzialmente le stesse. Nella misura in cui le normative statunitensi e le linee



guida dell'OCSE sono diverse, l'Ufficio legale dell'IRS ha diramato un'informativa per il personale dell'IRS che determina che:

- le normative statunitensi dovrebbero essere seguite allo scopo di applicare o rivedere le rettifiche dei prezzi di trasferimento all'interno degli Stati Uniti; e
- le linee guida dell'OCSE dovrebbero essere seguite in presenza di "*mutual agreements*" o quando casi di APA (Advanced Pricing Agreement) sorgono a causa dei trattati internazionali bilaterali stipulati dagli Stati Uniti (Tax Treaties).

6. I metodi di Transfer Pricing

In generale, le normative sui prezzi di trasferimento negli Stati Uniti riconoscono:

- metodi di determinazione per transazione del prezzo di trasferimento;
- metodi di determinazione del prezzo di trasferimento basati sui profitti; e
- metodi di determinazione del prezzo di trasferimento "non specificati".

I metodi di determinazione per transazione del prezzo di trasferimento includono il metodo del confronto di prezzo (CUP, Comparable Uncontrolled Price) il quale confronta il prezzo di beni trasferiti tra imprese associate con il prezzo applicato a beni trasferiti in transazione comparabile tra parti indipendenti in circostanze comparabili, che però si applica solo ai trasferimenti controllati di beni materiali (*Regulation* 1.482-3 (b) (1) del Dept. del Tesoro).

Metodi simili al metodo CUP si applicano a:

- transazioni di servizi: il metodo che confronta il prezzo di servizi tra imprese associate con il prezzo applicato ai servizi trasferiti in transazione comparabile tra parti indipendenti in circostanze comparabili (CUSP, Comparable Uncontrolled Service Price), ai sensi della *Regulation* del Tesoro Sezione 1.482-9 (a) (2)); e
- trasferimenti di proprietà immateriali (CUT, Comparable Uncontrolled Transaction) comparabili a transazioni non controllate, ai sensi del *Regulation* del Dept del Tesoro Sezione 1.482-4 (a) (1)).

Le "*U.S. Regulations*" autorizzano anche l'uso del metodo del prezzo di rivendita ("*Resale Price*") ai sensi della Sezione 1.482-3 (b) (2) della "*Regulation*" del Tesoro e il metodo del costo maggiorato ("*Cost Plus*") sotto la Sezione 1.482-3 (b) (3). Metodi analoghi al prezzo di rivendita e al costo maggiorato si applicano anche alle transazioni di servizi (metodo del margine lordo dei servizi ai sensi della sezione 1.482-9 (a) (3) del "*Regulation*" del Tesoro e il metodo del costo dei servizi maggiorato di cui alla sezione 1.482-9 (a) (4)). I metodi di determinazione del prezzo di trasferimento basati sui profitti riconosciuti dalle normative statunitensi includono:



- il metodo degli utili comparabili (CPM, Comparable Profits Method) (Sezione 1.482-5 della “Regulation” del Tesoro);
- il metodo dello “Profit split” (Sezione 1.482-6); e
- il metodo del reddito, (the “income method”) che si applica alle operazioni di conferimento ai sensi delle disposizioni sulla ripartizione dei costi “Cost sharing provisions” (Sezione 1.482-7 (g) (4)).

Il CPM è il metodo di determinazione del prezzo di trasferimento più comune utilizzato dagli economisti dell’IRS (Internal Revenue Service), dai contribuenti e dai consulenti dei contribuenti. Il CPM viene applicato utilizzando dati disponibili al pubblico che possono essere facilmente accessibili e con standard di comparabilità di facile adattabilità. L’applicazione del CPM attraverso tecniche di screening del database, tecniche di utilizzo dei dati statistici (per esempio l’intervallo interquartile) e la media pluriennale è ben compresa sia dagli economisti dell’IRS che dai consulenti dei contribuenti. Lo svantaggio di utilizzare il CPM è che si tratta di un metodo di “giustizia grossolana” che produce risultati di tipo medio del settore industriale che potrebbero non riflettere le circostanze specifiche di uno specifico contribuente, come le perdite causate da una caduta precipitosa del fatturato.

7. I Metodi preferiti e le eventuali restrizioni

Naturalmente non esiste una gerarchia per stabilire il metodo migliore, ma il cosiddetto “criterio per il metodo migliore” è stabilito ai sensi della sezione 1.482-1 (c) delle “Regulations” del Tesoro per selezionare un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento. I regolamenti richiedono la considerazione dei seguenti criteri per determinare il miglior metodo di trasferimento dei prezzi:

- comparabilità con le transazioni controllate oggetto di analisi;
- l’affidabilità dei dati utilizzati per l’analisi;
- le ipotesi necessarie per applicare il metodo;
- la sensibilità dei risultati a fronte di carenze nei dati o a cambiamenti nelle ipotesi; e
- la conferma dei risultati di un metodo mediante l’applicazione di un altro metodo.

8. L’analisi della Comparabilità

Le norme sui prezzi di trasferimento negli Stati Uniti contengono una serie di regole generali per l’analisi della comparabilità, nonché regole specifiche per determinati tipi di transazioni o metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento.

I criteri generali di comparabilità di cui alla sezione 1.482-1 (d) della “Regulation” del Tesoro, considerano la comparabilità di:



- funzioni (determinate attraverso un'analisi funzionale);
- termini contrattuali effettivi o indotti (attraverso la condotta);
- rischi assunti;
- condizioni economiche delle transazioni da confrontare;
- proprietà (beni) utilizzati per consumare la transazione; e
- servizi eseguiti in connessione con le transazioni analizzate.

Le “Regulations” considerano anche circostanze speciali, tra cui:

- strategie di quote di mercato (cioè perdite dovute alla penetrazione del mercato);
- differenze nei prezzi o profitti dovuti al confronto tra prezzi o profitti provenienti da mercati geografici diversi; e
- differenze di costo dovute a risparmi o inefficienze determinate da differenti posizioni geografiche.

In generale, una serie più adattabile di criteri di comparabilità si applica all'utilizzo del metodo degli utili comparabili, che richiede solo la comparabilità generalizzata delle funzioni, delle attività e dei rischi (regolamento 1.482-5 (c) del Regolamento del Tesoro).

Criteri di comparabilità più severi si applicano all'uso del:

- metodo CUP per i trasferimenti di proprietà materiali (sezione 1.482-3 (b) del regolamento del tesoro);
- metodo CUT per i trasferimenti di proprietà immateriali (Sezione 1.482-4 (c)); e
- metodo CUSP per l'analisi delle transazioni di servizi controllate (Sezione 1.482-9 (c)).

Bisogna aggiungere che, invece, vengono applicati rigorosi criteri di comparabilità all'utilizzo dei metodi di ripartizione degli utili (sezione 1.482-6 (c) del regolamento del tesoro).

È buona norma considerare se le transazioni controllate oggetto dell'analisi sono di routine o presentano caratteristiche insolite. In generale, le attività di distribuzione, produzione o servizio di routine possono essere analizzate utilizzando il CPM con un'analisi non eccessivamente approfondita funzionale e di comparabilità.

Le transazioni di valore elevato, in particolare le licenze di beni immateriali di valore o la fornitura di servizi ad alto valore aggiunto (o entrambi) devono essere analizzate con un'analisi funzionale rigorosa, considerando tutti i criteri generali di comparabilità sopra esposti e i criteri specifici di comparabilità richiesti dal metodo di determinazione del prezzo di trasferimento scelto per l'analisi.



9. Considerazioni speciali e “Best Practices”

Esistono due tipi classici di casi di prezzi di trasferimento che richiedono considerazioni speciali quando si selezionano o si applicano metodi di determinazione del prezzo di trasferimento negli Stati Uniti.

Il primo caso classico è rappresentato da perdite ricorrenti o bassi profitti sostenuti da un’entità statunitense sotto controllo estero che commercializza e distribuisce prodotti per conto di una “*foreign-related party*”.

Il secondo caso classico è quello in cui i profitti elevati vengono guadagnati da una consociata straniera di un’entità statunitense in una giurisdizione a bassa tassazione quando la filiale straniera è un licenziatario di proprietà immateriale concessa in licenza dagli Stati Uniti, inclusi i casi in cui la filiale straniera partecipa a un “*cost-sharing agreement*” con un’entità statunitense.

Nel primo caso di sussidiaria USA di Parent Company straniera, gli economisti IRS applicano tipicamente il CPM per imputare un normale profitto operativo (generalmente pari al 2% o superiore), anche nei casi in cui vi siano perdite consolidate sui prodotti venduti. I contribuenti devono essere consapevoli di queste pratiche IRS ed essere pronti a documentare e spiegare perché le perdite o i bassi profitti sono dovuti a forze di mercato e a normali condizioni di mercato (“*arm’s length transaction*”) e non a prezzi di trasferimento impropri.

Nel secondo caso di transfer pricing, gli economisti dell’IRS sono generalmente restii ad accettare di utilizzare il metodo CUT come base per la valutazione delle percentuali di *royalty*. Invece, gli economisti IRS in genere applicano il CPM per trattare la filiale straniera come un produttore a contratto o un distributore di routine, che ha l’effetto di limitare qualsiasi potenziale al rialzo del profitto determinato dalla transazione della licenza. Di conseguenza, i contribuenti che utilizzano il metodo CUT devono essere pronti a discutere e giustificare perché questo e non il CPM, è il miglior prezzo di trasferimento.

10. Documentazione a supporto e reportistica: regole e procedure

Negli Stati Uniti, la preparazione della documentazione sui prezzi di trasferimento non è richiesta per legge o “*Regulation*”. Invece, la documentazione contemporanea dei prezzi di trasferimento deve essere pronta per evitare sanzioni dopo che è intervenuto un adeguamento dei prezzi di trasferimento proposto dall’Internal Revenue Service (IRS).

Le disposizioni relative alle penali sui prezzi di trasferimento ai sensi delle sezioni 6662 (e) e 6662 (h) dell’Internal Revenue Code sono attivate quando i contribuenti non rispettano ragionevolmente i requisiti per la documentazione. I requisiti della documentazione stabiliscono che i contribuenti devono essere in grado di dimostrare che i prezzi delle transazioni correlate sono stati regolati secondo le normali condizioni di mercato (“*arm’s length principle*”). L’ammontare della sanzione è direttamente correlato alla differenza del prezzo applicato dal contribuente rispetto al prezzo di mercato.



Le penali per la determinazione del prezzo di trasferimento possono essere evitate se vengono soddisfatti i seguenti requisiti previsti dalla sezione 1.6662-6 (d) del regolamento del tesoro:

- il contribuente ha stabilito che il prezzo di trasferimento è stato determinato secondo un metodo specifico ai sensi della sezione 482 e che l'uso del metodo da parte del contribuente è ragionevole;
- il contribuente ha una documentazione che stabilisce la determinazione del prezzo di trasferimento in conformità con tale metodo e che il suo utilizzo del metodo è stato ragionevole; e
- la documentazione è contemporanea al momento in cui la dichiarazione dei redditi è stata depositata e viene fornita all'IRS entro 30 giorni dalla sua richiesta.

11. Il Contenuto dei requisiti

Un report del master file non è specificamente richiesto. Tuttavia, i 10 documenti principali richiesti per uno studio sul *transfer pricing* negli Stati Uniti soddisferanno la maggior parte dei requisiti per un report di master file.

Per gli anni fiscali che iniziano dopo il 30 giugno 2016 è richiesto un *country-by-country file* che soddisfi gli standard BEPS dell'OCSE ("*Regulation*" del Tesoro sezione 1.6038-4.) Il rapporto è depositato con la dichiarazione dei redditi degli Stati Uniti con il modulo 8975 e gli allegati inclusi nel modulo. Ai sensi della Revenue Procedure 2017-23, 2017-7 IRB 917, l'IRS accetta i moduli 8975 depositati per gli esercizi fiscali che iniziano prima del 1° luglio 2016 (per i contribuenti che devono depositare la loro dichiarazione del 2016 seguendo il calendario solare).

Le seguenti 10 categorie di "documenti principali" sono richieste dalle "*Regulations*" sul *transfer pricing* negli Stati Uniti:

- una panoramica delle attività del contribuente, inclusi fattori economici e legali che influenzano la determinazione dei prezzi dei suoi prodotti o servizi (Regulation del Tesoro Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (1));
- una descrizione della struttura organizzativa del contribuente, incluse tutte le parti correlate le cui attività sono rilevanti ai fini del transfer pricing (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (2));
- un documento esplicitamente richiesto dalla Regulation di cui alla sezione 482 (ad esempio, documentazione di rischi non ordinari o un accordo di cost-sharing) (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (3));
- una descrizione del metodo selezionato e il motivo per cui è stato selezionato (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (4));



- una descrizione dei metodi alternativi che sono stati considerati e una spiegazione del motivo per cui non sono stati selezionati (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (5));
- una descrizione delle transazioni controllate, incluse le condizioni di vendita e qualsiasi dato interno utilizzato per analizzarle (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (6));
- una descrizione dei comparabili utilizzati, della valutazione della comparabilità e degli adeguamenti eseguiti (sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (7));
- una spiegazione dell'analisi economica e delle proiezioni alla base dello sviluppo del metodo (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (8));
- una descrizione o sintesi di tutti i dati rilevanti che il contribuente ottiene dopo la fine dell'anno e prima di presentare una dichiarazione dei redditi (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (9)); e
- un indice di documenti principali e di fondo per la base dello studio (Sezione 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (10)).

12. Sanzioni e penali

Le sanzioni sono evitate se il contribuente avesse ragionevoli motivi per ritenere, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, che le posizioni dello studio di transfer pricing adottato e riflesse nella dichiarazione dei redditi degli Stati Uniti producessero risultati uguali a normali condizioni di mercato ("*Arm's length results*"). Le disposizioni relative alla penalizzazione dei prezzi di trasferimento ai sensi delle sezioni 6662 (e) e 6662 (h) dell'Internal Revenue Code sono attivate quando i contribuenti non rispettano ragionevolmente i requisiti della documentazione. I requisiti della documentazione stabiliscono che i contribuenti devono essere in grado di dimostrare che i prezzi delle parti correlate sono stati regolati secondo le normali condizioni di mercato ("*Arm's length principle*").

In base alla sezione 6662 (e) dell'Internal Revenue Code, una penalità del 20% si applica per errori significativi nella valutazione. Vale a dire:

- una sanzione transazionale (*transactional penalty*) si applica quando il prezzo di mercato di qualsiasi proprietà o servizio o uso di proprietà, riportato in sede di dichiarazione dei redditi in connessione con qualsiasi transazione tra membri di un gruppo correlato è pari o superiore al 200% o è pari o inferiore al 50% dell'importo finale determinato dall'IRS. applicando la Sezione 482 in modo di avere il prezzo corretto e
- si applica una sanzione in base alla sezione 482 dell'Internal Revenue Code quando l'effetto netto (net Section 482 *adjustment penalty*), per un intero anno imponibile, di tutte le rettifiche di cui alla Sezione 482 sul prezzo di qualsiasi proprietà o servizio o per l'uso di proprietà, si traduce in un aumento del reddito imponibile per l'anno in eccesso del minore di:



- \$ 5 milioni; o
- 10% dei ricavi (*gross receipts*) del contribuente.

Per la maggior parte delle società non viene comminata sanzione a meno che la parte in eccesso del rilevamento fiscale, per l'anno imponibile, imputabile a errori significativi di valutazione, superi i \$ 10.000. Ai sensi dell'articolo 6662, lettera h), una penalità più elevata del 40% si applica agli errori di valutazione grossolani (*gross valuation misstatements*). Questa penalità si applica:

- dove il prezzo di qualsiasi proprietà o servizio, o l'uso di proprietà, riportato in qualsiasi dichiarazione dei redditi in relazione a qualsiasi transazione tra membri di un gruppo controllato è pari o superiore al 400% o è pari o inferiore al 25% dell'importo finale determinato essere il prezzo corretto di trasferimento in base alla Sezione 482 (*transactional penalty*); e
- dove l'effetto netto di tutte le rettifiche, in base alla sezione 482, per un intero anno imponibile, sui prezzi di beni e servizi, risulta essere un aumento del reddito imponibile dell'anno maggiore del minore tra \$ 20 milioni o il 20% delle entrate lorde-ricavi (*Net Section 482 adjustment penalty*).

Le sanzioni si possono evitare se il contribuente può provare ragionevoli motivi per ritenere, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, che le sue posizioni sul transfer pricing riportate in sede dichiarativa, producono risultati conformi al principio dell'*arm's length* attraverso l'applicazione ragionevole dei metodi di transfer pricing autorizzati. I metodi e l'applicazione dei metodi scelti dal contribuente sono ragionevoli se forniscono la misura più affidabile del risultato di una libera concorrenza. Ai sensi della "Regulation" del Tesoro Sezione 1.6662-6 (d), la ragionevolezza è determinata sulla base di tutti i fatti e le circostanze, indipendentemente dal fatto che il metodo selezionato sia specificato nelle "Regulations" pertinenti o in un metodo non specificato.

La sezione 1.6662-6 del regolamento del Tesoro richiede ai contribuenti di conservare una documentazione sufficiente per dimostrare di aver ragionevolmente concluso che il metodo del transfer pricing da loro selezionato e applicato fornisce la misura più accurata di un risultato di mercato (*Arm's length*) secondo il cosiddetto "*best method rule*". La documentazione deve essere completa e autonoma, e dovrebbe essere concisa nel dare al lettore una comprensione adeguata e la giustificazione delle pratiche di transfer pricing adottate dalla società. La documentazione deve essere fatta "contemporaneamente" e deve essere compilata ed esistente quando la società presenta la relativa dichiarazione federale dei redditi.

La documentazione sui prezzi di trasferimento deve generalmente essere fornita all'IRS entro 30 giorni dalla richiesta.

13. Advance Pricing Agreements (APA). Disponibilità ed Eleggibilità

Esiste la possibilità di accedere ad "Advance Pricing Agreements" (APA) con le autorità fiscali USA. Gli APA



possono essere unilaterali, bilaterali o multilaterali. Le procedure statunitensi per l'APA sono definite nella "Revenue Procedure" 2015-41, 2015-35 IRB 263 (31 agosto 2015).

Gli APA possono coprire qualsiasi tipo di transazione soggetta alle norme sul transfer pricing USA, nonché le allocazioni di reddito attribuibili agli "US permanent establishment". Non vi è alcun limite sui tipi di entità che possono richiedere un APA. I dettagli dei tipi di contribuenti che fanno domanda per gli APA, i tipi di transazione coperte, i metodi di determinazione dei transfer pricing concordati e altri dettagli possono essere trovati nel rapporto APA presentato dall'Internal Revenue Service (IRS) ogni anno (cfr. IRS Announcement e Report Concerning Advance Pricing Agreements, 27 marzo 2017).

14. Regole e procedure

Le regole e le procedure APA degli Stati Uniti sono definite in Revenue Procedure 2015-41, 2015-35 IRB 263 (31 agosto 2015).

I processi essenziali per ottenere un APA generalmente includono:

- un processo durante il quale il contribuente USA e "related parties" e i loro consulenti, considerano se il processo APA è appropriato per raggiungere i loro obiettivi;
- un processo di pre-deposito della richiesta, durante il quale il contribuente statunitense e l'IRS possono verificare se gli obiettivi di determinazione del prezzo di trasferimento del contribuente sono adatti per una risoluzione attraverso il processo APA;
- una richiesta scritta per un APA, che include:
 - l'identificazione dei dettagli per i contribuenti controllati e le transazioni controllate che saranno soggetti all'APA proposto;
 - i proposti metodi di determinazione del prezzo di trasferimento per le operazioni di APA proposte e, nella maggior parte dei casi, una gamma proposta di risultati a condizioni di mercato da concordare (condizioni "Arm's length"); e
 - ampia documentazione e analisi a supporto della proposta del contribuente;
- due diligence da parte dell'IRS, comprese domande scritte, interviste in loco o entrambe;
- conferenze di richiesta post-APA per discutere la richiesta dell'APA, spiegare le risposte alle domande e negoziare una posizione IRS;
- nel caso di un APA bilaterale o multilaterale, negoziazioni tra l'IRS e una o più autorità competenti;
- nel caso di un APA bilaterale o multilaterale, un mutuo accordo tra l'IRS e le autorità competenti straniere;
- la stesura e l'esecuzione del documento APA statunitense e, se pertinente, eventuali documenti di *rollback*; e



- procedure post-APA, incluso il deposito delle relazioni annuali dell'APA, i potenziali adeguamenti dell'APA e le potenziali procedure di rimpatrio di denaro.

15. Tempi

Il tempo generale per completare un APA è di tre o quattro anni.

Qual è la durata tipica di un accordo di prezzo anticipato?

Gli APA coprono generalmente cinque anni fiscali, sebbene siano possibili APA più lunghi o più brevi. L'IRS in genere cerca di avere almeno tre anni fiscali di APA potenziali quando inizia i negoziati APA con un partner del trattato. Gli APA possono anche essere utilizzati per risolvere problemi di prezzi di trasferimento in anni prima dell'inizio del termine APA. L'applicazione retroattiva di un APA è nota come "rollback" APA e gli anni fiscali pre-APA sono indicati come "anni di rollback" dell'APA.

16. Costo

La Sezione 3 dell'Appendice alla Revenue Procedure 2015-41 prevede due livelli di costo-commissioni per le richieste iniziali di APA, calcolate sulla base del reddito complessivo del contribuente e di tutte le *related parties* straniere e statunitensi comunemente controllate per il più recente e chiuso anno fiscale di 12 mesi.

La tariffa standard per una richiesta APA iniziale è di \$ 60.000. La tariffa per le richieste di rinnovo dell'APA è in genere di \$ 35.000.

Un contribuente può presentare un numero illimitato di richieste APA iniziali entro un singolo periodo di 60 giorni per una singola commissione (costo), a condizione che non ci siano più di due autorità competenti. Se sono coinvolte più di due autorità competenti, è necessario pagare \$ 30.000 per ogni richiesta.

La tariffa standard iniziale o per rinnovare per ogni richiesta di APA da piccola impresa è generalmente di \$ 30.000. Le transazioni si qualificheranno per questa tariffa ridotta se:

- la richiesta riguarda beni e servizi tangibili il cui valore annuo complessivo non superi i \$ 50 milioni;
o
- la richiesta comporta pagamenti per beni immateriali che non superino \$ 10 milioni all'anno.

La commissione-costo ridotta si applica anche a tutti i contribuenti che hanno un reddito lordo (gross income) annuo inferiore a \$ 500 milioni dopo aver preso in considerazione il reddito delle sue affiliate comunemente controllate.



17. Considerazioni o problematiche speciali

Il cuore di un APA è l'accordo tra le autorità fiscali per dare attuazione al Transfer Pricing Method approvato (TPM). Un TPM generalmente fornisce una gamma di risultati sulla base dell'"*arm's length principle*", piuttosto che un singolo risultato. In generale, la maggior parte degli APA statunitensi utilizza il metodo di profitto comparabile (CPM) come TPM. Meno frequentemente, un APA utilizzerà uno dei tradizionali metodi di transfer pricing riconosciuti dalla maggior parte dei paesi membri dell'OCSE - come CUP, Resale Price o Cost-Plus - o altri metodi (come ad esempio, *profit-split*) che hanno ottenuto una certa accettazione come quarto metodo.

Il TPM di un APA non è limitato al CPM o ai metodi tradizionali, tuttavia, come regola generale, il CPM viene utilizzato come punto di partenza o struttura di riferimento per la stragrande maggioranza dei negoziati APA degli Stati Uniti.

L'accettazione da parte delle autorità fiscali del TPM del contribuente o della definita rosa di risultati tra cui scegliere è l'obiettivo finale per il contribuente che cerca l'APA. L'accordo non solo assicura al contribuente che non vi sarà alcun aggiustamento nel caso in cui il TPM sia seguito e i risultati rientrino nell'intervallo specificato, ma alleggerirà il contribuente dall'onere derivante da una verifica dettagliata (audit) che indagherà sull'adeguatezza di un particolare TPM o i risultati ottenuti all'applicazione dello stesso. Un aspetto pionieristico dell'APA è la disposizione che consente aggiustamenti volontari (in precedenza definiti "compensativi") o quanto stabilito dalla Revenue Procedure 2015-41 riferendosi all'"adeguamento primario dell'APA" (*APA primary adjustment*). Questa disposizione si applica quando i risultati dell'applicazione del TPM non rientrano nell'intervallo di risultati specificato nell'APA.

Infine, l'APA specifica il periodo a cui lo stesso si applica. Storicamente, un APA era applicabile da tre a cinque anni fiscali. La preferenza attuale dell'IRS, espressa in Revenue Procedure 2015-41, è che un termine APA è generalmente di cinque anni, in assenza di un motivo valido per un termine più breve. In molti casi, a causa dei ritardi nella negoziazione dell'accordo, un APA sarà esecutivo per più di cinque anni. Inoltre, in determinate circostanze, i principi dell'APA possono essere applicati dall'IRS a tutti gli anni "aperti" del contribuente (ovvero, un cosiddetto "*rollback*"), anche se l'APA stesso è prospettico.

18. Verifiche e rettifiche

Nessuna regola, norma o procedura speciale si applica alla revisione delle questioni relative al *transfer pricing*.

L'onere della prova in una verifica fiscale sul transfer pricing o in un procedimento contenzioso spetta al contribuente, a meno che il procedimento avviato dall'*Internal Revenue Service* (IRS) contenga l'accusa di frode, nel qual caso l'onere di provare comportamenti fraudolenti spetta all'IRS. Il contribuente ha il seguente duplice onere di prova nei casi di transfer pricing:



- deve dimostrare con prove chiare e convincenti che qualsiasi aggiustamento del prezzo di trasferimento proposto dall'IRS è "arbitrario, frivolo, irragionevole" e che equivale a un "*abuse of discretion*"; e
- deve mostrare da una preponderanza di prove (maggiore del 50% di probabilità) che il risultato è corretto sulla base dell'*arm's Length principle*.

Quando un contribuente supera il principio minimo dell'onere della prova (cioè, che la rettifica proposta dall'IRS è arbitraria o frivola), ma non il secondo onere della prova (cioè, comprovando che il risultato rispetta l'*Arms' length principle*), il tribunale che esamina la controversia sul transfer pricing ha l'autorità di determinare indipendentemente il prezzo di trasferimento secondo l'*arm's length principle*.

In pratica, la maggior parte dei tribunali che hanno dovuto giudicare sui casi di transfer pricing hanno riscontrato che l'adeguamento proposto dall'IRS è arbitrario, frivolo e irragionevole, ma generalmente non hanno giudicato a favore del contribuente sulla sua determinazione del risultato di mercato. Si veda, ad esempio, *Medtronic Inc v Comm'r* (TC Memo 2016-112) e *Amazon.com Inc v Comm'r* (148 TC n. 8, 2017). Non vi è nessuna norma speciale di legge o normativa che disciplina la conduzione delle verifiche fiscali sul transfer pricing. L'IRS ha istituito un gruppo speciale all'interno dell'Ufficio nazionale per coordinare e in alcuni casi condurre importanti esami sul transfer pricing. Questo gruppo è denominato Transfer Pricing Operations (TPO).

Nel 2014 il TPO ha pubblicato una roadmap di audit sul transfer pricing, che fornisce un calendario e un quadro generale suggeriti per le verifiche fiscali sul transfer pricing. La tabella di marcia delinea le procedure di best practice per la verifica dell'IRS per l'identificazione, l'analisi e la risoluzione dei problemi relativi al transfer pricing.

L'IRS ha anche stabilito un processo di verifica qualitativo, che è un approccio sistematico per "contattare" e coinvolgere i grandi contribuenti delle divisioni aziendali e internazionali nel processo di verifica fiscale, dalle prime fasi di pianificazione fino alla risoluzione di tutte le questioni e al completamento del caso. La pubblicazione dell'IRS "*Achieving Quality Examinations through Effective Planning, Execution and Resolution*" delinea la verifica fiscale dei grandi gruppi e le loro divisioni internazionali e specifica i dettagli del processo di verifica dall'inizio alla fine.

19. Rettifiche e controversie

In generale, non vi sono restrizioni che definiscano e governino verifiche e rettifiche sul transfer pricing. Negli Stati Uniti, in assenza di circostanze insolite (denominate "*jeopardy assessments*"), l'IRS deve seguire le procedure prima di valutare una rettifica di imposta sul reddito basata su una controversia determinata da una valutazione sul transfer pricing.



I contribuenti possono contestare gli adeguamenti proposti prima della valutazione dell'imposta contestata attraverso:

- procedure di revisione amministrativa durante il processo di verifica;
- un processo amministrativo di ricorso direttamente all'IRS; o
- procedimento contenzioso presso il tribunale tributario (Tax Court).

I contribuenti possono anche contestare le rettifiche IRS dopo una valutazione dell'imposta contestata attraverso un procedimento contenzioso di rimborso presso la US District Court of the US Court of Federal Claims.

I diritti per presentare ricorso sono indicati nella Pubblicazione IRS # 5: *"Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest if You Don't Agree"*.

20. Le procedure di Mutual Agreement

Gli Stati Uniti hanno stipulato circa 40 trattati internazionali bilaterali per le imposte sul reddito: i trattati contengono tutti un articolo che prevede procedure di mutuo accordo per risolvere la potenziale doppia imposizione economica causata dagli adeguamenti del transfer pricing effettuati da una delle parti del trattato.

Un insieme complesso di requisiti procedurali statunitensi si applica alla richiesta di risoluzione delle procedure di mutuo accordo, che sono delineate nella *Revenue Procedure* 2015-40, IRB 2015-35.

21. Environment Anti erosione "Regulation"

Combattere l'elusione e l'erosione fiscale è un processo in costante evoluzione negli Stati Uniti. Le recenti azioni di regolamentazione comprendono le *Regulations* della Sezione 385 (regolamento del tesoro sezione 1-385-2), che sono state emesse in forma definitiva e temporanea. Queste *Regulations* sono progettate per frenare le *"inversion transactions"* in cui le multinazionali statunitensi acquisiscono una società straniera e di conseguenza, con una serie di transazioni, fanno in modo che la nuova società straniera diventi la capogruppo del gruppo multinazionale, riducendo l'impatto fiscale USA attraverso la deducibilità dei pagamenti per interessi. Le *Regulations* della Sezione 385 mirano a ridurre i vantaggi fiscali delle transazioni di inversione. A luglio 2017 il Tesoro degli Stati Uniti ha annunciato che la data effettiva delle entrate in vigore di tali *Regulations* sarà ritardata fino al 2019.

La maggior parte degli elementi di azione dell'OCSE attraverso l'applicazione del piano BEPS fanno parte della legge, delle normative o della prassi amministrativa degli Stati Uniti da molti anni.

Ad esempio, il governo ha adottato disposizioni anti-elusione per le società estere controllate (CFC), Action item 3, nei primi anni '60 e tali disposizioni sono state riviste nel corso degli anni sia attraverso modifiche



legislative che normative. Allo stesso modo, la Sezione 163 del Codice Fiscale Interno (J) è in vigore da molti anni per limitare i pagamenti di interessi deducibili effettuati dalle controllate statunitensi a società affiliate estere (Action item 4). Inoltre, nei primi anni '90 il governo ha emanato severe sanzioni sul transfer pricing e norme sulla documentazione. Queste regole sono state aggiornate nel 2016 richiedendo il deposito del file *country-by-country* (Regulation del Tesoro sezione 1.6038-4).

Per quanto riguarda la politica fiscale, fin dalla fine degli anni '80 il governo ha incluso la limitazione dei *"Benefits Provisions"* (Action item 6) come parte del modello da seguire per le trattative dei *Tax Treaties* internazionali. I più recenti trattati fiscali bilaterali concordati dagli Stati Uniti hanno anche incluso disposizioni per l'arbitrato obbligatorio della procedura di accordo reciproco per casi irrisolti e dei casi di APA (Advance Pricing Agreement) (Action item 14).

Per gli Stati Uniti non c'è distinzione legale tra pianificazione fiscale aggressiva ed elusione fiscale. Tuttavia, differenti sanzioni vengono applicate ai contribuenti e ai consulenti fiscali a seconda che:

- sono stati rispettati i requisiti di informativa e comunicazione; e
- la posizione fiscale presa si basa su *"substantial authority and reasonable cause"* (su comprovata sostanza e con ragionevole causa)

22. Penali e sanzioni

Quali sanzioni sono previste per il mancato rispetto delle disposizioni antielusione?

Le sanzioni civili e penali possono essere applicate per inosservanza delle disposizioni antielusione, a seconda della natura della non conformità. La sezione 6662 dell'Internal Revenue Code impone sanzioni del 20% e del 40% per determinate rettifiche relative al transfer pricing, mentre la Sezione 6662A impone sanzioni sulla "precisione" del calcolo (*"accuracy penalties"*) del 20% e del 30% su classi definite di transazioni abusive elencate messe in atto con lo scopo di elusione fiscale.