

Prezzi di trasferimento e rendicontazioni Paese per Paese

La Svizzera dà il via allo scambio automatico



Sebastiano Garufi

Avvocato, Dottore di ricerca in diritto internazionale dell'economia, Professore a contratto di diritto tributario, Università Bocconi, Milano

Il 16 giugno scorso l'Assemblea federale ha approvato la LSRPP e l'Accordo SRPP, recependo così l'approccio internazionale standardizzato della documentazione dei prezzi di trasferimento di cui all'Action 13 del progetto BEPS dell'OCSE. I due atti normativi istituiscono e disciplinano gli obblighi di tenuta e notifica di una specifica rendicontazione in capo all'entità notificante svizzera di un gruppo di imprese multinazionale. I dati ivi contenuti devono essere notificati annualmente all'AFC, che successivamente provvede a scambiarli automaticamente con gli Stati partner.

I. Introduzione	330
II. La normativa sui prezzi di trasferimento e il progetto BEPS	330
III. L'obbligo di rendicontazione Paese per Paese negli studi BEPS	331
IV. La disciplina sui prezzi di trasferimento in Svizzera	332
V. La LSRPP	332
A. Generalità.....	332
B. L'ambito di applicazione soggettivo.....	333
C. Il contenuto della rendicontazione Paese per Paese.....	334
D. La notifica della rendicontazione all'AFC.....	334
E. Le sanzioni.....	334
F. Lo scambio delle rendicontazioni.....	334
VI. Conclusioni	334

I. Introduzione

Il 16 giugno 2017, l'Assemblea federale ha approvato la Legge sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali (LSRPP)^[1] e l'Accordo multilaterale tra autorità competenti

concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese (Accordo SRPP)^[2].

La Svizzera ha così adottato al proprio interno le norme necessarie per procedere con lo scambio automatico obbligatorio delle rendicontazioni Paese per Paese, precisando il periodo fiscale a decorrere dal quale queste ultime devono essere fornite, garantendo la confidenzialità richiesta dagli standard internazionali, il rispetto delle norme di protezione dei dati e l'impiego appropriato delle informazioni.

I due provvedimenti si collocano nell'ambito delle disposizioni nazionali interne che implementano le raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nel più ampio progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). In via preliminare, si ritiene opportuno fare un cenno a queste ultime per meglio illustrare e comprendere la portata delle nuove disposizioni federali.

II. La normativa sui prezzi di trasferimento e il progetto BEPS

Come è noto, il 19 luglio 2013 l'OCSE ha pubblicato il progetto BEPS. I quindici piani di azione di cui esso si compone affrontano in modo globale il fenomeno dell'erosione delle basi imponibili e del trasferimento artificioso di utili verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata. A tal fine, l'impianto delle raccomandazioni su cui poggia l'intero progetto si fonda sul principio secondo cui l'imposizione deve avvenire nel luogo in cui il contribuente svolge la propria attività imprenditoriale e crea valore aggiunto.

Tutti gli Stati partecipanti si sono impegnati ad adeguare la propria legislazione e la prassi interna in senso conforme alle raccomandazioni emanate dall'OCSE, contribuendo così all'istituzione di regole più uniformi (cd. "level playing field").

Dei quindici piani di azione, ben sette si occupano dei prezzi di trasferimento. Il *transfer pricing* costituisce, infatti, una branca

[1] FF 2017 3645.

[2] FF 2017 103.

della fiscalità internazionale a cui l'OCSE ha dedicato gran parte del proprio lavoro. È proprio in questo settore che si presentano le più numerose opportunità di spostamento artificioso di utili da parte delle multinazionali.

Il diritto internazionale tributario notoriamente esige che le transazioni infragruppo avvengano al cd. "valore di mercato", ossia secondo il prezzo che sarebbe stato praticato per una transazione analoga, conclusa in analoghe circostanze, tra soggetti indipendenti e non appartenenti allo stesso gruppo[3].

Di solito, le norme fiscali interne degli Stati attribuiscono alle autorità nazionali il potere di disconoscere il prezzo effettivamente applicato alla singola transazione infragruppo, se difforme da quello accettabile ai fini tributari, e di sostituirlo con quello ritenuto "normale" (*at arm's length*). Tuttavia, non sempre a una ripresa fiscale da parte di uno Stato fa riscontro una corrispondente rettifica nell'altro Stato in capo all'altro soggetto passivo membro dello stesso gruppo. Malgrado esistano strumenti internazionali specificamente rivolti a dirimere questo tipo di conflitti[4], non è sempre scongiurato nella pratica il pericolo di insorgenza di casi di doppia imposizione economica.

Nel *White Paper on transfer pricing documentation* del 30 luglio 2013[5], l'OCSE ha pensato che l'introduzione di specifici obblighi di rendicontazione a carico delle imprese avrebbe consentito di raggiungere i seguenti obiettivi:

- consentire alle autorità di acquisire le informazioni necessarie per effettuare una consapevole valutazione dei rischi sui prezzi di trasferimento (cd. "*transfer pricing risk assessment*");
- assicurare che i contribuenti abbiano tenuto conto delle condizioni richieste dalla disciplina sui prezzi di trasferimento nella determinazione dei prezzi delle transazioni infragruppo (rispetto dell'*arm's length principle*) e nell'indicazione del reddito derivante da tali operazioni nella dichiarazione dei redditi, creando così una cultura di *tax compliance*;
- acquisire tutte le informazioni necessarie per effettuare in modo corretto ed efficace le opportune verifiche sulle operazioni infragruppo.

Uniformare e coordinare il contenuto della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento a livello internazionale sono quindi un'esigenza dettata sia dalla necessità di rendere i processi amministrativi delle aziende quanto più possibile snelli, veloci e certi, sia dalla necessità di garantire alle Amministrazioni finanziarie un contenuto minimo di riferimento.

Nel panorama internazionale si osserva che la maggior parte degli ordinamenti tributari stabilisce l'applicabilità e l'entità delle sanzioni relative a violazioni in materia di *transfer pricing*

[3] Il riferimento è all'art. 9 delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) ispirate al Modello OCSE.

[4] Si pensi alle *Mutual Agreement Procedures*. Cfr. <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/procedure-amichevoli-internazionali/> (consultato il 07.11.2017).

[5] Cfr. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf> (consultato il 07.11.2017).

in funzione della presenza o meno di idonea documentazione e della qualità della stessa.

III. L'obbligo di rendicontazione Paese per Paese negli studi BEPS

Le prime linee guida specifiche in merito all'obbligo di rendicontazione Paese per Paese (*Country-by-Country Reporting*) sono contenute nel documento *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* dell'OCSE del 30 gennaio 2014[6], in cui si enfatizza l'importanza della documentazione.

Successivamente, il 16 settembre 2014, viene pubblicato il documento *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*[7], seguito dal *Final Report* del 5 ottobre 2015[8]. Sono così forniti gli *standard* per predisporre i tre documenti sui prezzi di trasferimento, in modo da consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare la posizione dei gruppi multinazionali, di far sapere già quali sono i dati richiesti per la verifica, di programmare le attività di controllo e di limitare i tempi di verifica, i costi e l'utilizzo inefficiente di risorse.

In base ai più recenti *standard* OCSE, la documentazione in materia di *transfer pricing* prevede[9]:

- un *Masterfile*, che deve fornire una visione di insieme del gruppo multinazionale a livello globale, illustrando le politiche di *transfer pricing* di gruppo, i vari accordi tra le società del gruppo, l'allocazione degli *intangibles* e degli utili;
- un *Country File*, che deve fornire specifiche informazioni in merito alle transazioni infragruppo con particolare riferimento alla società "locale" a cui si riferisce;
- un *Country-by-Country Reporting*, che rappresenta la vera e propria novità dell'*Action Plan 13* e che deve contenere una serie di informazioni relative all'allocazione globale del reddito, alle imposte pagate e a determinati indicatori economici che consentano all'Amministrazione finanziaria di valutare eventuali rischi di *transfer pricing*, oltre che di identificare ulteriori questioni BEPS[10].

[6] Cfr. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.htm> (consultato il 07.11.2017).

[7] OCSE/G20, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2014 Deliverable*, Parigi 2014, in: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm> (consultato il 07.11.2017).

[8] OCSE/G20, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm> (consultato il 07.11.2017).

[9] OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (consultato il 07.11.2017), p. 236 ss.

[10] Tale ultimo documento non può essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per eventuali *transfer pricing adjustments*, i quali dovranno necessariamente fondarsi su specifiche analisi funzionali e di comparabilità, in linea con la prassi internazionale in materia di prezzi di trasferimento.

Il *Country-by-Country Reporting*, quindi, rappresenta un ulteriore strumento di supporto per le Amministrazioni finanziarie ai fini dell'espletamento della loro attività di controllo. Esso fornisce una panoramica generale della ripartizione mondiale degli utili delle imprese, delle imposte versate e degli altri indicatori sull'attività del gruppo, ed è oggetto di scambio automatico tra le autorità fiscali nazionali.

Secondo gli aggiornamenti delle *Guidelines* OCSE^[11] alla luce delle misure adottate in ambito BEPS, oggetto del *Country-by-Country Reporting* sono le seguenti informazioni:

- la *tax jurisdiction*: cioè una lista di tutte le giurisdizioni nelle quali le società del gruppo sono residenti ai fini fiscali; nel caso in cui una società risulti residente ai fini fiscali in due o più Stati si procede all'applicazione delle regole previste nelle CDI;
- i *revenues*: devono essere indicate, nelle rispettive colonne del modello di *Country-by-Country Reporting*, il fatturato di tutte le società del gruppo generato da transazioni poste in essere con parti correlate, quello derivante da transazioni con parti indipendenti e la somma di entrambi;
- il *profit (loss) before income tax*: deve essere indicata la somma di profitti/perdite ante imposte di tutte le società del gruppo;
- l'*income tax paid (on cash basis)*: deve essere riportato l'ammontare delle imposte sui redditi effettivamente pagato nel periodo di riferimento da tutte le società del gruppo sia nel proprio Stato di residenza sia all'estero (incluso le ritenute subite su pagamenti provenienti da altre entità e i pagamenti *intercompany* di *royalties*, interessi e *service fees*);
- il *number of employees*: deve essere indicato il numero dei dipendenti di ogni società del gruppo, prendendo come riferimento il numero medio di dipendenti alla fine dell'esercizio; è consentita una certa approssimazione, la quale non dovrà tuttavia pregiudicare la correttezza delle informazioni relative alla distribuzione dei dipendenti tra le varie società del gruppo;
- i *tangible assets*: deve essere indicata la somma dei valori netti di bilancio dei beni tangibili delle società del gruppo, escludendo da tale indicazione valori monetari, finanziari e intangibili.

È importante evidenziare anche il ruolo funzionale in termini di attività svolta da ciascuna società del gruppo, mediante la compilazione di apposita tavola.

La documentazione di *transfer pricing* dovrebbe essere rivista periodicamente al fine di verificare la validità dell'analisi funzionale effettuata e della metodologia di prezzi di trasferimento adottata. Con l'obiettivo di ridurre e semplificare gli oneri di *compliance*, le disposizioni in materia di documentazione possono prevedere che il set di *comparables* sia aggiornato ogni 3 anni, a condizione che le analisi alla base del *transfer pricing study* non abbiano subito modifiche significative.

[11] OCSE (nota 9).

IV. La disciplina sui prezzi di trasferimento in Svizzera

A differenza di altri ordinamenti tributari, la legislazione fiscale svizzera non contiene norme che trattano in modo specifico i prezzi di trasferimento, né che forniscono una definizione positiva di valore "normale" (o meglio ancora di "*arm's length principle*"). Tuttavia, le basi legali su cui si fonda il potere dell'autorità di effettuare una rettifica degli utili imponibili sono l'art. 58 cpv. 1 lett. b della Legge federale sull'imposta federale diretta (RS 642.11; LIFD) e l'art. 24 cpv. 1 lett. a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (RS 642.14; LAID).

In pratica, la legge tributaria dispone l'indeducibilità delle spese non riconosciute dall'uso commerciale e consente, dunque, di effettuare degli aggiustamenti all'utile imponibile, in modo del tutto conforme alla disciplina sui prezzi di trasferimento.

Il caso è particolarmente evidente nei casi in cui nelle transazioni tra l'azionista e la società vengano applicati prezzi non conformi al principio di libera concorrenza. In questi casi – e sussistendone gli altri requisiti^[12] – si sarà, infatti, in presenza di una cd. "prestazione valutabile in denaro" che consente all'autorità di effettuare le correzioni del caso^[13].

Pur in assenza di una normativa *ad hoc*, la Svizzera si è adeguata alle istanze del G20 e dell'OCSE in materia BEPS in generale e dei prezzi di trasferimento in particolare. Nella seduta del 23 novembre 2016, il Consiglio federale ha licenziato il messaggio sull'Accordo SRPP e il relativo disegno di Legge federale di trasposizione, fissando così uno *standard* minimo per contrastare l'erosione dell'imponibile e il trasferimento degli utili.

V. La LSRPP

A. Generalità

Come si diceva in apertura di questo contributo, il 16 giugno 2017 l'Assemblea federale ha approvato la LSRPP e l'Accordo SRPP^[14].

[12] Secondo il Tribunale federale, l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro presuppone l'esistenza delle seguenti condizioni: (1) la società eroga una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; (2) questa prestazione è concessa a un'azionista o a una persona a lui vicina; (3) essa non sarebbe stata concessa alle stesse condizioni a terzi; (4) la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione è manifesta, nel senso che gli organi della società si sarebbero potuti accorgere del vantaggio che è stato erogato. Le forme in cui si verificano possono essere molteplici, variando da un accrescimento ingiustificato o sproporzionato di una spesa in ragione della controprestazione ricevuta, alla insufficiente contabilizzazione di un ricavo, dalla diminuzione esagerata di un attivo (ad es. una rinuncia a un credito) all'accrescimento di un passivo fittizio (ad es. riconoscendosi debitrice per una prestazione mai concessa).

[13] A livello della società, il fisco reintegrerà la prestazione negli utili imponibili della società (art. 58 cpv. 1 LIFD) e si dovrà pagare l'imposta preventiva del 35% su queste prestazioni valutabili in denaro, ai sensi degli artt. 4 cpv. 1 lett. b della Legge federale sull'imposta preventiva (RS 642.21; LIP) e 20 cpv. 1 dell'Ordinanza sull'imposta preventiva (RS 642.211; OIPrev). A livello del socio, ci sarà l'imposizione del reddito come se fosse stato erogato un dividendo occulto. L'azionista potrà richiedere il rimborso dell'imposta preventiva se vi sono le condizioni.

[14] Sul tema si veda anche più diffusamente SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2017, pp. 563-617.

La LSRPP rappresenta il recepimento dell'approccio internazionale standardizzato della documentazione dei prezzi di trasferimento al fine di accrescere la trasparenza fiscale internazionale e migliorare l'accesso delle Amministrazioni alle informazioni. Essa stabilisce gli obblighi di tenuta e notifica della documentazione Paese per Paese in capo all'entità notificante svizzera di un gruppo di imprese multinazionale da presentare ogni anno all'autorità competente, che successivamente provvede a scambiarla automaticamente in base all'Accordo SRPP.

Quest'ultimo, infatti, richiamando le raccomandazioni dell'OCSE sulla documentazione dei prezzi di trasferimento redatte in base al sopraccitato *Action Plan 13*, disciplina l'attuazione dello scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali tra la Svizzera e i suoi Stati *partner*. Giova ricordare che le basi giuridiche dello scambio di informazioni, su cui si fonda anche questa forma di cooperazione amministrativa, sono:

- la Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (RS 0.652.1), approvata dall'Assemblea federale il 18 dicembre 2015. La Convenzione è entrata in vigore il 1° gennaio 2017 e sarà applicabile in Svizzera dal 1° gennaio 2018;
- l'Accordo SRPP;
- gli altri trattati internazionali che prevedono uno scambio automatico di rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali;
- la LSRPP.

Il termine per il referendum facoltativo era il 5 ottobre 2017. Visto che questo è scaduto inutilizzato, l'Accordo SRPP e la LSRPP entreranno in vigore dalla fine del 2017, su determinazione del Consiglio federale. Questo significa che i gruppi di imprese multinazionali in Svizzera saranno tenuti ad allestire la rendicontazione Paese per Paese per la prima volta nell'anno fiscale 2018. Lo scambio di rendicontazioni tra la Svizzera e gli Stati *partner* avverrebbe dal 2020, anche se l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) può trasmettere le rendicontazioni agli Stati *partner* già dal 2018.

B. L'ambito di applicazione soggettivo

Ai sensi dell'art. 6 LSRPP, l'obbligo di predisporre la rendicontazione si estende in capo ai "gruppi di imprese multinazionali" la cui "società madre" è residente in Svizzera e che nel periodo fiscale immediatamente precedente a quello oggetto della rendicontazione realizzano una cifra d'affari annua consolidata superiore a una determinata soglia. Quest'ultima deve essere definita dal Consiglio federale tenendo conto degli *standard* internazionali e – proprio sulla base di questi ultimi – dovrebbe essere pari a 750 milioni di euro o a un importo equivalente in valuta nazionale al 1° gennaio 2015 (finora è stabilito in 900 milioni di franchi svizzeri)^[15].

[15] Cfr. DIPARTIMENTO FEDERALE DELLE FINANZE (DFF), Il Consiglio federale licenzia il messaggio concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese, comunicato stampa del 23 novembre 2016, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-64643.html> (consultato il 07.11.2017). L'esecutivo stima che dovrebbero esserne interessati circa duecento gruppi con sede in Svizzera.

Le definizioni sono stabilite all'art. 2, dove in particolare si dispone che per "gruppo multinazionale" si intende un insieme di imprese controllate da una persona giuridica tenuta ad allestire un conto di gruppo secondo l'art. 963 cpvv. 1-3 del Codice delle obbligazioni (RS 220; CO).

Con l'espressione "società madre", il testo normativo intende l'ente costitutivo di un gruppo di imprese multinazionale che per la sua partecipazione, diretta o indiretta, in altri enti costitutivi di questo gruppo di imprese multinazionale è tenuto ad allestire un conto di gruppo nello Stato o nel territorio in cui ha la residenza fiscale, o lo dovrebbe allestire se le sue partecipazioni fossero quotate in borsa e nessun altro ente costitutivo del gruppo di imprese multinazionale detenesse, direttamente o indirettamente, una tale partecipazione.

Per "ente costitutivo" si intendono:

- un'unità aziendale distinta dal gruppo di imprese multinazionale che è inclusa nel conto di gruppo ai fini di informativa finanziaria o lo sarebbe se le partecipazioni in tale unità aziendale di un gruppo di imprese multinazionale fossero quotate in borsa;
- un'unità aziendale distinta che è esclusa dal conto di gruppo del gruppo di imprese multinazionale unicamente a causa delle sue dimensioni o in base al principio di rilevanza; oppure
- una stabile organizzazione di un'unità aziendale distinta secondo la definizione appena citata di un gruppo di imprese multinazionale, purché l'unità aziendale allestisca un bilancio consolidato per questa stabile organizzazione a fini normativi, fiscali, di informativa finanziaria o di gestione interna.

Per "ente costitutivo residente in Svizzera" si intende un ente costitutivo assoggettato ad imposta secondo gli artt. 59 LIFD e 20 cpv. 1 LAID, oppure uno stabilimento di impresa assoggettato all'imposta secondo gli artt. 51 cpv. 1 LIFD e 21 cpv. 1 lett. b LAID.

Semplificando, l'obbligo di rendicontazione sussiste in capo alla società capogruppo residente fiscalmente in Svizzera che, ai sensi delle disposizioni civilistiche, è tenuta ad allestire il conto di gruppo.

La rendicontazione deve essere fornita all'AFC, che provvederà a curarne lo scambio con gli Stati *partner*. L'AFC può esigere che un altro ente costitutivo residente in Svizzera appartenente a un gruppo di imprese multinazionale, la cui cifra d'affari annua consolidata superi la soglia sopra citata, sia tenuto a fornire la rendicontazione se lo Stato o il territorio in cui la società madre ha la residenza fiscale non è uno Stato *partner* oppure se lo Stato *partner* in cui la società madre ha la residenza fiscale presenta un'omissione sistematica.

In luogo della società madre, gli obblighi di notifica delle rendicontazioni possono essere assolti da un'altra società del gruppo (cd. "società supplente"), che può essere residente in Svizzera o in uno Stato *partner*. In tal caso, la giurisdizione estera non deve presentare omissioni sistematiche e deve

essere stata informata dall'ente costitutivo in merito alla sua qualità di società madre supplente.

L'AFC non deve, invece, esigere la rendicontazione da un ente costitutivo residente in Svizzera se la società madre supplente (ossia la società residente in Svizzera o nello Stato *partner* che in qualità di supplente della società madre fornisce la rendicontazione per conto del gruppo di imprese multinazionale) l'ha presentata in uno Stato *partner*.

C. Il contenuto della rendicontazione Paese per Paese

Conformemente alle linee guida dell'OCSE, l'art. 3 LSRPP stabilisce che la rendicontazione contiene informazioni, distinte per Stato e territorio in cui il gruppo di imprese multinazionale è attivo, relative alla cifra d'affari e alle imposte pagate dal gruppo di imprese multinazionale. Fornisce, inoltre, indicatori e dati sulle principali attività economiche degli enti che costituiscono il gruppo di imprese.

La rendicontazione deve essere redatta in una delle lingue ufficiali della Confederazione o in inglese. In modo del tutto analogo alle disposizioni contenute all'art. 957a cpv. 4 CO sugli obblighi di redazione del bilancio, l'art. 5 LSRPP prevede che la valuta sia quella svizzera oppure quella più importante per l'attività del gruppo di imprese multinazionale.

Dal momento che le disposizioni sul contenuto della rendicontazione disposte dalla legge sono concise e ne delineano unicamente i tratti essenziali, si ritiene che i contribuenti svizzeri che integrino i requisiti soggettivi di applicazione della LSRPP possano predisporre la rendicontazione in questione seguendo il *template* fornito dall'OCSE e disponibile nelle *Guidelines*^[16].

D. La notifica della rendicontazione all'AFC

L'ente notificatore deve iscriversi spontaneamente presso l'AFC indicando la sua qualità di società madre o supplente, la propria ragione sociale e la sede, il numero d'identificazione (IDI) e la data di inizio della sua attività.

Nel caso in cui la sede statutaria sia all'estero e quella dell'amministrazione effettiva sia in Svizzera, la direzione deve iscrivere l'ente notificante presso l'AFC indicando:

- ♦ se l'ente notificante è la società madre o la società madre supplente;
- ♦ la ragione sociale, il luogo della sede principale e l'indirizzo della direzione in Svizzera;
- ♦ il numero IDI;
- ♦ la data dell'inizio dell'attività dell'ente notificante.

L'obbligo di iscrizione deve essere adempiuto al più tardi 90 giorni dopo la fine del periodo fiscale oggetto della rendicontazione. Se la sua qualità di ente notificante cessa, l'ente è tenuto a comunicarlo spontaneamente all'AFC.

E. Le sanzioni

Se l'ente tenuto a fornire la rendicontazione non osserva il termine impartito, è passibile di una sanzione amministrativa di 200 franchi per ogni giorno trascorso dalla scadenza del termine fino al ricevimento della rendicontazione da parte dell'AFC, per un ammontare massimo di 5'000 franchi.

È inoltre disposta la punibilità con la multa sino a 100'000 franchi di chiunque nella rendicontazione Paese per Paese fornisca intenzionalmente informazioni errate o incomplete che falsano in modo sostanziale le informazioni richieste e danno un'immagine non veritiera della situazione.

F. Lo scambio delle rendicontazioni

Una volta che la rendicontazione è stata trasmessa dall'ente notificante all'autorità, la LSRPP stabilisce, all'art. 13, che l'AFC la invia, entro i termini stabiliti dall'Accordo applicabile, alle autorità competenti degli Stati *partner* in cui risiedono enti costitutivi dello stesso gruppo di imprese multinazionale.

L'AFC trasmette le rendicontazioni Paese per Paese che ha ricevuto in virtù degli artt. 7 e 8 alle autorità competenti per il calcolo e la riscossione delle imposte dirette dei Cantoni in cui risiedono enti costitutivi dello stesso gruppo di imprese multinazionale.

L'Accordo SRPP, alla sezione 3, stabilisce che detto scambio di rendicontazioni deve avvenire il prima possibile e al più tardi entro 15 mesi dopo l'ultimo giorno del periodo fiscale oggetto della rendicontazione.

L'AFC segnala alle autorità competenti degli Stati *partner* e alle autorità cantonali competenti per il calcolo e la riscossione delle imposte dirette le restrizioni inerenti all'impiego delle rendicontazioni trasmesse e l'obbligo del segreto previsto dalle disposizioni in materia di assistenza amministrativa dell'Accordo applicabile.

Il diritto dell'AFC di esigere che l'ente notificante fornisca la rendicontazione si prescrive in 5 anni dalla fine dell'anno civile in cui la rendicontazione avrebbe dovuto essere fornita. La prescrizione è interrotta da ogni atto ufficiale inteso a far valere il diritto alla rendicontazione che viene portato a conoscenza dell'ente notificante. Con l'interruzione decorre un nuovo termine di prescrizione. Il diritto si prescrive al più tardi in 10 anni dalla fine dell'anno civile in cui la rendicontazione Paese per Paese avrebbe dovuto essere fornita.

VI. Conclusioni

Le raccomandazioni dell'OCSE hanno sempre enfatizzato che la materia dei prezzi di trasferimento è quella in cui le imprese multinazionali possono più agevolmente attuare le proprie tecniche di pianificazione aggressiva. Con l'introduzione degli *standard* documentali e lo scambio delle rendicontazioni, la risposta delle autorità all'elusione fiscale internazionale nel settore del *transfer pricing* dovrebbe essere più adeguata.

[16] OCSE (nota 9), p. 501 ss.

Come già avvenuto in altri ordinamenti, anche la Svizzera si è uniformata alle istanze sovranazionali. Le imprese multinazionali dovranno così assolvere gli obblighi di comunicazione previsti dalla legge e l'AFC provvederà allo scambio e alla ricezione delle rendicontazioni secondo le modalità dell'Accordo.

Se è vero che negli ultimi anni il problema dell'elusione fiscale internazionale, grazie all'azione dell'OCSE, sta ricevendo molta più attenzione del passato e maggiori risposte concordate tra gli Stati, è anche vero che il diritto internazionale tributario sta volgendo verso un maggiore coordinamento. Esso, tuttavia, sembra essere sempre più spesso meno "giuridico", ma unicamente attento al rispetto di *format*, alla compilazione di moduli o all'adozione di modelli di comportamento.

È certamente importante limitare i tempi di verifica, i costi e l'utilizzo inefficiente di risorse da parte delle autorità tributarie. Tuttavia, le nuove norme internazionali sembrano avere l'effetto di trasferire, quasi, le funzioni di controllo dalle Amministrazioni alle imprese. Queste ultime, infatti, devono necessariamente farsi carico degli oneri della *tax compliance* per preconstituirsì la prova della virtuosità o legittimità fiscale del proprio operato nella fase successiva di controllo.