

Spettabile
Ministero dell'Economia e delle Finanze
A mezzo email: consultazionepubblicaTP@mef.gov.it

Milano, 20 marzo 2018.

Osservazioni nell'ambito della consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento, relativamente all'attuazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7 del TUIR e dall'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973

Spettabile Ministero,

riportiamo qui di seguito le osservazioni dello Studio Legale Tributario LED Taxand in merito: (1) allo Schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR, (2) allo Schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 e (3) alla Traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

1 Osservazioni in merito allo schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR

1.1 Tematica: il termine "*persona*" nella definizione di "*imprese associate*"

Articolo dello schema di decreto ministeriale interessato

Articolo 2, comma 1, lettera a), n. 2, il quale prevede che: "*Ai fini del presente decreto si intende per: a) imprese associate: l'impresa residente nel territorio dello Stato e le società non residenti allorché: [...] 2) la stessa persona o più persone partecipano direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese*".

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

Glossario delle Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento, definizione del termine "*Associated enterprises*" il quale prevede che: "*Two enterprises are associated enterprises with respect to each other if one of the enterprises meets the conditions of Article 9, sub-paragraphs 1a) or 1b) of the OECD Model Tax Convention with respect to the other enterprise*".

Sulla base dell'articolo 9, sub-paragrafi 1a) e 1b) del Modello di Convenzione OCSE 2017 si considerano "*Associated enterprises*": "*a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State*".

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864

studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it

C.Fiscale e P. IVA 10122630964

Osservazioni

Dal tenore letterale dell'articolo 2, comma 1, lettera a), n. 2, pare che anche le imprese controllate dalla stessa persona fisica ricadano nella definizione di "imprese associate".

Tale ipotesi, tuttavia, non pare essere ricompresa dall'articolo 110, comma 7 del D.P.R. n. 917 del 1986 il quale prevede che: "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito".

Finalità della richiesta

La finalità della richiesta è quella di ridurre i margini di incertezza nell'applicazione della suddetta norma.

1.2 Tematica: individuazione del valore all'interno dell'intervallo di libera concorrenza

Articolo dello schema di decreto ministeriale interessato

Art. 6.3 il quale prevede che: "Se l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate in base all'articolo 5, non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di cui al comma 1".

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

Paragrafi 3.61 e 3.62 della Sezione A.7.2 delle Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento i quali prevedono quanto segue: "A.7.2 Selezione del valore più appropriato all'interno dell'intervallo.

3.61 Se il parametro significativo della transazione tra imprese associate (come il prezzo o il margine) si trova all'esterno dell'intervallo dei prezzi di libera concorrenza individuato dall'amministrazione finanziaria, il contribuente dovrà presentare le argomentazioni a sostegno del fatto che le condizioni della transazione tra imprese associate soddisfino il principio di libera concorrenza e che il risultato è situato all'interno dell'intervallo di libera concorrenza (ad esempio, perché l'intervallo dei prezzi di libera concorrenza risulta divergente da quello definito dall'amministrazione fiscale). Se però il contribuente non è in grado di dimostrare ciò, l'amministrazione finanziaria determinerà il valore all'interno dell'intervallo dei prezzi di libera concorrenza con cui rettificare la transazione tra imprese associate.

3.62 Nella determinazione di tale valore, quando l'intervallo comprenda risultati con un livello di affidabilità omogeneo ed elevato, si potrebbe sostenere che qualunque valore all'interno dell'intervallo soddisfi il principio di libera concorrenza. Quando rimangano dei difetti di comparabilità, come discusso al paragrafo 3.57, potrebbe essere appropriato utilizzare misure tendenti ad accorpate al centro tali valori (ad esempio, la mediana, la media aritmetica o la media ponderata ecc. a seconda delle specifiche caratteristiche dell'insieme dei dati), al fine di minimizzare il rischio di errore causato da difetti di comparabilità residui imprevedibili o non quantificabili".

Osservazioni

L'affidabilità dell'analisi di comparabilità, ovvero il grado di comparabilità delle operazioni non controllate incluse nel campione, è di cruciale importanza al fine di decidere dove, in un intervallo, si dovrebbe fissare il prezzo di trasferimento. Se tutti i punti dell'intervallo sono considerati ugualmente affidabili, così come peraltro richiesto dall'articolo 6.1 della bozza di Decreto Ministeriale, si dovrebbe infatti sostenere che qualsiasi punto all'interno dell'intervallo soddisfa il principio di libera concorrenza.

Si rileva pertanto l'opportunità di integrare il testo dell'articolo 6.3 al fine di specificare che, se qualunque punto nell'intervallo può essere considerato rappresentativo del valore di libera concorrenza, il prezzo di libera concorrenza dovrebbe essere allora determinato sulla base del punto dell'intervallo più favorevole al contribuente, ovvero il punto dell'intervallo più vicino al valore assunto dall'indicatore finanziario utilizzato per valutare l'operazione controllata.

Finalità della richiesta

La finalità della richiesta è quella di ridurre i margini di incertezza nell'applicazione della suddetta norma.

2 Osservazioni in merito allo schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-quater del D.P.R. n. 600 del 1973

2.1 Tematica: Rettifica in diminuzione a fronte di una rettifica in aumento conforme al principio di libera concorrenza effettuata in buona fede da un'impresa associata non residente.

Articolo dello schema di provvedimento direttoriale interessato

Articolo 2.3, lettera d), romanino i) il quale prevede che: *"L'istanza, a pena di inammissibilità, deve: [...] d) recare in allegato la seguente documentazione, atta a comprovare il possesso dei requisiti previsti dalla lettera c), comma 1 dell'art. 31 quater del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: i. copia degli atti impositivi dai quali scaturisce la rettifica in aumento, emessi dall'autorità fiscale estera, con annessa traduzione di cortesia in lingua italiana o, in alternativa, in lingua inglese. È fatta salva la facoltà da parte dell'Ufficio di richiedere una traduzione giurata in italiano dei suddetti atti, ove sia ritenuto opportuno"*.

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

Il paragrafo 4.63 delle Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento, facendo riferimento alla Best practice n. 9 illustrata dal BEPS Action 14 Final Report, prevede la possibilità di accesso al MAP anche in caso di rettifica in aumento effettuata in buona fede da un'impresa associata non residente: *"Best practice 9 recommends that this guidance provide that taxpayers will be allowed access to the mutual agreement procedure so that the competent authorities can resolve through consultation the double taxation that can arise in the case of bona fide taxpayer initiated foreign adjustments"*.

Sulla base della Best practice n. 9 illustrata dal BEPS Action 14 Final Report è stato modificato anche il Commentario al Modello di Convenzione OCSE 2017 prevedendo espressamente la possibilità di accesso al MAP anche in caso di rettifica in aumento effettuata in buona fede da un'impresa associata non residente. In particolare: (i) è stato aggiunto il paragrafo 59.1 al

Commentario relativo all'articolo 7; (ii) è stato aggiunto il paragrafo 6.1 al Commentario relativo all'articolo 9; (iii) è stato modificato il paragrafo 23 del Commentario all'articolo 25; (iv) è stato modificato il paragrafo 14 del Commentario all'articolo 25.

Nello specifico, il paragrafo 6.1 del Commentario all'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE 2017 prevede che: *“Under the domestic laws of some countries, a taxpayer may be permitted under appropriate circumstances to amend a previously-filed tax return to adjust the price for a transaction between associated enterprises in order to report a price that is, in the taxpayer’s opinion, an arm’s length price. Where they are made in good faith, such adjustments may facilitate the reporting of taxable income by taxpayers in accordance with the arm’s length principle. However, economic double taxation may occur, for example, if such a taxpayer-initiated adjustment increases the profits of an enterprise of one Contracting State but there is no appropriate corresponding adjustment to the profits of the associated enterprise in the other Contracting State. The elimination of such double taxation is within the scope of paragraph 2. Indeed, to the extent that taxes have been levied on the increased profits in the first-mentioned State, that State may be considered to have included in the profits of an enterprise of that State, and to have taxed, profits on which an enterprise of the other State has been charged to tax. In these circumstances, Article 25 enables the competent authorities of the Contracting States to consult together to eliminate the double taxation; the competent authorities may accordingly, if necessary, use the mutual agreement procedure to determine whether the initial adjustment met the conditions of paragraph 1 and, if that is the case, to determine the amount of the appropriate adjustment to the amount of the tax charged in the other State on those profits so as to relieve the double taxation”.*

Osservazioni

Come sopra illustrato, sulla base della Best practice n. 9 illustrata dal BEPS Action 14 Final Report sono stati modificati sia il Commentario al Modello di Convenzione OCSE 2017 che le Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento al fine di prevedere espressamente la possibilità di accesso al MAP anche in caso di rettifica in aumento effettuata in buona fede da un'impresa associata non residente.

L'Italia non pare aderire a tale approccio considerato che consente l'accesso al MAP solo se la rettifica in aumento deriva da atti impositivi emessi dall'autorità fiscale estera. Su tale principio si fonda la riserva dell'Italia all'articolo 4 del Codice di Condotta (2009/C 322/01).

Pertanto, in caso di rettifica in aumento effettuata in buona fede da un'impresa associata non residente, essendo negata la possibilità di eliminare la doppia imposizione tramite MAP, pare opportuno che sia consentito l'accesso alla procedura di cui all'articolo 31-*quater*, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, l'introduzione di una simile previsione sarebbe auspicabile per qualsiasi rettifica in aumento effettuata da un'impresa non residente emendando le dichiarazioni dei redditi già presentate ma soprattutto: (i) in caso di *roll-back* derivanti dalla conclusione di procedure di APA unilaterali con amministrazioni fiscali straniere o (ii) nel caso in cui, a seguito di rettifica in aumento definitiva effettuata da un'amministrazione fiscale estera, il contribuente decida spontaneamente per le annualità successive di rettificare in aumento i propri prezzi di trasferimento emendando le dichiarazioni dei redditi già presentate.

Finalità della richiesta

La finalità della richiesta è quella di rendere la normativa italiana conforme alla Best practice 9 illustrata dal BEPS Action 14 Final Report sulla base della quale sono stati modificati sia il Commentario al Modello di Convenzione OCSE 2017 che le Linee Guida OCSE 2017 sui prezzi di trasferimento.

3 Osservazioni in merito al recepimento delle novità introdotte dal rapporto finale sull'azione 13 del progetto OCSE/G20 BEPS e recepite nel capitolo V delle Linee Guida OCSE pubblicate nel mese di luglio 2017

3.1 Tematica: oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati Capitolo V delle Linee Guida OCSE

Osservazioni

La tematica degli oneri documentali non è stata presa in considerazione né nella bozza di Decreto Ministeriale in commento né nell'ambito della traduzione delle Linee Guida OCSE, presumibilmente perché già trattata nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010, nell'articolo 1, commi 145 e 146 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 e nel Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 febbraio 2017.

Si conviene che l'introduzione dell'obbligo di predisposizione del rendiconto "paese per paese", introdotto dalla Legge n. 208 del 28 dicembre 2015, sia allineata con le novità introdotte dal rapporto finale sull'azione 13 del progetto OCSE/G20 BEPS e recepite nel capitolo V delle Linee Guida OCSE pubblicate nel mese di luglio 2017.

Si rileva al contrario l'opportunità di integrare ed emendare il Provvedimento del 29 settembre 2010 in quanto:

- l'articolo 1 fa espresso riferimento alle Linee Guida OCSE approvate dal Consiglio dell'OCSE in data 22 luglio 2010;
- Il contenuto del Provvedimento è sostanzialmente allineato con le previsioni del "codice di condotta" approvato con la Risoluzione 2006/c176/01 del 27 giugno 2006 dal Consiglio dell'Unione Europea e dai rappresentanti dei governi degli Stati membri;
- il rapporto finale sull'azione 13 del progetto BEPS, recepito nel capitolo V delle Linee Guida OCSE pubblicate nel mese di luglio 2017, pur mantenendo l'impostazione del codice di condotta basata sulla preparazione di un *Master File* e di un *Local File*, ha tuttavia innovato il contenuto informativo di questi documenti, anche allo scopo di renderlo adeguato e coerente con le novità introdotte dal rapporto finale sulle azioni 8-10 del progetto BEPS.

Finalità della richiesta

La finalità della richiesta è quella di dotare l'Italia di un quadro normativo completo e coerente al fine di ridurre i margini di incertezza nella predisposizione della documentazione in materia di prezzi di trasferimento.



Inoltre, la normativa in materia dovrebbe costituire un punto di riferimento non solo per il contribuente – al fine di documentare in modo adeguato le analisi svolte ed i criteri di valutazione utilizzati – ma anche uno *standard* minimo da rispettare da parte dell'amministrazione finanziaria laddove investita dell'onere di provare la fondatezza delle proprie pretese.