

STUDIO ASSOCIATO PIAZZA

PROF. MARCO PIAZZA*
DOTT. MARIO BONO*
DOTT. MICHELA FOLLI*

DOTT. MONICA LAGUARDIA
DOTT. CHIARA RESNATI
DOTT. ELENA SPAGNOL
DOTT. ALBERTO TRAINOTTI

Milano, 21 marzo 2018

Oggetto: Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento

COMMENTO RELATIVO ALLO SCHEMA DI PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE PREVISTO DALL'ARTICOLO 31-QUATER DEL D.P.R. N. 600 DEL 1973

1. Introduzione

Il Provvedimento in consultazione disciplina a livello operativo la procedura finalizzata ad ottenere il riconoscimento in Italia della variazione in diminuzione del reddito a fronte di una rettifica in aumento, definitiva e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi e che consenta un adeguato scambio di informazioni, in applicazione del secondo periodo dell'art. 110 comma 7 del TUIR.

Il nuovo articolo 31-quater¹ del DPR 600/1973 (Rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale) riporta i tre casi in cui la rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7, secondo periodo del Tuir può essere riconosciuta ed in particolare:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, con atto finale e dichiarazioni, fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990, resa esecutiva con legge 22 marzo 1993, n. 99;
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;

¹ Introdotta dall'articolo 59 del DL n. 50 del 24 aprile 2017 (convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

- c) a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, **a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza** effettuata da uno Stato con il quale e' in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni².

In particolare, lo Schema di Provvedimento in commento si occupa degli aspetti relativi all'attuazione dell'ipotesi sub c).

In proposito si osserva, quanto segue.

2. Osservazioni

2.1 Commenti al paragrafo 2.2 dello schema di Provvedimento

La rettifica in diminuzione del reddito avviene “a seguito di istanza del contribuente”. In base al Provvedimento l'istanza deve indicare la richiesta di eliminazione della doppia imposizione generata dalla rettifica nello Stato estero definitiva.

Se ne desume che sarà presentata dopo l'avvenuta definitività della rettifica estera, anche decorsi i 48 mesi dal pagamento delle imposte relativi all'esercizio di competenza, previsti per le istanze di rimborso dall'articolo 38 del Dpr. 602 del 1973) e anche con riferimento a periodi d'imposta non più accertabili.

Sarebbe auspicabile che il provvedimento fosse più esplicito su questo aspetto.

2.2 Commenti al paragrafo 2.3 dello schema di Provvedimento

Copia degli atti impositivi dai quali scaturisce la rettifica in aumento

Il paragrafo 2.3 del provvedimento dispone che l'istanza, a pena di inammissibilità deve recare in allegato la seguente documentazione:

- 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. E' fatta salva la facoltà da parte dell'Ufficio di richiedere una traduzione giurata in italiano dei suddetti atti, ove sia ritenuto opportuno;
- ii. tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al **principio di libera concorrenza**;
- iii. certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera dalla quale risulti la

² Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.

definitività della rettifica in aumento effettuata.

L'articolo 31 quater, comma 1, lettera c) consente di presentare l'istanza per l'ottenimento dell'aggiustamento corrispondente "a fronte di una **rettifica in aumento definitiva**", **ma non impone** che la rettifica in aumento definitiva risulti da **un atto impositivo**, come invece prevede il punto 2.3, lettera d) (i) del Provvedimento.

Sotto questo aspetto il provvedimento pare eccedere la delega del legislatore. Dovrebbe essere sufficiente l'allegazione della certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata" [par. 2.3, lettera d), punto (iii)], a prescindere da come sia verificata, all'estero, tale definitività.

In merito all'esigenza che sia allegato un atto impositivo dello Stato estero, con carattere di definitività vi possono essere casi in cui – a livello pratico – non sia chiaro se l'istanza possa o meno considerarsi ammissibile.

Si formulano due esempi.

Primo caso

Un primo caso potrebbe essere quello in cui, ad esempio, il contribuente ha subito – e definito – un accertamento nello Stato estero per il 2014 e abbia deciso liberamente di adeguarsi anche per le annualità successive (2015) per scongiurare eventuali e ulteriori controlli.

Con riferimento alla necessità di produrre gli atti impositivi dai quali scaturisce la rettifica in aumento, l'ostacolo potrebbe essere costituito dal fatto che, nel caso in esame (peraltro frequente) l'atto impositivo riguarda solo l'annualità 2014 e non anche le successive oggetto di adeguamento spontaneo da parte della controllata estera.

Sarebbe meglio che il Provvedimento precisasse che l'atto impositivo delle autorità fiscali estere, insieme alle dichiarazioni rettificative presentate per gli anni successivi, siano sufficienti ad integrare i requisiti di ammissibilità dell'istanza. In altri termini, se la società estera riconoscesse, ripresentando le dichiarazioni per gli anni successivi all'accertamento, di aver effettuato transazioni infragruppo a prezzi non in linea con il principio di libera concorrenza, la controllante italiana dovrebbe essere ammessa al riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia, anche in assenza di accertamento all'estero per quegli anni, facendo valere, come atto impositivo, quello definitivo relativo al 2014.

La terza condizione – certificazione rilasciata dall'autorità fiscale estera sulla definitività della rettifica effettuata – dovrebbe in questo caso essere riferita non soltanto all'accertamento, ma anche alle successive dichiarazioni rettificative estere, che normalmente sono ritrattabili, ma che il contribuente potrebbe, d'accordo con l'amministrazione locale, rendere immodificabili. Tale necessità nasce dal fatto che, poiché la dichiarazione può essere integrata – ricorrendone i requisiti – più volte, legare un aggiustamento in Italia ad una situazione non del tutto definitiva potrebbe rendere non del tutto credibile il meccanismo proposto.

Secondo caso

Un altro caso in cui la formulazione della bozza di Provvedimento potrebbe produrre effetti discriminatori, è quello in cui nello Stato estero (ad esempio la Serbia³) sia previsto

³ Fonte sito web IBFD: Par. 10.2 Corporate taxation: "*Whenever there is a difference between the transfer price and the arm's length price, the taxpayer is **obliged** to include in the taxable base: (1) the amount of the positive difference between the income from the transaction calculated according to the arm's length price and the income from that transaction calculated according to the transfer price; or (2) the amount of*

una sorta di “adeguamento obbligatorio” che dovrebbe essere effettuato già in sede di dichiarazione dei redditi.

In questo caso, posto che letteralmente la variazione non deriva da una rettifica definitiva risultante da un atto impositivo effettuata nello Stato estero si potrebbe porre il dubbio che non sia possibile accedere alla procedura di cui all’articolo 31–quater, Dpr. 600/73.

Tornando agli allegati richiesti dal punto 2.3 della Bozza di Provvedimento sarebbe meglio che il Provvedimento fornisca una “definizione” di atto impositivo, che includa non solo gli accertamenti degli uffici delle imposte, ma anche le stesse dichiarazioni dei redditi quando contengano variazioni in aumento allo scopo di adeguare il reddito imponibile alle regole della “libera concorrenza”.

La certificazione rilasciata dall'autorità fiscale estera sulla definitività della rettifica effettuata (direttamente in dichiarazione) avrebbe, nel caso in esame, la stessa funzione di garanzia descritta nell’esempio precedente.

Conclusioni sul punto

In altri termini, anche in coerenza con l’articolo 6.1 dello schema di provvedimento (da cui si evince lo scopo di evitare che le rettifiche in aumento operate all’estero siano “generatrici di doppia imposizione”), il diritto di presentare l’istanza dovrebbe essere ancorato in generale alla generazione della doppia imposizione più che alla circostanza che questa derivi da un atto impositivo emesso dalle autorità fiscali locali e non da altre cause come la presentazione di dichiarazioni integrative o l’effettuazione di correzioni automatiche nelle dichiarazioni regolarmente presentate.

Conformità della rettifica al principio di libera concorrenza

In merito al rispetto del principio di libera concorrenza [par. 2.3, lettera d), (ii)], la Relazione illustrativa al DL 50/2017 sottolinea che la verifica sarà soggetta al vaglio dell’Amministrazione fiscale italiana.

E’ una riserva giustificata dal principio dell’autonomia impositiva di ogni Stato, ma si auspica che tale verifica sia solo formale. Se, infatti, una rettifica effettuata in un altro Paese, motivata, come di norma avviene, dall’applicazione delle linee guida OCSE è divenuta definitiva (e quindi il più delle volte vagliata dal giudice tributario), è improbabile che non sia in linea con il principio di libera concorrenza.

Un punto di attenzione in tal senso si potrebbe porre nel caso in cui il Paese estero non applichi i principi condivisi a livello comunitario in materia di prezzi di trasferimento⁴.

Nonostante i casi di questo genere potrebbero essere molto limitati si dovrà porre attenzione sulla valutazione dell’Amministrazione italiana sulle conclusioni raggiunte dall’Amministrazione estera.

the positive difference between the expense from the transaction calculated according to the transfer price and the expense from that transaction calculated according to the arm’s length price”.

⁴ Si fa riferimento ad esempio, ai principi contenuti all’interno dell’Internal Revenue Code in America anche se numerosi aspetti sono compatibili con i principi comunitari.

2.3 Commenti al paragrafo 4.4 dello schema di Provvedimento

Rimborso o compensazione delle imposte pagate in eccesso

Il paragrafo 4.4 dello Schema di provvedimento dispone che in caso di accoglimento, l'Ufficio comunica all'Autorità fiscale dello Stato estero la rettifica in diminuzione riconosciuta. La procedura si perfeziona con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia che dispone il **rimborso** dell'imposta calcolata sull'imponibile corrispondente alla rettifica effettuata a titolo definitivo nell'altro Stato e ne dà comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate che espleta tutte le formalità necessarie ad erogare il rimborso.

Dovrebbe essere consentito, in alternativa al rimborso, la **compensazione nel modello F24**, senza limiti d'importo.

Effetti degli aggiustamenti corrispondenti per le ritenute convenzionali su importi che non rispettano il principio di libera concorrenza

Dovrebbe essere disciplinato il rapporto fra gli aggiustamenti corrispondenti e il par. 6 dell'articolo 11 e nonché il par. 4 dell'articolo 12 delle convenzioni conformi al modello OCSE.

Le convenzioni, infatti prevedono che “se, in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra debitore e beneficiario effettivo o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare dei canoni, tenuto conto della prestazione per la quale sono pagati, eccede quello che sarebbe stato convenuto tra debitore e beneficiario effettivo in assenza di simili relazioni, le disposizioni del presente articolo [applicazione delle ritenute in uscita in misura ridotta, *nda.*] si applicano soltanto a quest'ultimo ammontare. La parte eccedente dei pagamenti è imponibile in conformità della legislazione di ciascuno Stato contraente e tenuto conto delle altre disposizioni della presente Convenzione”.

Le ritenute estere eccedenti i limiti previsti dalle convenzione non danno diritto *a tax credit* e non sono deducibili dal reddito (circolare 62 del 1982; circolare 104/E del 2001).

L'unica eccezione è data dal caso del “netto frontiera” sui dividendi soggetti a ritenuta d'ingresso a titolo d'imposta.

Ciò premesso ci si chiede se non sia il caso di stabilire nel Provvedimento che:

- l'aggiustamento corrispondente che riguardi un provento assoggettato a ritenuta nello Stato estero comporta una riduzione del limite delle imposte italiane corrispondenti al reddito prodotto all'estero nonché il limite dell'imposta netta dovuta, di cui all'articolo 165, comma 1 del Testo unico;
- tuttavia, le maggior imposte eventualmente subite all'estero sulla parte di provento eccedente il prezzo di libera concorrenza in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni conformi ai paragrafi citati degli articoli 11 e 12 del modello OCSE sono accreditabili in Italia, in base all'articolo 165 perché comunque nei limiti dell'importo previsto dalla convenzione in questi casi e si tratterebbe comunque di imposte pagate a titolo definitivo in esito all'accertamento.

2.4 Commenti al paragrafo 6.2 dello schema di Provvedimento

Decorrenza

Il paragrafo 6.2. della Bozza in consultazione stabilisce che il Provvedimento trova applicazione dalla data della sua pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

La formulazione rischia di generare equivoci. Dovrebbe essere chiarito se l'istanza può essere presentata a partire da questa data per le rettifiche divenute definitive a partire dalla data stessa oppure anche per le rettifiche divenute definitive in precedenza e, in questo secondo caso, si dovrebbe stabilire quali sono i periodi d'imposta precedenti per i quali sia possibile presentare l'istanza.

Il tema è strettamente collegato con quello esaminato nel precedente punto 2.3.

COMMENTO RELATIVO ALLO SCHEMA DI DECRETO MINISTERIALE RICHIAMATO DAL COMMA 7 DELL'ARTICOLO 110 DEL TUIR

1. Introduzione

Nel seguito verranno analizzati i singoli aspetti di novità contenuti nel Decreto in consultazione⁵. Nello svolgimento dell'analisi verranno peraltro citati alcuni paragrafi del documento, anch'esso in consultazione e denominato "Traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento".

2. Osservazioni

2.1 Commenti all'articolo 2 dello schema di Decreto

Un primo aspetto è quello legato alla **definizione di controllo** contenuta nell'articolo 2 del Decreto in cui per "partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale" si intende la partecipazione diretta o indiretta – per oltre il 50% - nel capitale di un'altra impresa oppure l'influenza dominante che un soggetto (impresa o persone fisica) può avere sulle decisioni commerciali o finanziarie di un'altra impresa.

La stessa Assonime, nella Circolare n. 17 del 2017 (pag. 75), ha richiamato la nozione di controllo ai fini della disciplina sui prezzi di trasferimento sancita dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 8130 del 22 aprile 2016. I giudici, considerando troppo limitativa la nozione civilistica contenuta nell'articolo 2359 c.c. hanno richiamato il concetto di "influenza economica potenziale o attuale" già presente nella risalente Circolare n. 32 del 22 settembre 1980 (paragrafo 4). Tali principi sono stati peraltro richiamati nelle sentenze n. 2826 dell'11 aprile 2017 della CTP di Milano e nella sentenza n. 27018 del 15 novembre 2017 della stessa Corte di Cassazione.

In sintesi, con riferimento alla definizione di controllo ai fini dell'articolo 110 co. 7 del Tuir, il Decreto si pone in linea con principi giurisprudenziali e di prassi già definiti⁶.

Lo stesso articolo definisce le condizioni di un'operazione come "quelle condizioni che comprendono, ma non sono limitate a, ogni elemento economicamente rilevante, ivi **inclusi** i relativi indicatori finanziari utilizzati in applicazione di uno dei metodi di cui al successivo articolo 4".

Non si coglie del tutto il motivo per cui, parlando di "condizioni di un'operazione" sia

⁵ Denominato "Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento".

⁶ L'Agenzia delle Entrate, sempre con riferimento al *transfer pricing* aveva già segnalato nella Circolare n. 32 del 1980 alcuni indicatori che potevano evidenziare uno status di controllo.

stato fatto riferimento anche agli indicatori finanziari.

Infatti, mentre:

- le condizioni sono tipicamente riferibili alle caratteristiche in cui viene svolta un'operazione (par. *D.1.4* delle Linee Guida Ocse) da verificare ai fini della comparabilità;
- gli indicatori finanziari vengono utilizzati per verificare la rispondenza al principio di libera concorrenza e fanno parte dell'applicazione del metodo prescelto.

Il fatto che l'indicatore finanziario non faccia parte delle "condizioni di un'operazione", ma costituisca un elemento che può essere influenzato dalle condizioni stesse è testimoniato da un passaggio contenuto nell'articolo 3 in cui si afferma che "non sussistono differenze significative nelle relative condizioni tali da **incidere** in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato".

L'inserimento degli indicatori finanziari nella definizione di condizioni dell'operazione può ingenerare confusione. Si suggerisce pertanto di eliminare all'interno della definizione di condizioni di un'operazione il riferimento agli indicatori finanziari. Si veda in ogni caso il successivo commento al par. 6 per ulteriori considerazioni in merito.

2.2 Commenti all'articolo 4 dello schema di Decreto

Pur in assenza di una vera e propria **gerarchia tra i metodi di analisi dei prezzi di trasferimento**, l'articolo 4 del Decreto in consultazione ricalca quanto previsto dal paragrafo 2.3 delle Linee Guida Versione Luglio 2017 (e tradotte nel 2018 in italiano).

Infatti, al **comma 3**, viene stabilito che i metodi tradizionali basati sulla transazione (sono così definiti il metodo del confronto di prezzo detto CUP, quello del prezzo di rivendita c.d. RPM e del costo maggiorato chiamato anche Cost Plus) sono considerati lo strumento più diretto per stabilire se le condizioni nelle relazioni commerciali e finanziarie fra imprese associate siano basate sul principio di libera concorrenza. Pertanto, possiamo riscontrare già a livello comunitario una preferenza per i metodi tradizionali basati sulla transazione rispetto ai metodi basati sull'utile delle transazioni (metodo del margine netto della transazione c.d. TNMM e metodo transazionale di ripartizione degli utili c.d. Profit Split)

Inoltre, viene stabilito che all'interno dei metodi tradizionali basati sulla transazione il metodo CUP è quello preferibile. Tale principio è in linea con quanto espresso nelle recente sentenza della CTP di Milano n. 6761 e n. 6248 del 2017 in cui viene ribadito – richiamando la sentenza della Cassazione Sez. V, 25.09.2013 n. 2210 – che il criterio che deve essere prioritariamente utilizzato è quello del confronto del prezzo (c.d. CUP) ed in particolare nella sua versione interna, a scapito del metodo TNMM proposto dall'Ufficio.

Il **comma 5** dell'articolo in commento prevede che il contribuente possa applicare un metodo diverso dai metodi descritti al comma 2, qualora dimostri che nessuno di tali metodi può essere ragionevolmente applicato per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza, e che tale diverso metodo produce un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili. In questo senso si potrebbero circoscrivere questi eventuali ulteriori metodi alle c.d. "*valuation techniques*" ovvero dei metodi derivanti dalla prassi finanziaria, così come previsto dal Capitolo VI delle Linee Guida Ocse in materia di prezzi di trasferimento.

Un ulteriore aspetto che viene definito al **comma 6** dell'articolo 4 del Decreto in consultazione è quello del riconoscimento del metodo scelto dal contribuente per l'analisi legata ai prezzi di trasferimento da parte dell'Amministrazione finanziaria. In particolare viene stabilito che “qualora un'impresa abbia utilizzato un metodo che rispetta le disposizioni dei commi da 1 a 5 per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza, la verifica, se le condizioni delle operazioni controllate sono coerenti con il principio di libera concorrenza, si deve basare, da parte dell'amministrazione finanziaria, sul metodo applicato dall'impresa”. Pertanto, la condizione da soddisfare affinché l'Amministrazione debba attenersi all'analisi di *transfer pricing* condotta dal contribuente è che lo stesso abbia rispettato – nella selezione del metodo di analisi – i principi Ocse (par. 2.1 e seguenti delle Linee Guida Ocse in materia di prezzi di trasferimento, versione 2017) legati alla selezione del metodo più appropriato alle circostanze del caso.

Il comma 6 tuttavia non è chiaro. In particolare non si comprende quale sia la portata – e le conseguenze concrete – della frase: “se le **condizioni delle operazioni** controllate sono **coerenti** con il principio di libera concorrenza”. Tale aspetto è importante in quanto, se tale condizione è verificata, l'Amministrazione si dovrà basare esclusivamente sul metodo prescelto dal contribuente senza contestarlo.

All'atto pratico questa condizione dovrebbe considerarsi verificata tutte le volte che il contribuente, all'interno della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento, abbia provveduto a:

- 1) analizzare la possibile applicazione dei metodi di *transfer pricing* seguendo il percorso di cui comma 3 dell'articolo 4 motivando in modo dettagliato l'eventuale esclusione di metodi considerati “preferenziali” fino ad arrivare alla definizione del metodo scelto per l'analisi delle transazioni infragruppo.
- 2) verificare se il metodo selezionato sia in linea con i criteri contenuti nel comma 1 dell'articolo 4. Si fa riferimento, in particolare, all'adeguatezza del metodo in considerazione delle caratteristiche dell'operazione e alla disponibilità di informazioni affidabili in relazione a operazioni poste in essere tra soggetti indipendenti.

Se così non fosse, il comma 6 non raggiungerebbe lo scopo perché l'Amministrazione potrebbe disconoscere il metodo prescelto semplicemente affermando che le condizioni delle operazioni controllate non sono coerenti con il principio di libera concorrenza. Circostanza però che può essere verificata soltanto dopo aver determinato il metodo prescelto.

2.3 Commenti all'articolo 5 dello schema di Decreto

L'articolo 5 dello Schema di Decreto prevede che nel caso in cui “un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro economicamente strettamente collegate o che formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile, tali operazioni **devono** essere aggregate in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità di cui all'articolo 3 e dell'applicazione dei metodi di cui all'articolo 4”.

Nonostante questa previsione vada accolta con favore - in quanto può semplificare notevolmente l'analisi dei prezzi di trasferimento nei casi in cui ci si trovi a dover verificare numerose transazioni frammentate solo a livello formale e non sostanziale – si suggerisce di

prevedere una possibilità rispetto ad un obbligo come contenuto nell'attuale formulazione.

2.4 Commenti all'articolo 6 dello schema di Decreto

Un ulteriore aspetto richiamato dal Decreto è quello relativo all'**intervallo** di valori conformi al principio di libera concorrenza (articolo 6).

Il tema dell'intervallo di valori di confronto è affrontato, oltre che nell'articolo 6 del Decreto in consultazione, anche nel par. A.7 del Capitolo 3, delle Linee Guida dell'OCSE" (versione luglio 2017).

Le Linee Guida danno molta rilevanza alle modalità di formazione del campione da confrontare con la transazione in verifica.

In tal senso, viene descritto un vero e proprio processo:

- 1) occorre prima eliminare le osservazioni che hanno un minor grado di comparabilità rispetto alla transazione in verifica rispetto alle altre (scarti significativi fra i valori di un intervallo è indice del fatto che non tutte le transazioni selezionate hanno lo stesso grado di comparabilità con quella in verifica e sono quindi necessari ulteriori approfondimenti).
- 2) può accadere che, nonostante gli sforzi, rimangano difetti di comparabilità nel campione. In tale circostanza se l'intervallo comprende un numero elevato di osservazioni, l'uso di indicatori di posizione (detti anche indici o misure di tendenza centrale – "*measures of central tendency*") che consentano di restringere l'intervallo potrebbe contribuire a migliorare l'affidabilità dell'analisi. Fra i vari "indici di tendenza centrale" (moda, media, mediana, quartile o altro percentile), il par. 3.57 delle Linee Guida richiama l'intervallo quartile o altro percentile (non la mediana).

Se il parametro della transazione in verifica si trova – ad avviso dell'Amministrazione finanziaria – al di fuori dell'intervallo di valori di libera concorrenza e il contribuente non riesce ad argomentare l'inattendibilità del campione costruito dai verificatori, sarà l'Amministrazione fiscale a determinare un valore puntuale all'interno del proprio intervallo. Secondo il par. 3.62 delle Linee Guida, nella determinazione di tale valore, quando l'intervallo comprende risultati con un livello di affidabilità omogeneo ed elevato, si può sostenere che qualunque valore all'interno dell'intervallo soddisfi il principio di libera concorrenza. Quando rimangono dei difetti di comparabilità, potrebbe essere appropriato utilizzare indicatori di posizione (ad esempio, la mediana, la media aritmetica o la media ponderata ecc. a seconda delle specifiche caratteristiche dell'insieme dei dati) e tale aspetto potrebbe essere dettagliato nello schema di Decreto magari mediante la definizione di intervallo, al fine di minimizzare il rischio di errore causato da difetti di comparabilità residui impreveduti o non quantificabili.

Marco Piazza


Alberto Trainotti
