

***Associazione Italiana Dottori Commercialisti – sezione di Milano  
(AIDC Milano)***

**§ § §**

*Documento del gruppo di studio TP<sup>1</sup>*

*Milano, 15 Marzo 2018*

---

<sup>1</sup> *Componenti del gruppo di studio: Marzia Andriolo, Lucia Barone, Paolo Bifulco, Gianni Bitetti, Gloria Camurri, Fabio Cuconato; Fabio Landuzzi; Duilio Liburdi; Luca Nobile; Massimiliano Sironi; Andrea Zonca.*

## **Indice**

Premessa.....	Pag. 3
A. Schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR.....	Pag. 4
A.1. Art. 2 schema di decreto.....	Pag. 4
A.2. Art. 4 co. 3 schema di decreto.....	Pag. 5
A.3. Art. 5 schema di decreto.....	Pag. 7
A.4. Art. 6 co. 1 schema di decreto.....	Pag. 8
A.5. Art. 6 co. 3 schema di decreto.....	Pag. 11
A.6. Art. 6 co. 3 schema di decreto.....	Pag. 12
B. Schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-quater co. 1 lett. c) del D.P.R. n. 600 del 1973.....	Pag. 14
B.1. Paragrafo 2.3. d) iii) schema di provvedimento....	Pag. 14
B.2. Paragrafo 4.2. schema di provvedimento.....	Pag. 16
B.3. Paragrafo 4.3. schema di provvedimento.....	Pag. 17
B.4. Paragrafo 4.4. schema di provvedimento.....	Pag. 18
B.5. Istanza ex art. 31 quater co.1 lett. c)	
D.P.R. n. 600/1973 – competenza degli uffici.....	Pag. 20

## Premessa

Il presente documento è stato redatto dal gruppo di studio in materia di *transfer pricing* (“TP”) costituito presso l’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano), con lo scopo di contribuire fattivamente alla fase di pubblica consultazione proposta dal Ministero dell’Economia e delle Finanze relativamente:

- allo schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell’articolo 110 del TUIR (in seguito, per brevità anche “*schema di decreto*”);
- allo schema di provvedimento direttoriale previsto dall’articolo 31-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 (in seguito, per brevità anche “*schema di provvedimento*”);
- alla traduzione in lingua italiana di parti delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento (in seguito, per brevità anche “*traduzione Linee Guida OCSE*”).

I commenti e le osservazioni di seguito proposte si riferiscono ai documenti oggetto di valutazione così come resi pubblici tramite *link* dedicati in apposita pagina del sito *web* del MEF.

Il presente documento è suddiviso in due sezioni: la prima (**sez. 1**) riguardante i commenti allo schema di decreto; mentre la seconda (**sez. 2**) concerne lo schema di provvedimento. Nessuna osservazione o commento viene proposto per la traduzione delle Linee Guida OCSE.

Ogni sezione è poi suddivisa in sotto-paragrafi (o sotto -sezioni), in funzione della specifica tematica trattata: nella redazione ci si è attenuti allo schema proposto dall’annuncio di pubblica consultazione apparso sul sito *web* del MEF, ovvero:

- Tematica
- Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati
- Osservazioni/contributi
- Finalità della richiesta.

Il documento viene trasmesso via mail all’indirizzo: [consultazionepubblicaTP@mef.gov.it](mailto:consultazionepubblicaTP@mef.gov.it) e se ne autorizza la diffusione, anche parziale.

## **A. Schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR**

### **A.1. Art. 2 schema di decreto**

**Tematica:** art. 2 – Definizioni, co. 1 lett. b) *“partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale: a) la partecipazione che una persona o un’impresa detiene, direttamente o indirettamente, per oltre il 50 per cento nel capitale di un’altra impresa; oppure b) l’influenza dominante che una persona o un’impresa ha sulle decisioni commerciali o finanziarie di un’altra impresa”.*

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** prefazione, 11.

**Osservazioni / Contributi:** la definizione fornita, in assenza di chiare indicazioni circa la necessaria ponderazione del singolo caso sulla base di elementi formali ed evidenze fattuali, rischia di far rientrare nel concetto di controllo le fattispecie più disparate e, per di più, a fronte di una teorica (e tuttavia possibile) presunzione assoluta in capo all’Amministrazione Finanziaria (forte anche dell’indirizzo, seppur datato, della Circolare n. 32 del 1980). Da questo punto di vista, a titolo meramente esemplificativo, basti ricordare quanto sancito dalla sentenza Cass. civ. Sez. V n. 1465 del 21-01-2009 (ud. 17-12-2008) che, indagando un accordo di *joint venture*, ha affermato come *“[...] una attività d’impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei mezzi di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti che cedono così le proprie utilità all’impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice”.* Ne consegue che, in tema di controllo, diventa cruciale dimostrare che (i) ad una quota di partecipazione al capitale non corrispondano, nei fatti, maggiori o minori diritti di voto acquisiti, (ii) l’assenza di un’influenza dominante ovvero che il controllo avvenga in virtù di particolari vincoli contrattuali. Nell’esempio teorico di una *joint venture* paritetica, la ripartizione esatta del capitale della società in *joint venture* potrebbe infatti implicare l’impossibilità di funzionamento dell’impresa (la *joint venture* stessa) senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica di entrambi i propri soci, e non in maniera preponderante di uno solo di essi.

**Finalità della richiesta:** chiarire la portata del richiamo ad un concetto “ampio” di controllo, riconducendo lo stesso ad una definizione che va necessariamente “tarata” al singolo caso onde evitare apodittiche presunzioni di correlazione/controllo.

## **A.2. Art. 4 co. 3 schema di decreto**

**Tematica:** art. 4 - Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento, co. 3 “Se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con uguale affidabilità un metodo descritto dalle lettere da a) a c) del comma 2, e un metodo descritto dalle successive lettere d) ed e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo descritto dalle citate lettere da a) a c). In ogni caso, se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con lo stesso grado di affidabilità il metodo del confronto di prezzo descritto dalla lettera a) del comma 2 e ogni altro metodo descritto dalle lettere da b) ad e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo del confronto di prezzo”.

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** 2.3<sup>2</sup>

<b>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (ENG)</b>	<b>Le Linee Guida dell’OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali (IT)</b>
2.3 Traditional transaction methods are regarded as the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and financial relations between associated enterprises are arm's length. This is because any difference in the price of a controlled transaction from the price in a comparable uncontrolled transaction can normally be traced directly to the commercial and financial relations made or imposed between the enterprises, and the arm's length conditions can be established by directly substituting the price in the comparable uncontrolled transaction for the price of the controlled transaction. As a result, where, taking	2.3 I metodi tradizionali basati sulla transazione sono considerati lo strumento più diretto per stabilire se le condizioni nelle relazioni commerciali e finanziarie fra imprese associate siano fondate sul principio di libera concorrenza. In effetti, qualsiasi differenza tra il prezzo di una transazione tra le imprese associate e il prezzo di una transazione tra parti indipendenti può normalmente essere imputata direttamente alle relazioni commerciali e finanziarie stabilite o imposte tra le imprese; le condizioni di libera concorrenza possono essere determinate sostituendo direttamente il prezzo della transazione tra parti

<sup>2</sup> Le parti in grassetto sono state evidenziate dagli estensori del documento

<p>account of the criteria described at paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method <b>is preferable</b> to the transactional profit method. Moreover, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, the comparable uncontrolled price method (CUP) and another transfer pricing method can be applied in an equally reliable manner, the CUP method <b>is to be preferred</b>. See paragraphs 2.14-2.26 for a discussion of the CUP method.</p>	<p>indipendenti al prezzo della transazione tra le imprese associate. Qualora, sulla base dei criteri descritti nel paragrafo 2.2, sia possibile applicare in maniera ugualmente affidabile un metodo tradizionale basato sulla transazione e un metodo basato sull'utile delle transazioni, il metodo tradizionale basato sulla transazione è <b>preferibile</b> al metodo basato sull'utile delle transazioni. Inoltre, laddove si possa applicare in maniera ugualmente affidabile, sulla base dei criteri descritti nel paragrafo 2.2, il metodo del confronto di prezzo (metodo CUP) e un altro metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento, il metodo del confronto del prezzo è <b>preferibile</b>. Si vedano i paragrafi 2.14-2.26 per un'analisi del metodo del confronto del prezzo.</p>
---	---

**Osservazioni / Contributi:** nel valutare l'ipotesi in cui sono applicabili in maniera ugualmente affidabile un metodo tradizionale e i metodi basati sul profitto oppure, più in generale, il metodo CUP e un altro metodo, le Linee Guida OCSE sia nella versione inglese che in quella italiana esprimono una preferenza (“è preferibile”/ “is preferable - is to be preferred”) rispettivamente per i metodi tradizionali e per il CUP. La normativa italiana sembra invece esprimere un vero e proprio obbligo di applicazione dei metodi tradizionali e in primo luogo del CUP.

**Finalità della richiesta:** si suggerisce la modifica del testo letterale della norma per un migliore allineamento al testo delle direttive OCSE nella versione sia inglese che italiana, che esprimono una applicazione preferenziale e non un vero e proprio obbligo di applicazione dei metodi tradizionali e del CUP.

<b>Schema di decreto (art. 4 co. 3)</b>	<b>Modifica proposta (art. 4 co.3)</b>
<p>Se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con uguale affidabilità un metodo descritto dalle lettere da a) a c) del comma 2, e un metodo descritto dalle successive lettere d) ed e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo descritto dalle citate lettere da a) a c). In ogni caso, se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con lo stesso grado di affidabilità il metodo del confronto di prezzo descritto</p>	<p>Se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con uguale affidabilità un metodo descritto dalle lettere da a) a c) del comma 2, e un metodo descritto dalle successive lettere d) ed e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata <del>secondo</del> <b>dando preferenza al</b> metodo descritto dalle citate lettere da a) a c). In ogni caso, se, tenendo conto dei criteri di cui al comma 1, può essere applicato con lo stesso grado di affidabilità il metodo del</p>

<p>dalla lettera a) del comma 2 e ogni altro metodo descritto dalle lettere da b) ad e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo del confronto di prezzo.</p>	<p>confronto di prezzo descritto dalla lettera a) del comma 2 e ogni altro metodo descritto dalle lettere da b) ad e), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata <del>secondo</del> <b>dando preferenza</b> <del>il</del> <b>al</b> metodo del confronto di prezzo.</p>
---	---

### A.3. Art. 5 schema di decreto

**Tematica:** art. 5 - approccio alle operazioni controllate fra loro strettamente collegate o che formano un complesso unitario (c.d. “*gestione di portafoglio*”).

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** 3.9; 3.10.

**Osservazioni / Contributi:** l'attuale versione dell'art. 5 dello schema di decreto, nel prevedere l'aggregazione delle operazioni loro “*economicamente strettamente collegate o che formano un complesso unitario*”, pare assumere una posizione più restrittiva di quanto emerge dai corrispondenti paragrafi delle Linee Guida OCSE, con l'effetto di limitare un approccio complessivo alla misurazione della profittabilità delle operazioni controllate ove esse fossero le une collegate alle altre nel contesto del modello di business dell'impresa associata.

**Finalità della richiesta:** si propone di procedere alla revisione dell'articolo 5 della bozza in consultazione dello schema di decreto, al fine di estendere il concetto di “aggregazione” rendendolo applicabile anche in presenza di una pluralità di operazioni dello stesso tipo (ad es.: cessioni di beni) o operazioni interconnesse per ragioni economiche ed aziendali (ad es.: cessioni di beni e prestazioni di servizi), in quanto accomunate da profili funzionali fra loro corrispondenti ed anche se compiute dall'impresa verso controparti correlate differenti. Questo approccio consente infatti una visione unitaria dell'attività d'impresa più aderente al modello di *business* ed ai reali *driver* della sua profittabilità, ovviando ai limiti intrinseci in analisi concentrate su singole transazioni (approccio atomistico), ove quest'ultime risultino invece connesse o contigue, così da non poter essere valutate asetticamente in maniera separata.

A supporto di quanto appena descritto, si segnala che al punto 3.10 le Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali,

aggiornate al mese di luglio 2017, si evidenziano a titolo esemplificativo, fra le altre, proprio le circostanze tipiche delle cd. “gestioni di portafoglio”.

<b>Schema di decreto (art. 5)</b>	<b>Modifica proposta (art. 5)</b>
Se 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.	Se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro <del>economicamente</del> strettamente collegate, <b>o contigue</b> o che formano un complesso unitario, tali da non poter essere valutate separatamente in maniera <del>affidabile</del> <b>adeguata</b> , 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.

#### **A.4. Art. 6 co. 1 schema di decreto**

**Tematica:** art. 6 co. 1 - Modalità di identificazione dell'intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza.

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** cap. 3, A.7 “Arm’s length range”, 3.55, 3.59.

**Osservazioni / Contributi:** l'art. 6, co. 1, dello schema di decreto afferma che «*si considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato ai sensi dell'articolo 4, qualora gli stessi siano riferibili a un numero di operazioni non controllate, ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata, in esito all'analisi di cui all'articolo 3*».

L'identificazione dell'intervallo sembrerebbe, pertanto, riconducibile all'applicazione di un solo metodo tra quelli proposti all'art. 4 del decreto; tuttavia, sul punto, le Linee Guida OCSE prevedono che il *range* di valori di libera concorrenza potrebbe emergere anche dall'applicazione di più metodi; difatti, al par. 3.58, si afferma che «*Si può ugualmente ottenere un intervallo di valori quando si applica più di un metodo per valutare una transazione tra imprese associate. Per esempio, due metodi che ottengono risultati con livelli analoghi di comparabilità potranno essere utilizzati per valutare la congruità di una*

*transazione tra imprese associate. Ogni metodo potrà produrre un intervallo di valori differente per differenze nella natura del metodo e nella diversità dei dati utilizzati nell'applicazione dello stesso. Tuttavia, ciascun intervallo, generato separatamente, potrà essere utilizzato per definire un intervallo accettabile di valori comparabili. I dati di tali intervalli potranno essere utili per definire un intervallo di prezzi comparabili, ad esempio in presenza di un intervallo comune a entrambi gli intervalli, oppure, quando gli intervalli non coincidono, per riconsiderare l'accuratezza dei metodi utilizzati. Non è possibile definire una regola generale in relazione all'utilizzo di intervalli derivanti da più metodi, perché le conclusioni che si possono trarre dipendono dall'affidabilità relativa dei metodi utilizzati e*

*dalla qualità delle informazioni utilizzate nell'applicazione dei diversi metodi» (cfr. traduzione Linee Guida OCSE, oggetto di consultazione).*

La previsione della possibilità di utilizzo di più di un metodo è contenuta nel par. 2.12 delle Linee Guida, in cui si precisa che, nonostante non sia sempre necessaria l'adozione di più metodi, «*per i casi di difficile trattazione, dove nessun approccio è decisivo, un approccio flessibile consentirebbe di utilizzare congiuntamente i risultati derivanti da più metodi. In questi casi, è necessario fare un tentativo per cercare di ottenere un risultato conforme al principio di libera concorrenza che sia soddisfacente, da un punto di vista pratico, per tutte le parti interessate, tenendo conto dei fatti e delle circostanze del caso di specie, dell'insieme dei risultati disponibili e della relativa affidabilità dei differenti metodi considerati» (cfr. traduzione Linee Guida OCSE, oggetto di consultazione).*

In ragione di una maggiore aderenza della disciplina contenuta nel decreto, sarebbe utile modificare il suddetto comma 1 in modo da esplicitare la possibilità che l'intervallo sia individuato sulla base di più metodi in base alle circostanze che ne determinino l'opportunità.

Difatti, l'adozione di un unico metodo, e, quindi, di un unico indicatore di profitto, potrebbe non essere adatto ad analizzare propriamente una determinata transazione, mentre, il comma 1, così come scritto, nella parte in cui fa riferimento all'applicazione del metodo più appropriato, sembrerebbe vincolare sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria all'identificazione di un unico intervallo che potrebbe essere, in taluni casi, non completamente affidabile.

Le Linee Guida OCSE precisano inoltre che, nel caso in cui l'applicazione del principio di libera concorrenza non permetta l'identificazione di un valore puntuale, come peraltro avviene nella generalità dei casi, «*l'applicazione del metodo/i più appropriato/i produce un intervallo di valori che possono essere tutti relativamente e allo stesso modo affidabili*» (cfr. traduzione Linee Guida OCSE, oggetto di consultazione).

Nel caso in cui, dopo aver apportato eventuali aggiustamenti per correggere dei difetti di comparabilità, l'intervallo sia particolarmente ampio, le Linee Guida suggeriscono l'utilizzo di «*strumenti statistici che tengano conto della tendenza ad accorpate al centro i valori per restringere l'intervallo (come l'intervallo interquartile o altri percentili)*» e che «*potrebbero contribuire a rafforzare l'affidabilità dell'analisi*» (cfr. traduzione Linee Guida OCSE, oggetto di consultazione).

In particolare, sarebbe opportuno precisare i criteri di individuazione dei limiti oltre i quali devono essere esclusi i valori estremi del campione di riferimento con l'esplicitazione dell'obbligo sia per il contribuente in sede di predisposizione degli oneri documentali sia per l'Amministrazione in sede di verifica, di documentare i motivi per cui si ricorre a strumenti statistici che tengano conto della tendenza ad accorpate al centro i valori per restringere l'intervallo. Tale chiarimento normativo sarebbe importante al fine di non consentire che il concetto di "intervallo di valori" venga arbitrariamente ricondotto in un *range* di valori centrale senza che tale approccio sia adeguatamente motivato. In sostanza, dal momento che il testo del decreto fa riferimento ad un intervallo di valori, in conformità con le Linee Guida OCSE, è ragionevole ritenere che ogni tentativo di accorpamento al centro degli stessi che restringa l'intervallo, sia adeguatamente motivato in maniera che possa eventualmente essere oggetto di contraddittorio. Ciò anche al fine di evitare che l'approccio di considerare la mediana quale unico punto dell'intervallo conforme al principio di libera concorrenza si consolidi come prassi accertativa (immotivata) come sembra emergere, ad esempio, dalle istruzioni contenute nel "Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, laddove viene fatto esplicito riferimento alla mediana (cfr. Vol III, Parte V, cap. 11, p. 382). In buona sostanza, parrebbe opportuno esplicitare il concetto secondo cui l'intervallo di valori sia da considerarsi conforme al principio di libera concorrenza in ogni suo punto, e l'utilizzazione di strumenti statistici finalizzati ad accorpate al centro i valori

necessita di essere sempre adeguatamente motivata in relazione alla fattispecie concreta, in maniera da evitarne un utilizzo improprio o strumentale.

**Finalità della richiesta:** l'obiettivo è rendere la disciplina dettata dallo schema di decreto il più possibile aderente alle Linee Guida OCSE laddove riconoscono la possibilità dell'utilizzo di più metodi per la valutazione delle transazioni e chiarire che il concetto di intervallo di valori è conforme al principio di libera concorrenza in ogni suo punto.

#### **A.5. Art. 6 co. 3 schema di decreto**

**Tematica:** art. 6. co. 3 - trattamento del posizionamento dell'indicatore finanziario al di fuori dell'intervallo di valori di libera concorrenza.

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** 3.61.

**Osservazioni / Contributi:** la previsione di un automatismo secondo il quale, ove l'indicatore finanziario non fosse compreso nell'intervallo di cui al co. 1, l'Amministrazione Finanziaria effettua una rettifica volta a riportare lo stesso nell'intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza, non tiene in considerazione eventuali circostanze - contingenti od anche straordinarie - che potrebbero essere intervenute nel corso del periodo in analisi. Al fine di ovviare a tale automatismo aprioristico, si propone di prevedere quantomeno il diritto del contribuente di poter presentare eventuali elementi e motivazioni economiche al fine di giustificare tale scostamento e evidenziarne comunque la compatibilità rispetto al principio di libera concorrenza.

A sostegno di quanto sopra, si segnala che al punto 3.61 le Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento, viene prevista la medesima possibilità per il contribuente.

La revisione di cui sopra acquisisce maggior riguardo nel caso in cui la verifica fosse compiuta puntualmente sul singolo anno e non in forma di media pluriennale di valori.

**Finalità della richiesta:** consentire che l'impresa possa produrre evidenze oggettive - come previsto dalle Linee Guida OCSE - in grado di dimostrare che, nelle particolari circostanze del caso, il posizionamento dell'indicatore finanziario al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza sia oggettivamente motivato ed in grado di essere comunque ritenuto

ottemperare al principio di libera concorrenza, rimuovendo l'attuale automatismo che emerge dal testo dello schema di decreto.

<b>Schema di decreto (art. 6 co. 3)</b>	<b>Modifica proposta (art. 6 co.3)</b>
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.	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-, <b>fatto salvo il diritto per l'impresa associata di presentare argomentazioni a sostegno del fatto che le condizioni della operazione controllata soddisfino comunque il principio di libera concorrenza</b>

#### **A.6. Art. 6 co. 3 schema di decreto**

**Tematica:** art. 6 - Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza, co. 3 “*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:** cap. I “*The arm's length principle*”, glossario e definizione di “*Arm's length range*”, nonché il cap. III “*Comparability analysis*”, sezione A “*Performing a comparability analysis*”, sotto sezione A.7 “*Arm's length range*”, paragrafi dal 3.55 al 3.66.

**Osservazioni / Contributi:** si ribadisce quanto riportato al par. A.5. del presente documento in tema di contrasto tra la previsione di un aggiustamento apparentemente “automatico” (cfr. “*Se l'indicatore finanziario [...] non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica [...]*”) e le Linee Guida OCSE. In particolare, appare utile evidenziare quanto previsto dal par. 3.61 che, testualmente, prevede che “*If the relevant condition of the controlled transaction (e.g. price or margin) falls outside the arm's length range asserted by the tax administration, the taxpayer should have the opportunity to present arguments that the conditions of the controlled transaction satisfy*”

*the arm's length principle, and that the result falls within the arm's length range (i.e. that the arm's length range is different from the one asserted by the tax administration). If the taxpayer is unable to establish this fact, the tax administration must determine the point within the arm's length range to which it will adjust the condition of the controlled transaction".* Quanto precede muove dalla evidente indeterminatezza della nozione di "arm's length range" che, ben sintetizzata nel Glossario delle Linee Guida, trova ulteriore conferma laddove le stesse chiariscono che (cfr. par. 3.55) "[...] *However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable*". Ne consegue dunque l'opportunità di inserire una definizione di intervallo di libera concorrenza (in linea con le Linee Guida OCSE ed evitando l'uso di differenti locuzioni, quali "intervallo di valori", "intervallo di prezzi", intervallo di libera concorrenza"...) tra le definizioni di cui all'art. 2 dello schema di decreto in commento, oltre a prevedere opportuni strumenti di confronto con il contribuente laddove delle differenze, in termini di indicatore finanziario, rispetto al menzionato intervallo, fossero oggetto di possibile rettifica (cfr. precedente par. A.4. del presente documento).

**Finalità della richiesta:** definire in conformità alle Linee Guida OCSE il concetto di intervallo di libera concorrenza, al fine di consentire al contribuente, in combinato con le osservazioni precedentemente esposte al par. A.4. del presente documento, la possibilità, di fornire argomentazioni *ad hoc* a sostegno delle analisi effettuate in occasione del contraddittorio preventivo di cui alla modifica proposta all'art. 6 co. 3 dello schema di decreto (ciò vale in particolare per coloro che, proattivamente, hanno predisposto la documentazione in materia di prezzi di trasferimento sulla base della quale l'Amministrazione Fiscale fonda la propria rettifica intervenendo sulla mera composizione del *set* di soggetti comparabili – individuati dallo stesso contribuente – con il risultato di un intervallo di libera concorrenza non corroborativo dell'indicatore finanziario oggetto di analisi).

**B. Schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-quater co. 1 lett. c) del D.P.R. n. 600 del 1973**

**B.1. Paragrafo 2.3. d) iii) schema di provvedimento**

**Tematica:** inammissibilità dell'istanza – documentazione richiesta – par. 2.3. d) iii) dello schema di provvedimento.

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** n/a

**Osservazioni / Contributi:** Nello schema di provvedimento oggetto di pubblica consultazione è previsto al par. 2.3. che “L’istanza, a pena di inammissibilità, deve: [...]” tra gli altri documenti e informazioni da fornire “[...] 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: [...] iii) certificazione rilasciata da parte dell’autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata; [...]”.

Alla luce di quanto appena riportato, la documentazione richiesta deve (insieme a tutto il restante corredo documentale e informativo) essere prodotta a pena di inammissibilità dell’istanza, con una limitata possibilità di integrazione secondo quanto previsto al successivo par. 3.2. dello schema di provvedimento (termine di trenta giorni).

In questo contesto, ci si vuole soffermare sulle potenziali difficoltà che, a livello generale il soggetto istante si potrebbe trovare a fronteggiare per:

- a. ottenere una certificazione rilasciata da parte dell’autorità fiscale estera che ha operato la rettifica in aumento;
- b. ottenere dall’autorità fiscale estera la dichiarazione che, in conformità alle disposizioni vigenti nel Paese in cui la rettifica in aumento è stata effettuata, la stessa sia definitiva.

Si ritiene opportuno rappresentare come le fattispecie che in pratica possono darsi sono molteplici e sono indipendenti dalla volontà del soggetto istante; si pensi ai differenti ordinamenti tributari esteri o alle diverse prassi che le autorità fiscali estere in proposito possono adottare, sia in termini di rilascio della certificazione che per quanto concerne l’attestazione della definitività della rettifica in aumento operata.

Se da un lato risulta comprensibile (e pienamente condivisibile) una previsione secondo cui, ai fini dello svolgimento del procedimento dell'istanza di cui allo schema di provvedimento, è necessario da parte degli Uffici, verificare la definitività della rettifica in aumento operata dall'autorità fiscale estera, dall'altro lato sembra eccessivamente vincolante limitare la dimostrazione di tale requisito alla produzione di una certificazione che, peraltro viene richiesta a pena di inammissibilità dell'istanza.

Al fine di contemperare le esigenze appena prospettate, si propongono le seguenti modifiche allo schema di provvedimento:

<b>Bozza di provvedimento</b>	<b>Bozza di provvedimento con modifica proposta</b>
<p>2.3. L'istanza, a pena di inammissibilità, deve: [...]</p> <p>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: [...]</p> <p>iii) certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata.</p>	<p>2.3. L'istanza, a pena di inammissibilità, deve: [...]</p> <p>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: [...]</p> <p>iii) <del>certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera</del> <b>prova</b> dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata <b>dall'autorità fiscale estera</b>. <b>La carenza degli elementi di prova di cui al periodo precedente, non rende l'istanza inammissibile, consentendo al contribuente di produrre ulteriori elementi e documenti durante la fase di cui al successivo par. 4.1.</b></p>

**Finalità della richiesta:** si ritiene che le modifiche suggerite perseguano le seguenti finalità:

- consentire agli Uffici di verificare la definitività della rettifica in aumento operata dall'autorità fiscale estera, anche ed eventualmente in una fase successiva rispetto alla presentazione dell'istanza. Inoltre, nel contraddittorio previsto dal par. 4.1. dello schema di provvedimento, l'Ufficio avrebbe la possibilità di meglio calibrare le richieste circa la

dimostrazione di tale requisito al caso di specie e in funzione di quanto previsto dall'ordinamento tributario estero in cui la rettifica è stata effettuata;

- mantenere l'inammissibilità dell'istanza (così come attualmente stabilito dallo schema di provvedimento), qualora il contribuente non produca alcun documento o informazione circa la dimostrazione della definitività della rettifica in aumento fatta dall'autorità fiscale estera (infatti, nella modifica suggerita, si prevede l'ammissibilità solo qualora vi sia "carenza degli elementi di prova");

- permettere al soggetto istante di fornire la prova circa la definitività della rettifica in aumento, con modalità "non vincolanti" e non necessariamente riconducibili alla certificazione dell'autorità fiscale estera. Un approccio simile in passato era già stato utilizzato dal Legislatore, soprattutto qualora gli elementi di prova da fornire all'amministrazione finanziaria italiana fossero da reperire in ordinamenti esteri (si pensi alla previgente disciplina delle esimenti per i componenti negativi relativi a soggetti residenti o ubicati in Paesi c.d. "black list");

- evitare la circostanza per cui, a fronte della mancata produzione della certificazione da parte dell'autorità fiscale estera con i requisiti ora richiesti dallo schema di provvedimento, non sia possibile per il contribuente (per cause a lui non imputabili) accedere al procedimento ex art. 31 quater co. 1 lett. c) D.P.R. n. 600 del 1973.

## **B.2. Paragrafo 4.2. schema di provvedimento**

**Tematica:** paragrafo 4.2. – Termine di sospensione

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** n/a

**Osservazioni / Contributi:** in relazione all'obiettivo prefissato (cfr. successivo sub-paragrafo "finalità"), la questione può essere affrontata e conseguentemente risolta con due modalità alternative tra loro:

a) laddove l'intenzione del redattore dello schema di provvedimento sia quella di sospendere il termine per la conclusione del procedimento, identificata in 180 giorni come da par. 4.1, il rinvio al par. 3.1 sarebbe inconferente e da sostituire con un rinvio al par. 4.1;

b) laddove, invece, l'intenzione sia quella di sospendere il termine di ammissibilità dell'istanza per consentire l'attivazione delle procedure di cooperazione e il richiamo al par. 3.1 fosse pertanto corretto, il contenuto del par. 4.2 dovrebbe essere trasfuso nel par. 3 dello schema di provvedimento, sostituendo la locuzione "*il termine di conclusione*" con "*il termine per la dichiarazione di ammissibilità*".

**Finalità della richiesta:** individuazione del termine di conclusione della procedura in caso sospensione della stessa per l'attivazione degli strumenti di cooperazione internazionale attraverso il rinvio al precedente paragrafo 3.1.

### **B.3. Paragrafo 4.3. schema di provvedimento**

**Tematica:** svolgimento del procedimento e conclusione dell'istruttoria di cui al comma 4.3 dello schema di provvedimento (in cui testualmente si prevede che "*al termine dell'istruttoria, la procedura si conclude con l'emissione di un atto motivato di accoglimento o di rigetto da parte dell'Ufficio*").

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** n/a

**Osservazioni / Contributi:** lo schema di provvedimento in commento parrebbe non contemplare la possibilità di accoglimento parziale (in termini di *quantum* ammesso al

beneficio della istituenda procedura) dell'istanza del contribuente. Utile al riguardo poter prevedere detta possibilità, lasciando in capo al contribuente la verifica della alternatività di un accoglimento parziale (con evidente riflesso in termini di doppia imposizione per la "quota parte" della rettifica non ammessa) rispetto alla instaurazione di altra procedura. Da questo punto di vista occorrerebbe ipotizzare uno *step* specifico che consenta all'Ufficio di proporre la soluzione parziale individuata e, conseguentemente, al contribuente la valutazione circa l'accettabilità della stessa. Situazione per la quale resterebbe ferma la facoltà in capo al contribuente di richiedere (per la "quota parte" della rettifica non ammessa) l'attivazione 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.

**Finalità della richiesta:** evitare la possibilità che, a fronte di una istanza ammissibile, sia da un punto di vista formale che sostanziale, il pronunciamento dell'Ufficio sia di rigetto anche qualora lo stesso, nulla obiettando sulla natura della rettifica in aumento effettuata dall'autorità fiscale dello Stato estero con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi, non sia concorde nella quantificazione (ovvero nella modalità di quantificazione) della rettifica ivi operata.

#### **B.4. Paragrafo 4.4. schema di provvedimento**

**Tematica:** modalità di conclusione del procedimento (paragrafi 4.3. e 4.4. dello schema di provvedimento).

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** n/a

**Osservazioni / Contributi:** al riguardo si rileva una criticità connessa con il fatto che secondo lo schema di provvedimento in fase di pubblica consultazione, la procedura si può concludere solo con un l'emissione di un atto motivato di accoglimento o di rigetto dell'istanza (circa la proposta - qui avanzata - di accoglimento parziale della stessa, si rimanda al precedente par. B.3. del presente documento). In particolare, qualora vi sia accoglimento, è prevista, oltre alla comunicazione all'Autorità fiscale dello Stato estero della rettifica in diminuzione riconosciuta, l'emissione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia che dispone esclusivamente per il rimborso dell'imposta calcolata sull'imponibile corrispondente alla rettifica effettuata a titolo definitivo nell'altro Stato; tale

provvedimento viene poi inviato all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'erogazione del rimborso in questione.

Ciò premesso, in termini di contributi suggerimenti si effettuano le seguenti considerazioni:

1. in via preliminare, appare del tutto mancante l'identificazione di un criterio attraverso il quale la valutazione dell'istanza da parte dell'amministrazione finanziaria possa portare ad un rigetto della stessa. A tale proposito, deve essere osservato come il par. 3 del provvedimento sia dedicato all'esame delle ipotesi di ammissibilità, improcedibilità ed inammissibilità dell'istanza. Se è del tutto evidente che in mancanza

degli elementi fondanti dell'istanza, la stessa subirà la declaratoria di inammissibilità, non è altrettanto chiaro su cosa possa fondarsi il rigetto della stessa nel momento in cui i predetti elementi invece sussistano. In altri termini, in presenza degli elementi di cui al par. 2.3, lettere da a) a d), il provvedimento non identifica gli elementi che possano, come osservato, giustificare il rigetto della stessa;

2. il par. 4.4 prevede, nel caso di accoglimento dell'istanza, come unica ipotesi quella del rimborso dell'imposta calcolata sull'imponibile corrispondente alla rettifica effettuata a titolo definitivo nell'altro Stato. Tale disciplina parrebbe non conforme sia alle disposizioni di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR (che dispone che i componenti del reddito siano determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi di libera concorrenza), sia a quanto prescritto dall'articolo 31 quater del DPR n. 600 del 1973 (secondo cui la rettifica in diminuzione del reddito può essere riconosciuta a seguito di istanza). Peraltro, nello schema di provvedimento attuativo, al par. 1.2, è recepito il procedimento di variazione in diminuzione del reddito (e non di rimborso di imposta). Conseguentemente, parrebbe più logico ipotizzare che la rettifica definitiva operata nello Stato estero conduca ad una variazione in diminuzione della base imponibile nazionale producendo, come conseguenza:

a) la rettifica in diminuzione dell'imposta determinata nello specifico periodo di imposta, con conseguente possibilità di recupero mediante compensazione ovvero, con opzione da effettuare nell'ambito del provvedimento di cui al par. 4.4, per il rimborso, ovvero

b) l'incremento della perdita evidenziata nello specifico periodo di imposta derivante dalla variazione in diminuzione del reddito imponibile. Tale perdita sarà ordinariamente riportabile secondo le disposizioni del TUIR.

**Finalità della richiesta:** la finalità dei suggerimenti di cui sopra consiste nel rendere più organici gli effetti che conseguono dall'istanza di cui allo schema di provvedimento, arrivando a ricomprendere tutte le possibili fattispecie che nella pratica potrebbero darsi (a titolo d'esempio, si pensi al caso in cui per il periodo d'imposta in cui valgono gli effetti della rettifica operata all'estero e per i quali competerebbe – in caso di accoglimento dell'istanza di cui allo schema di provvedimento – il rimborso dell'imposta, il soggetto italiano presenta una perdita fiscale).

## **B.5. Istanza ex art. 31 quater co.1 lett. c) D.P.R. n. 600/1973 – competenza degli uffici**

**Tematica:** competenza degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate con riferimento alla disciplina di cui all’art. 31 quater, co. 1, lett. c) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

**Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati:** n/a

**Osservazioni / Contributi:** previsione di inserimento nello schema di provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate in consultazione, dell’attribuzione all’ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento della competenza per l’esame delle istanze trasmesse dai soggetti che rientrano nel regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli artt. 3 e seguenti del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Al fine di identificare un unico interlocutore per i soggetti che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo di cui agli artt. 3 e seguenti del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, potrebbe essere opportuno attribuire all’ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento la competenza per l’esame dell’istanza di accesso alla procedura disciplinata dall’art. 31 *quater*, co. 1, lett. c) del D.P.R. n. 600/1973.

Pertanto, al paragrafo 2 “*Accesso alla procedura*” dello schema del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate in consultazione, si potrebbe prevedere una deroga limitatamente ai soggetti aderenti al regime dell’adempimento collaborativo.

**Finalità della richiesta:** individuare nell’ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento l’unico interlocutore dei soggetti che rientrano nel regime dell’adempimento collaborativo.

§ § §