

Milano, 21 marzo 2018

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze

Via e-mail: consultazionepubblicaTP@mef.gov.it

OGGETTO: Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento

*** *** ***

Egregi Signori,

Con la presente, lo Studio Legale Tributario è lieto di trasferire i propri contributi nell'ambito della consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento avviata in data 21 febbraio u.s.

Nello specifico, i nostri commenti riguarderanno:

- ▶ lo schema di decreto ministeriale, già richiamato nel recentemente riformulato art. 110, comma 7 del TUIR contenente le linee guida per una corretta applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento e la bozza di provvedimento; e
- ▶ lo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in attuazione delle nuove disposizioni normative contenute nell'articolo 31-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di rettifiche corrispondenti a seguito di rettifiche primarie operate da altri Stati in attuazione della propria normativa interna.

Con specifico riferimento alla traduzione di cortesia in lingua italiana delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento, lo Studio Legale Tributario non fornisce in questa sede commenti specifici, seppur si ritiene lodevole l'intento di voler agevolare la lettura delle Linee Guida in lingua italiana.

La portata innovativa della presente consultazione segna una tappa importante per garantire un allineamento del sistema tributario italiano ai più recenti principi e prassi condivise in ambito internazionale. Le modifiche alla disciplina dei prezzi di trasferimento rappresentano, infatti, la pregevole espressione che la direzione intrapresa volge sempre di più verso l'adozione di forme di dialogo tra fisco e contribuente, quanto mai opportune e necessarie al fine di rendere il nostro paese sempre più competitivo e capace di attrarre investimenti.

Ringraziando per l'opportunità offerta, restiamo a disposizione per eventuali ulteriori occasioni di confronto.

Cordiali saluti.

Studio Legale Tributario



Marco Magenta



Davide Bergami



Massimo Bellini



Giusy Bochicchio



Luigi Colantonio



Livio Zallo

All.

Allegato 1: Linee Guida per l'applicazione delle disposizioni contenute nell'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

Art. 1: Ambito di applicazione

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 2: Definizioni

Tematica

Comma 1 lettere a) e b): concetti di imprese associate, partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale e applicabilità della normativa sui prezzi di trasferimento.

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

- ▶ Paragrafo 11 della prefazione e Glossario.
- ▶ Articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE.

Osservazioni / Contributi

Al fine di meglio delineare l'ambito di applicabilità della disciplina in commento, si potrebbe considerare l'opportunità di fornire una lettura sistematica anche alla luce delle altre previsioni normative già esistenti in tema di definizione di imprese associate e al concetto di controllo / partecipazione nella gestione. Più in particolare:

- ▶ Connessione tra quanto previsto alla lettera b) del presente articolo e il dettato normativo dell'art. 2359 del Codice Civile. Più in dettaglio, con particolare riferimento al concetto di partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale sembrerebbe che, con riferimento a tale ultimo elemento, lo schema di decreto ministeriale, considerando solo la percentuale del 50% (v. comma 1 lettera b) b)) non tenga in considerazione fattispecie in cui il controllo è riconducibile a quote inferiori in presenza di significativo frazionamento del capitale (e.g. società quotate).

- ▶ Connessione tra le lettere a) e b) del presente articolo e l'estensione del concetto di controllo ad ipotesi di influenza economica potenziale o attuale così come previste all'interno della Circolare ministeriale 32 del 22 settembre 1980. Sarebbe auspicabile un chiarimento circa la conferma dell'applicabilità degli esempi riportati all'interno della citata circolare o, in alternativa, una declinazione del concetto di "influenza dominante" riportato al punto 1. b) b). Al proposito, potrebbe essere utile giungere ad un chiarimento definitivo circa la comprensione delle c.d. "Joint Venture" all'interno dell'ambito applicativo della disciplina sui prezzi di trasferimento, anche alla luce dei diversi orientamenti giurisprudenziali che sono susseguiti nonché degli approcci seguiti in altre giurisdizioni.
- ▶ Inoltre, per chiarezza espositiva, potrebbe essere opportuno prevedere espressamente l'applicabilità della normativa in oggetto ai casi di stabile organizzazione (in continuità con quanto già previsto all'interno della già citata circolare 32, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 2010/137654 e della circolare 58/E del 15 dicembre 2010) e facendo riferimento al c.d. "functionally separate entity approach" già previsto in sede OCSE e recepito nell'articolo 152 del TUIR.
- ▶ Si ritiene peraltro auspicabile un maggiore coordinamento tra la lettera a), punto 2 e la lettera b, punti a e b dell'art. 2.
- ▶ In particolare il punto 2 della lettera a, definisce imprese associate quelle nelle quali *"la stessa persona o più persone partecipano direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese"*, mentre alla lettera b del medesimo art. 2, alla lettere a e b, definisce la partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale *"la partecipazione che una persona o un'impresa detiene, direttamente o indirettamente, per oltre il 50 per cento nel capitale di un'altra impresa"* o l'influenza dominante esercitata da una parte sull'altra. Ci si chiede pertanto se il riferimento che deve guidare la logica sottostante alla verifica da effettuare debba essere a (i) una persona che detiene il o più del 50% o che abbia un'influenza dominante oppure (ii) se tali fattispecie possano riferirsi anche congiuntamente a due o più persone che, congiuntamente, detengono il controllo - o l'influenza dominante - in più di un'impresa per poterla definire associata ad un'altra.

Finalità della richiesta

Garantire maggiore certezza al contribuente e agli operatori.

*** *** ***

Art. 2: Definizioni

Tematica

Comma 1 lettera d): concetto di operazione controllata.

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

- ▶ Glossario.
- ▶ 1.42.

Osservazioni / Contributi

Alla luce dei fattori di comparabilità elencati al successivo articolo 3 comma 2 e, in particolare, alla rilevanza data alle condizioni contrattuali delle operazioni all'interno degli stessi, potrebbe essere opportuno rivedere la locuzione " *anche se divergente dalle pattuizioni contrattuali espresse*". Infatti, anche la più recente versione delle Linee Guida OCSE al paragrafo 1.42 specifica che " *Nel caso in cui la transazione sia stata formalizzata dalle imprese associate con contratti scritti, questi ultimi costituiscono il punto di partenza per l'esame della transazione e di come le parti abbiano inteso dividersi, al momento della conclusione del contratto, le responsabilità, i rischi e gli utili attesi derivanti dalla transazione*". Pertanto, sebbene non possa escludersi a priori la possibile esistenza di fattispecie in cui la vera natura dell'operazione controllata diverga dalle pattuizioni contrattuali, si ritiene utile confermare l'importanza di analizzare *prima facie* quanto previsto da accordi scritti laddove esistenti.

Finalità della richiesta

Garantire maggiore certezza al contribuente e agli operatori.

*** *** ***

Art. 2: Definizioni

Tematica

Comma 1 lettera f): concetto di condizioni di un'operazione.

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

- ▶ 1.34.
- ▶ 1.35.

Osservazioni / Contributi

Si ritiene che, tra le condizioni di un'operazione, debbano essere incluse quelle condizioni che comprendono ogni elemento economicamente rilevante e i fattori di comparabilità (di cui al successivo articolo 3 comma 2). Tra questi non sembrerebbero rientrare gli indicatori finanziari utilizzati in applicazione dei metodi sui prezzi di trasferimento.

Finalità della richiesta

Separare gli elementi che conducono all'apprezzamento dei fattori di comparabilità rispetto alle tecniche del metodo.

*** *** ***

Art. 3: Nozione di comparabilità

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 4: Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 5: Aggregazione delle operazioni

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 6: Intervallo dei valori conformi al principio di libera concorrenza

Tematica

Individuazione dell'intervallo di valori rappresentativi di una situazione di libera concorrenza.

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati

▶ 3.55 - 3.66.

Osservazioni / Contributi

Fatte salve le scelte effettuate dal contribuente sia in sede di selezione del metodo sia delle modalità di applicazione dello stesso, si concorda che il posizionamento del contribuente su uno qualsiasi dei punti dell'intervallo di libera concorrenza individuato non debba costituire in sé causa di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, le Linee Guida OCSE al paragrafo 3.62 prevedono che *"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"*.

Notiamo, pertanto, come la bozza di decreto contenga una previsione più ampia e favorevole rispetto a quella prevista dall'OCSE, in quanto non è richiesto che le transazioni abbiano un livello di affidabilità "elevato" ma solo "omogeneo" e che per "intervallo" si comprenda l'intero range (ovvero valori compresi tra il minimo ed il massimo delle osservazioni).

Di conseguenza, solo quando permangono difetti di comparabilità andrebbero utilizzate misure di tendenza centrale (con ciò intendendosi intervalli, come ad esempio l'intervallo interquartile, come esplicitato nei paragrafi 3.57 e 3.62 delle linee guida in materia di prezzi di trasferimento). Sarebbe dunque auspicabile che la bozza di decreto, in coerenza con le Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento potesse indicare la necessità di utilizzare misure di tendenza centrale solo nei casi in cui sia necessario rimuovere quei difetti di comparabilità non eliminabili, suggerendo l'uso di intervalli di valori come l'interquartile (e non solo, come spesso avviene, la mediana), in continuità con quanto già auspicato in diverse sedi dagli operatori del settore (si veda ad esempio la Circolare Assonime 9/2014).

In aggiunta, con specifico riferimento al comma 3, la formulazione proposta afferma che *“se l'indicatore finanziario dell'operazione controllata non rientra nell'intervallo di libera concorrenza [...], l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo [...].”* La bozza di decreto sembrerebbe non considerare la possibilità concessa al contribuente (si faccia riferimento al paragrafo 3.61 delle Linee Guida OCSE) di applicare quei necessari aggiustamenti di comparabilità all'indicatore considerato (a seguito, per esempio, di eventi eccezionali) così da farlo rientrare nell'intervallo originale o di dimostrare che l'intervallo dei prezzi di libera concorrenza sia in realtà divergente da quello definito dall'amministrazione finanziaria.

Si coglie, infine, l'occasione per segnalare che la traduzione di cortesia delle Linee Guida in italiano potrebbe trarre in inganno dove, allo stesso paragrafo, si è tradotto l'originale “i.e.” come “e.g.”, ovvero “ad esempio” invece di “cioè”, rappresentando quindi come mera esemplificazione quella che nel testo originale sembrava essere un esplicito chiarimento.

Finalità della richiesta

Garantire maggiore certezza ai contribuenti circa l'analisi della redditività delle operazioni infragruppo.

*** *** ***

Art. 7: Ulteriori disposizioni applicative

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Ulteriori commenti di portata generale

- ▶ Per quanto si noti un esplicito riferimento alle Linee Guida OCSE sia nel preambolo alla schema di decreto, così come all'articolo 7 dello stesso, sarebbe auspicabile un ancora più chiaro e ampio rimando alle Linee Guida OCSE che debbono fungere da fonte per la tematica in oggetto.
- ▶ Alla luce della mancanza di qualsivoglia riferimento alla Circolare ministeriale 32 del 1980 nel preambolo allo schema di decreto (così come in altra prassi e documentazione emanata dall'Agenzia delle Entrate), si ritiene opportuna una esplicita presa di posizione in merito al superamento (in parte o in toto) dei principi ivi contenuti.

- ▶ Parrebbe inoltre opportuno fare espresso riferimento alle sole Linee Guida OCSE nella loro versione inglese, ritenendo pertanto la versione italiana o in altre lingue solo traduzioni di cortesia per gli operatori.

Allegato 2: Disposizioni per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31 quater, comma 1, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 59 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96

*** *** ***

Art. 1: Definizioni e ambito applicativo

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 2: Accesso alla procedura

Tematica

Art. 2.3: Accesso alla procedura e definitività della rettifica in aumento.

Osservazioni / Contributi

Ove l'atto definitivo di accertamento della rettifica estera fosse emesso con una tempistica particolarmente dilatata, sarebbe opportuno prevedere comunque una possibile alternativa alla "certificazione" richiesta all'articolo 2.3, lettera d), punto iii, che permetta comunque l'avvio della procedura a favore della società italiana.

Si propone pertanto di modificare l'articolo 2.3 d) iii) come segue "*Certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata o qualunque altra documentazione atta a comprovare la definitività della rettifica in aumento*".

Finalità della richiesta

Salvaguardare la società italiana dalla doppia imposizione cui sarebbe sottoposta, anche temporalmente, in attesa della certificazione dello stato estero.

*** *** ***

Art. 2: Accesso alla procedura

Tematica

Art. 2.3 (i): Accesso alla procedura e copia degli atti impositivi.

Osservazioni / Contributi

La facoltà di richiedere la traduzione giurata in italiano degli atti impositivi dai quali scaturisce la rettifica in aumento è subordinata ad un giudizio di opportunità della medesima da parte dell'Ufficio. Sarebbe opportuno chiarire le ipotesi di riferimento e limitarle, così da non creare eccessivi aggravii al contribuente.

Finalità della richiesta

Delimitazione della fattispecie e chiarezza degli oneri cui può essere assoggettato o assoggettabile il contribuente nella fase di accesso alla procedura.

*** *** ***

Art. 2: Accesso alla procedura

Tematica

Art. 2.3 (ii): Accesso alla procedura e valutazione della conformità al principio di libera concorrenza della rettifica in aumento.

Osservazioni / Contributi

Relativamente al punto 2.3 d) i) appare opportuno integrare il provvedimento al fine di chiarire che anche gli aggiustamenti di transfer pricing operati dal contribuente (c.d. "bona fide self adjustment") conseguenti a rettifiche del fisco estero in anni precedenti (come accade, ad esempio, in Germania) rientrano nel concetto di "atto impositivo", così come anche raccomandato dall'OCSE in sede di *Peer Review* con riferimento alle procedure amichevoli (si faccia riferimento al documento "Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Italy").

Si propone pertanto di modificare l'articolo 2.3 d) i) come segue: "*copia degli atti impositivi (per tali intendendosi, anche, i self adjustment effettuati ai fini del transfer pricing in conseguenza di verifiche operate anche in annualità precedenti dal fisco estero) 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*".

Finalità della richiesta

Salvaguardare la società italiana in merito alla congruità al principio di libera concorrenza della rettifica avvenuta nello Stato estero una volta che la stessa sia stata resa definitiva.

*** *** ***

Art. 3: Ammissibilità dell'istanza

Tematica

Art. 3.2: integrazione dell'istanza.

Osservazioni / Contributi

Apparrebbe opportuno chiarire in che termini le richieste di integrazione, in seguito all'inammissibilità dell'istanza, si pongono rispetto alle scadenze legali degli anni potenzialmente accertabili.

Finalità della richiesta

Limitare l'arco temporale riferibile all'eventuale fase di esame dell'istanza da parte dell'Ufficio, anche al fine di poter concedere al contribuente di usufruire adeguatamente degli strumenti di procedura amichevole e non farne decadere i termini nell'attesa di un'ammissione/rigetto. Analogamente, garantire una maggiore tutela al contribuente essendo la decadenza un termine di legge.

*** *** ***

Art. 4: Svolgimento del procedimento

Tematica

Art. 4.1: tempistica di conclusione del procedimento.

Osservazioni / Contributi

La tempistica è un aspetto molto rilevante della procedura. Si proporrebbe, pertanto, di chiarire se il termine di 180 giorni previsti dall'art. 4.1 sia da intendersi come puramente indicativo o come un termine volto a dare certezza della potenziale eliminazione, anche parziale, della doppia imposizione.

Finalità della richiesta

Conferire certezza, in termini temporali, della durata della procedura.

*** *** ***

Art. 4: Svolgimento del procedimento

Tematica

Art. 4.2: attivazione strumenti di cooperazione internazionale tra amministrazioni fiscali.

Osservazioni / Contributi

Sembrerebbe esserci un errore di battitura, in quanto all'articolo 4.2 si fa riferimento al termine di conclusione della procedura citando l'articolo 3.1 anziché l'articolo 4.1, in cui si specifica che la conclusione del procedimento avviene entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza.

Finalità della richiesta

Conferire certezza, in termini temporali, dei termini dell'ammissibilità dell'istanza ovvero della durata della procedura, anche alla luce della sospensione dei termini di accettazione (anche parziale)/rigetto ovvero conclusione.

*** *** ***

Art. 4: Svolgimento del procedimento

Tematica

Art. 4.3 e 4.4: termine dell'istruttoria ed emissione di atto di accoglimento o rigetto da parte dell'Ufficio.

Osservazioni / Contributi

Apparrebbe opportuno prevedere espressamente - in tale contesto e congiuntamente agli artt. 4.3 e 4.4 - anche la possibilità di un rigetto solo parziale della richiesta e la conseguente possibilità, per la società italiana, di effettuare un aggiustamento in diminuzione parziale rispetto alla richiesta che riguarda il complessivo maggiore imponibile accertato all'estero.

Si propone pertanto di modificare l'articolo 4.3 come segue: *"Al termine dell'istruttoria, la procedura si conclude con l'emissione di un atto motivato di rigetto piuttosto che di accoglimento totale o parziale"*.

Finalità della richiesta

Dare ulteriore valore alla procedura nei termini in cui ciò si traduca anche in un parziale accoglimento.

*** *** ***

Art. 4: Svolgimento del procedimento

Tematica

Art. 4.4: previsione del perfezionamento della procedura in caso di perdite.

Osservazioni / Contributi

Con riferimento a tale punto si ritiene possano essere utili anche precise indicazioni sulla modalità di riconoscimento del rimborso anche a fronte di imponibile accertato, ma

compensato con perdite pregresse nello stato estero. In particolare si propone di chiarire o confermare che il rimborso si possa attuare tramite una re-liquidazione delle imposte dovute e con la conseguente rettifica delle dichiarazioni riferite agli anni accertati, piuttosto che ad un letterale rimborso.

Finalità della richiesta

Ampliare la casistica anche agli accertamenti compensati con perdite pregresse e garantire maggior certezza ai fini della contabilizzazione.

*** *** ***

Art. 5: Cause di estinzione del procedimento

Non si hanno particolari osservazioni al riguardo.

*** *** ***

Art. 6: Rapporti con le procedure amichevoli e disposizioni finali

Tematica

Art. 6.1: coordinamento e gerarchia rispetto a MAP, anche già avviate.

Osservazioni / Contributi

Con riferimento a tale punto si riterrebbe utile prevedere l'applicabilità del procedimento in parola anche per annualità non più accertabili. Apparrebbe anche utile esplicitare le comunicazioni da farsi tra il contribuente e l'Ufficio al fine di coordinare o non sovrapporre le eventuali MAP già avviate o avviate simultaneamente e non ancora concluse rispetto alla procedura in commento.

Finalità della richiesta

Chiarire la eventuale gerarchia temporale della procedura in commento rispetto alle MAP e definire espressamente l'eventuale convivenza di tali procedure.

*** *** ***

Commenti generali alla bozza di provvedimento

Apparrebbe opportuno specificare se le istanze possano essere presentate anche con riferimento a periodi di imposta per cui il potere di accertamento in Italia è venuto meno.

In caso contrario, con riferimento all'articolo 2.3 d) i) apparrebbe opportuno precisare la possibilità per il contribuente di riservarsi la possibilità di produrre l'eventuale atto impositivo non appena emesso, con ciò sospendendo l'esame di ammissibilità da parte dell'Ufficio.