

Rag. Giuseppe Pirola
Rag. Sergio Pennuto
Avv. Maurizio Bernardi
Dott. Franco Barro
Dott. Pier Luca Mazza
Dott. Marcello Romano
Avv. Andrea Gottardo
Dott. Lorenzo Banfi
Avv. Massimo Di Terlizzi
Dott. Federico Grigoli
Avv. Roberto Padova
Dott. Stefano Tronconi
Avv. Gabriele Bricchi
Dott. Flaviano Maria Ciarla
Dott. Ada A. Garzino Demo
Dott. Guido Guetta
Dott. Fabio Oneglia
Dott. Paolo Nagar
Dott. Luca Occhetta
Dott. Dario Santagà
Dott. Alberto Santi
Dott. Luca Valdameri
Avv. Piero Marchelli
Dott. Stefano Cesati
Dott. Andrea Vaghi
Dott. Yuri Zugolaro
Dott. Francesco Mantegazza
Dott. Gianfranco Buschini
Dott. Federico Venturi
Dott. Andrea Alberico
Dott. Luca Marvaldi
Dott. Stefano Barletta
Avv. Roberto Di Vietto
Dott. Luca Fossati
Dott. Claudio Schettini
Dott. Giuseppe Cagliero
Dott. Fabio Landuzzi
Dott. Bettina Solimando
Dott. Guido Doneddu
Dott. Rag. Carlo Dori
Dott. Rosita Natta
Dott. Maura Bergamaschi
Dott. Nathalie Brazzelli
Dott. Andrea Cagnani
Dott. Fabio Carusi
Avv. Maria Clelia Chinappi
Avv. Francesca de Fraja F.
Avv. Tonio Di Iacovo
Avv. Anne-Manuelle Gaillet
Avv. Gian Luca Grossi
Dott. Antonella Koenig
Dott. Mosè Metrangolo
Dott. Giuliana Monte
Dott. Mara Palacino
Dott. Andrea Pirola
Dott. Roberta Pirola
Dott. Gianluca Pozzi
Avv. Gianluca Saccoccia
Avv. Pierluigi Samarotto
Dott. Antonello Silvestri
Dott. Monica Valentino
Dott. Marco Vianello
Dott. Emanuela Viotto
Dott. Luca Angeretti
Avv. Alberto Bertazzo
Dott. Giuseppe Borra
Dott. Barbara Castelli
Dott. Laura Cerliani
Dott. Marco Clementi
Avv. Paolo Consales
Dott. Federico Conte
Dott. Riccardo Di Salvo
Dott. Antonio Di Iacovo
Dott. Christian Giuliano
Avv. Francesco Lamperti
Dott. Stefania Meschiari
Dott. Marco Michielon
Dott. Filippo Momi
Dott. Carlo Musante
Dott. Luca Neri
Dott. Federico Ragazzini
Avv. Giorgio Recine
Dott. Antonio Ricci
Dott. Emanuela Rondelli
Dott. Andrea Savino
Dott. Giacomo Succi
Dott. Giuseppe Tarantino
Dott. Fabrizio Terenzi
Dott. Cristiana Tironi
Avv. Mario Valentini
Dott. Claudio Vicinanza
Dott. Maddalena Antonini
Avv. Monica Barbieri
Dott. Alessandro Benassi
Avv. Emilia Bontempi
Dott. Massimo Braga
Dott. Andrea Brambilla
Dott. Federico Carducci
Dott. Antonio Carlino
Dott. Giovanni Carofoglio
Dott. Claudio Caserta
Avv. Alessandro Cavallanti
Dott. Giovanni Cereda
Avv. Fabrizio De Luca
Avv. Marco Di Liberto
Avv. Daniele Ghedi
Dott. Alessandro Giannelli
Dott. Massimiliano Gobbi
Dott. Ignazio La Candia
Dott. Laura Magnani
Avv. Lorenzo Muzii
Dott. Francesca Onoscuri
Avv. Umberto Orso Giacone
Dott. Luca Palma
Avv. Rosanna Pellerino
Avv. Lucia Secchiaroli
Dott. Marco Sensidoni
Dott. Gianni Tanca
Avv. Dario Taroni
Avv. Ermanno Vaglio
Dott. Davide Villa
Dott. Francesco Zondini

Milano, 21 marzo 2018

Spett.le
Ministero dell'Economia e delle Finanze
CONSULTAZIONEPUBBLICATP@MEF.GOV.IT

Egregi Signori,

Oggetto: NOTE DI COMMENTO ALLE LINEE GUIDA PER L'APPLICAZIONE DELL'ART. 110, COMMA 7, DEL TUIR

Facendo seguito alla consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento avviata da codesto Spett.le Ministero dell'Economia e delle Finanze, e all'invito a fornire osservazioni e suggerimenti da parte di tutti i potenziali soggetti interessati sui seguenti documenti:

- Schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR;
- Schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973;
- Traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento,

con la presenta Nota lo Studio Pirola Pennuto Zei & Associati (in seguito anche lo "Studio") intende fornire alcuni commenti relativamente i primi due documenti, ovvero all'attuazione delle disposizioni previste dagli articoli 110, comma 7 del TUIR e 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973.

Lo Studio desidera peraltro esprimere apprezzamento per l'iniziativa e per le modalità (della consultazione pubblica) con la quale codesto Spett.le Ministero dell'Economia e delle Finanze ha deciso di avviare la revisione, nonché l'aggiornamento della normativa in materia di prezzi di trasferimento, modalità che consente il più ampio coinvolgimento del mondo imprenditoriale e professionale.

1. SCHEMA DI DECRETO MINISTERIALE RICHIAMATO DAL COMMA 7 DELL'ARTICOLO 110 DEL TUIR (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)

1.A. ARTICOLO 2 DELLO SCHEMA DI DECRETO – "INFLUENZA DOMINANTE"

Il requisito del controllo ai fini della definizione dell'ambito di applicazione della disciplina in materia di prezzi di trasferimento ha da sempre suscitato disquisizioni in dottrina, divenendo la causa anche di numerosi contenziosi, in cui era stato invocato, a giustificazione del mancato assoggettamento della transazione alla normativa di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR – *illo tempore vigente* -, proprio l'assenza di un effettivo controllo legale tra le società coinvolte nell'operazione. Ciò in quanto l'articolo 110,

comma 7 del TUIR non fornisce indicazioni puntuali sulle fattispecie costitutive del rapporto di controllo tra imprese assoggettate alla disciplina dei prezzi di trasferimento.

La definizione assume quindi particolare rilevanza nel delimitare proprio il perimetro di 'gruppo' di imprese nelle cui transazioni troverà applicazione la disciplina di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR e ha conseguenze significative anche in tema di predisposizione degli oneri documentali idonei all'ottenimento dell'esimente sanzionatorio di cui all'articolo 1, D.Lgs. 417/1997.

La Circolare del 1980 dell'Agenzia delle Entrate aveva fornito un primo chiarimento, ancorché generico, circa l'ambito di applicazione della norma *illo tempore* vigente (articoli 53 e 56 D.P.R. n. 597/1973, 'vecchio TUIR'), ed in tale circostanza era stato specificato che il riferimento non dovesse essere fatto al concetto di controllo di cui all'articolo 2359 del codice civile, quanto piuttosto alle effettive circostanze del caso da cui potesse desumersi un'influenza economica, ancorché potenziale, dominante e non limitata nel tempo.

L'attuale bozza di decreto, all'articolo 2, esplicita il concetto di 'controllo' a cui fa riferimento la norma nazionale in materia di prezzi di trasferimento, chiarendo che devono ricomprendersi anche le casistiche di 'influenza dominante' ed estendendo la definizione anche al controllo 'personale' e non esclusivamente societario. Alla luce di tale definizione di controllo di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR, sorge il dubbio se il concetto di influenza dominante debba essere interpretato alla stregua di quello civilistico di cui all'articolo 2359, ovvero i due concetti - fiscale e civilistico - debbano intendersi ancora non coordinati, con conseguente necessità di riferimento alle specifiche circostanze del caso (dovendo quindi richiamarsi le indagini richieste dalla Circolare del 1980, nonostante talune fattispecie fossero delineate molto genericamente. Sul tema, peraltro, si è espressa la Corte di Cassazione, con sentenza 15 novembre 2017, n. 27018).

Sarebbe a nostro avviso necessario un chiarimento esplicito sul punto, affinché l'ambito di applicazione della disciplina possa essere agevolmente e puntualmente identificato. Nello specifico, un'interpretazione estensiva di quanto prescritto dall'articolo 2 del decreto potrebbe far rientrare nel perimetro applicativo transazioni, intercorse tra soggetti indipendenti, in cui si rinvenga la presenza di indizi generici che richiamino la condizione di influenza, economica o finanziaria "*dominante*", e che non possono certamente essere qualificate quali operazioni c.d. infragruppo (in quanto poste in essere tra soggetti economici diversi e del tutto estranee a politiche di c.d. "*aggressive tax planning*" - schemi ATP).

L'esistenza di rapporti economici e finanziari significativi tra soggetti giuridicamente indipendenti, infatti, non può condurre ad un generico giudizio di dipendenza se non nel caso in cui, per il particolare atteggiarsi dei rapporti contrattuali e/o le modalità di esecuzione delle transazioni (anomali o difformi dalla comune prassi di mercato), sia effettivamente configurabile un rapporto riconducibile al "controllo di fatto". Volendo esemplificare, dovrebbe essere escluso il caso di distributori, giuridicamente indipendenti, operanti sulla base del vincolo di esclusiva qualora il contratto che regola il rapporto sia conforme alla comune prassi commerciale, prevedendo adeguati vincoli temporali al recesso nonché indennizzi in caso di recesso anticipato.

1.B. ARTICOLO 6 DELLO SCHEMA DI DECRETO – "INTERVALLO DI VALORI CONFORMI AL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA"

Alla stregua dei principi OCSE in materia di prezzi di trasferimento, l'articolo 6 del decreto attuativo definisce conforme al principio di libera concorrenza qualsivoglia valore compreso all'interno dell'intervallo di valori individuato. Quanto a tale principio, che nella sua generica statuizione non può che trovare il pieno accoglimento in quanto conforme ai dettami economici che regolano la materia ed ai principi generalmente accettati in ambito internazionale, sono a nostro avviso necessari taluni chiarimenti riguardo alle concrete modalità applicative.

In *primis*, si rileva come il concetto di intervallo di valori non sia applicabile a qualsivoglia fattispecie. Al di là del ricorso a regole statistiche con cui definire l'intervallo¹, è pur vero che l'applicazione di taluni metodi (*in primis* quello del confronto del prezzo) può condurre all'identificazione di valori puntuali. In tal caso, pertanto, il prezzo di libera concorrenza non è ricompreso in un intervallo di valori, accertata la possibilità di un confronto diretto del prezzo con una parte indipendente. Un'interpretazione restrittiva dell'articolo 6 del decreto, nell'attuale formulazione, potrebbe far concludere per la necessità di stimare, in ogni caso, – ed al di là della metodologia effettivamente applicata – un intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza, in contraddizione con quanto statuito da principi OCSE di riferimento. Sarebbe pertanto opportuno includere una statuizione nel senso di considerare

«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 – [allorché non sia possibile identificare il valore puntuale in termini di prezzo o margine (declinato in termini di indicatore finanziario selezionato²)]– qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo di cui al comma 1 del presente articolo».

Inoltre si osserva come, pur rappresentando ogni singolo valore dell'intervallo individuato un parametro egualmente affidabile del prezzo di libera concorrenza, nella pratica emerge la necessità di individuare univocamente un "indicatore" a cui il prezzo della transazione verificata dovrà, nel caso, conformarsi. Trattasi di un'esigenza che muove dal diritto del contribuente di avere la certezza che l'applicazione – corretta - di una delle metodologie di *transfer pricing* di cui all'articolo 3 del decreto permetta, non solo di identificare un intervallo di libera concorrenza - se del caso – ma, in applicazione di specifici criteri, anche di determinare il valore puntuale in cui identificare il prezzo specifico della transazione nell'operazione infragruppo verificata. Sarebbe pertanto opportuno un chiarimento finalizzato a stabilire:

- che qualora il prezzo (o margine) della transazione verificata ricada all'interno dell'intervallo individuato, nessuna ulteriore indagine è posta in essere dall'Amministrazione finanziaria in merito all'adeguato posizionamento all'interno del *range*; la condizione che un valore ricada all'interno dell'intervallo di libera concorrenza individuato è sufficiente a dimostrare la conformità dei prezzi infragruppo ai principi di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR.

1 *i.e.* interquartile, percentile, ovvero intero, comprendente tutti i punti, dal valore minimo al valore massimo, allorché il numero di osservazioni da cui scaturiscono i valori non sia un numero sufficiente al fine di determinare un intervallo statistico affidabile.

2 Le parole in evidenza sono aggiunte dallo scrivente Studio.

A titolo meramente esemplificativo, si pensi ad un gruppo multinazionale italiano operante in più Paesi con un modello di *business* identico replicato in ogni Stato (i.e. casa madre produttrice italiana e distributori ordinari non residenti). La politica di *transfer pricing* di gruppo con riferimento ai prezzi dei prodotti venduti ai distributori è in tal caso fondata sull'attribuzione di un margine di utile netto alle imprese distributrici, definito mediante un'analisi *benchmark* unica per tutte le controllate operanti sul territorio europeo. Trattasi in ogni caso di un'attività di commercializzazione ordinaria, soggetta all'andamento del mercato e – quantomeno in parte – alle turbolenze dello specifico mercato geografico in cui il distributore opera. Pensare quindi che ogni entità estera realizzi un margine identico si pone in contraddizione con i principi economici che ordinariamente regolano le transazioni di mercato. Si ritiene pertanto che la conformità al principio di libera concorrenza delle transazioni intercorse con la società produttrice italiana possa dirsi verificata allorché i margini netti realizzati dai distributori esteri ricadano all'interno dell'intervallo che scaturisce dall'analisi *benchmark* effettuata, senza necessità di conformarsi ad un valore di riferimento (i.e. mediana, quartile, percentile, ...);

- nel caso in cui il prezzo (o margine) della transazione verificata ricada al di fuori dell'intervallo individuato, le modalità di identificazione del valore del *range* a cui l'Amministrazione finanziaria si riferisce al fine di rettificare il prezzo dell'operazione infragruppo. A tale riguardo, sarebbe opportuno esplicitare i *driver* assunti quale riferimento (i.e. entità dei rischi sopportati, tipologia di funzioni esercitate, spese di marketing, beni intangibili, etc.) al fine di stabilire il valore che meglio rappresenta l'adeguato posizionamento all'interno del *range*. Dalla lettura delle indicazioni fornite dall'OCSE si desume chiaramente che il posizionamento all'interno del *range* individuato non dovrebbe essere lasciato alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, dovendo essa considerare le eventuali argomentazioni fornite dal contribuente ed accertare che l'operato sia coerente rispetto all'analisi funzionale avente ad oggetto la transazione in esame. L'utilizzo della "mediana" quale punto di "riposizionamento" di un indicatore fuori l'intervallo, non dovrebbe pertanto considerarsi aprioristicamente corretto. A supporto di quanto testé menzionato si richiamano i chiarimenti forniti, al punto 3.62, dalle Linee Guida OCSE, ove si conferma che qualunque valore all'interno dell'intervallo soddisfa il principio di libera concorrenza (cfr. anche il punto 3.61 delle Linee Guida OCSE).

1.C. ARTICOLO 7 DELLO SCHEMA DI DECRETO - ULTERIORI DISPOSIZIONI ATTUATIVE -

L'utilizzo di dati pluriennali (triennio e quinquennio), come indicato al punto B.5, del capitolo III, delle Linee Guida OCSE, appare fondamentale al fine di ottenere un'analisi di *benchmark* utile ad esaminare le transazioni tra soggetti non indipendenti. Infatti, l'impiego in fase di analisi di più annualità permette di ottenere un quadro informativo più oggettivo ed influenzato in misura minore da fattori di mercato che potrebbero transitoriamente incidere sui risultati economici delle transazioni analizzate. Pertanto, i provvedimenti attuativi del Decreto in commento potrebbero costituire l'occasione per fornire al contribuente e all'Amministrazione finanziaria le linee guida anche in merito all'arco temporale da considerare in sede di analisi di *benchmark*.

Peraltro, sulla base di quanto precisato nel 2014 dall'*EU Joint Transfer Pricing Forum*, tali provvedimenti potrebbero chiarire, con riferimento a quelle metodologie che richiedono valutazioni ed eventuali aggiustamenti successivi, quando si ritiene corretto, nell'analisi di comparabilità, utilizzare un approccio "*ex-ante*", ovvero "*ex-post*".

Sempre in tema di esecuzione dell'analisi di comparabilità, si ricorda che la stessa Assonime, nel documento Note e Studi 9/2014, sottolineò che: «*l'Amministrazione finanziaria dovrebbe definire anche l'area geografica ritenuta idonea per la scelta dei comparables (Europa, Mondo o altro criterio) in base alle caratteristiche del gruppo multinazionale e delle operazioni infragruppo da valutare ... Se, ad esempio, la controllata italiana è parte di un gruppo multinazionale che opera su scala mondiale, andrebbe chiarito se la scelta dei comparables debba essere limitata al mercato europeo o ampliata a società extraeuropee. Alcune imprese ritengono che sarebbe importante poter utilizzare comparables di tipo regionale (ad esempio, Western Europe), soprattutto in presenza di imprese di grandi dimensioni che difficilmente trovano un adeguato numero di comparables tra quelle esistenti in ambito nazionale: molti Paesi, tra cui Francia, Spagna, Germania, Regno Unito, già accettano questa impostazione*».

I provvedimenti attuativi in commento potrebbero costituire l'occasione per fornire al contribuente delle linee guida anche riguardo all'area geografica di riferimento ritenuta idonea per la scelta dei *comparables*.

2. SCHEMA DI PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE PREVISTO DALL'ARTICOLO 31-QUATER DEL D.P.R. N. 600/1973 (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, INTRODOTTI DALL'ART. 59 DEL DECRETO LEGGE 24 APRILE 2017, N. 50, CONVERTITO DALLA LEGGE 21 GIUGNO 2017, N. 96)

2.A. AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

2.A.1. STABILE ORGANIZZAZIONE

Il provvedimento contenente disposizioni attuative dell'articolo 31-*quater*, lettera c) del D.P.R. n. 600/1973 fa esplicito riferimento, alla stregua della norma, esclusivamente alle fattispecie riconducibili all'articolo 110, comma 7 del TUIR.

Dovrebbe dunque concludersi per l'inapplicabilità della procedura ai casi in cui la rettifica estera riguardi l'attribuzione degli utili (e delle perdite) alla stabile organizzazione, in quanto fattispecie riconducibile all'articolo 7 del Modello OCSE (recentemente recepito nel nostro ordinamento nell'articolo 152 del TUIR) e non all'articolo 9, da cui la disciplina contenuta nel 110, comma 7 del TUIR trae origine. Al riguardo occorre precisare che l'articolo 7 muove da presupposti parzialmente differenti rispetto all'articolo 9 convenzionale, in quanto mira a definire 'i driver' (beni, rischi e funzioni) in base ai quali i profitti (o le perdite) sono attribuite alla stabile organizzazione; al contrario, i principi di *transfer pricing*, facendo esplicito riferimento al concetto di libera concorrenza, rettificano i margini in base alle effettive condizioni di mercato a cui le transazioni infragruppo sono avvenute. Ciò premesso, è tuttavia innegabile che una rettifica sul livello di profitto attribuito alla propria stabile organizzazione abbia delle conseguenze sui prezzi delle transazioni con la stessa intercorse e, conseguentemente, sul rispetto dell'*arm's length principle*.

Appurata la stretta correlazione tra le due fattispecie, riteniamo auspicabile un'interpretazione estensiva circa l'ambito di applicazione della disciplina in commento, comprendendo anche i casi di attribuzione degli utili e delle perdite alla stabile organizzazione, ancorché non direttamente afferenti alla fattispecie regolata dall'articolo 110, comma 7 del TUIR.

2.A.2. IVA E DOGANE

Nell'ambito del documento in consultazione, ovvero in ulteriori documenti di prassi, dovrebbero essere fornite indicazioni puntuali ed univoche riguardo ai riflessi di eventuali aggiustamenti nell'ambito dell'imposizione indiretta, anche al fine di scongiurare prassi operative contrastanti da parte dei vari Uffici.

Occorrerebbe, in particolare, una maggiore chiarezza circa le conseguenze della procedura in ambito IVA e doganale, avendo altresì riguardo alla più recente giurisprudenza comunitaria (si richiama, al riguardo, la sentenza della Corte di Giustizia UE del 20 dicembre 2017, Causa C-529/16, in merito alla non rilevanza delle rettifiche di prezzo conseguenti all'adeguamento al *benchmark* di riferimento ai fini dei dazi doganali).

2.A.3. TIPOLOGIA DI RETTIFICHE ESTERE DA CONSIDERARSI DEFINITIVE

La norma interna di cui all'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973, ricalca parzialmente la disposizione contenuta nell'articolo 17 rubricato '*Rettifiche corrispondenti*' della *Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti* sottoscritta dall'Italia in sede OCSE e di prossima attuazione (peraltro già presente in molte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, ancorché con statuizioni parzialmente difformi).

Al di là dell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina interna, che pare limitarsi – come già innanzi precisato - alle fattispecie di *transfer pricing* e non ricomprendere tematiche "affini" quali l'attribuzione degli utili alla propria stabile organizzazione, è necessario chiarire le modalità con cui la rettifica estera si intende essere 'definita' ai fini dell'applicabilità della norma.

In particolare, sarebbe auspicabile chiarire se sia sufficiente che l'impresa estera abbia definito un accordo in conformità al prezzo di libera concorrenza con l'autorità fiscale competente – anche solo eseguendo una rettifica spontanea a seguito di una 'raccomandazione' da parte dell'autorità fiscale – oppure se sia necessario che la rettifica estera consegua ad un accertamento divenuto definitivo (ancorché a seguito dell'incardinarsi di un contenzioso e del cristallizzarsi di un giudicato).

L'estensione alle fattispecie di *voluntary adjustment*, ancorché a seguito di attività di controllo da parte delle autorità estere concretizzatesi in raccomandazioni e non in atti formali accertativi, consentirebbe l'eliminazione di fattispecie di doppia imposizione attualmente di difficile gestione ed in piena sintonia con le raccomandazioni OCSE in materia.

2.B. AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

Il provvedimento in commento omette qualsiasi indicazione riguardo a eventuali limiti temporali oltre i quali la variazione fiscale estera, ancorché definitiva, non può essere riconosciuta in diminuzione in Italia.

Si fa in particolare riferimento a casistiche in cui:

- la variazione fiscale estera riguarda annualità pregresse e che in Italia debbono considerarsi già definite, in quanto i termini per l'accertamento sono spirati;
- la variazione fiscale estera sia divenuta definitiva in un momento antecedente l'entrata in vigore della norma di cui all'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973;
- la variazione fiscale estera riguardi la definizione di un periodo di imposta antecedente a quello in cui è entrata in vigore la norma di cui all'articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973.

L'inclusione di puntuali indicazioni al riguardo nel provvedimento attuativo, permetterebbe una più efficiente gestione delle procedure (in particolare nel momento iniziale) ed eviterebbe la presentazione di istanze destinate al rigetto in quanto ritenute al di fuori dall'ambito temporale di applicazione della procedura.

Se da un lato è vero che è prevista la possibilità di accesso alla procedura amichevole (i.e. *MAP*) in caso di rigetto dell'istanza ex articolo 31- *quater*, comma c) del D.P.R. n. 600/1973, è altrettanto vero che, non essendo previsti tempi certi per la definizione dell'istanza, il contribuente, una volta avuta conoscenza del rigetto della procedura, potrebbe trovarsi nell'impossibilità di avviare la *MAP*, in quanto spirati i termini per la presentazione dell'istanza (a titolo di esempio, si faccia riferimento alla convenzione Europea 90/436/CEE che – analogamente a numerose procedure amichevoli convenzionali - prevede un termine perentorio di tre anni dall'emissione dell'atto impositivo per l'attivazione della procedura).

I chiarimenti innanzi suggeriti riguardo all'ambito soggettivo, oggettivo e temporale di applicazione della norma si ritengono necessari al fine di fornire al contribuente uno strumento idoneo a un'effettiva eliminazione del fenomeno della doppia imposizione, esperibile ogniqualvolta ricorrano puntuali – e predeterminati - elementi costitutivi della fattispecie, con ciò riducendo il più possibile le incertezze interpretative.

2.C. RAPPORTO CON LE PROCEDURE AMICHEVOLI CONVENZIONALI PER LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE FISCALI E CON LA PROCEDURA ARBITRALE EUROPEA

Il paragrafo 6 della bozza di provvedimento prevede per il contribuente la possibilità di ricorrere alle procedure amichevoli per la risoluzione delle controversie internazionali, unitamente alla procedura prevista dalla convenzione arbitrale europea, in caso di rigetto dell'istanza presentata all'amministrazione finanziaria italiana a seguito di '*rettifiche in aumento definitive operate all'estero*'. Tale statuizione, se interpretata letteralmente, lascia intendere che:

- il ricorso alle procedure amichevoli – ancorché con clausola arbitrale – è permesso a seguito del rigetto dell'istanza ai sensi dell'articolo 31-*quater* lettera c), e non contestualmente; ciò potrebbe pregiudicare la possibilità di accesso alle predette procedure, stante il termine triennale (perentorio) entro cui devono essere attivate a seguito della notifica del primo atto da cui è scaturita la doppia imposizione;
- l'istanza di riconoscimento della rettifica in aumento definitiva operata all'estero può essere respinta dall'Amministrazione finanziaria italiana per ragioni ulteriori rispetto alla:
 - verifica della condizione di 'definitività' della variazione fiscale estera;
 - circostanza che la variazione, operata in conformità al principio di libera concorrenza OCSE, sia afferente alla fattispecie dei prezzi di trasferimento.

Tale conclusione è provata dal fatto che l'attivazione della procedura amichevole con clausola arbitrale presuppone che la fattispecie sia afferente alla tematica dei prezzi di trasferimento ed i prezzi infragruppo siano determinati alla stregua del principio di libera concorrenza riconosciuto all'interno dei Paesi dell'Unione Europea a cui la Convenzione è applicabile. È pertanto evidente che, nella prospettazione degli estensori della bozza esistano ulteriori motivi a giustificazione di un'eventuale rigetto dell'istanza.

Ciò posto, riteniamo auspicabile un chiarimento, volto alla puntuale identificazione degli ulteriori motivi, diversi dall'assenza degli elementi costitutivi necessari per l'applicazione della normativa di riferimento, per cui il contribuente potrebbe vedersi negato l'accesso alla procedura.

Pare inoltre opportuna una puntuale definizione dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria è titolata a sindacare i contenuti del rilievo definito con l'Amministrazione finanziaria estera, ai fini dell'eventuale riconoscimento di un aggiustamento corrispondente. In linea di principio, infatti, la rettifica proposta (e resa definitiva) dall'Amministrazione finanziaria di un Paese OCSE (con normativa domestica conforme ai principi *OECD/BEPS*), dovrebbe essere considerata sempre accettabile e conforme (quanto meno in termini di qualificazione oggettiva della fattispecie).

Riteniamo, infine, che la variazione definitiva operata dall'Amministrazione fiscale estera non possa essere riconosciuta solo parzialmente; tale operato sarebbe contrario allo spirito della norma contenuta nell'articolo 31-*quater*, in quanto condurrebbe all'assurda conclusione per cui, a fronte della stessa transazione, dovrebbero riconoscersi più valori conformi al principio di libera concorrenza. Da ciò conseguirebbe che almeno uno dei due è stato definito in violazione dell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE (e, di riflesso, dell'articolo 110, comma 7, del TUIR).

* * *

Ringraziando per l'opportunità offerta da Codesto Spett.le Ministero dell'Economia e delle Finanze di presentare le proprie osservazioni e suggerimenti ai documenti messi in pubblica consultazione, lo Studio rimane a disposizione laddove si ritenesse utile e/o opportuno approfondire una o più delle questioni sopra rappresentate e con l'occasione porge

i migliori saluti

Pirola Pennuto Zei & Associati