

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
CONSULTAZIONE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO**

RISPOSTA ABI

21 marzo 2018

L'Associazione Bancaria Italiana accoglie con favore la possibilità di proporre osservazioni con riferimento alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento (di seguito "TP"), consistente, nello specifico:

- nello schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'articolo 110 del TUIR (di seguito, il "lo schema di decreto");
- nello schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 (di seguito, "lo schema di provvedimento");
- nella traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento (di seguito, "le linee guida OCSE").

In linea generale, risulta meritevole di apprezzamento lo sforzo profuso per garantire, quanto più possibile, un coordinamento unitario permanente tra i principali soggetti coinvolti nell'attuazione della normativa in materia di TP, attraverso la costituzione di un gruppo di lavoro composto dal Dipartimento delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza.

Parimenti, apprezzabile è il coinvolgimento di tutti gli operatori interessati, data la complessità della materia che, ad oggi, alla luce dell'evoluzione del contesto internazionale, necessita di nuovi ed ulteriori chiarimenti.

L'Associazione vuole cogliere l'occasione rappresentata dalla risposta alla presente consultazione per:

- auspicare alcuni chiarimenti su taluni aspetti della disciplina dei prezzi di trasferimento ed in particolare sullo schema di decreto ministeriale richiamato dal comma 7 dell'art. 110 del TUIR al fine di diminuire l'incertezza che verte sempre più spesso sugli aggiustamenti in materia di prezzi di TP in sede di verifica;
- suggerire una maggiore aderenza alle Linee guida OCSE per quanto riguarda la documentazione in materia di prezzi di trasferimento;
- auspicare ulteriori chiarimenti sullo schema di provvedimento direttoriale previsto dall'articolo 31-quater del DPR 600 del 1973.

Di seguito sono riportate le osservazioni dell'Associazione, raggruppate secondo lo schema indicato nella comunicazione di accompagnamento alla documentazione sottoposta a consultazione per ciò che concerne il decreto ministeriale e la traduzione

delle linee guida OCSE¹. Ai commenti sullo schema di provvedimento verrà invece dedicato un apposito paragrafo. L'ultimo paragrafo è, poi, dedicato alle tematiche relative ai prezzi di trasferimento che necessiterebbero di ulteriori chiarimenti in via interpretativa.

1. Osservazioni allo schema di decreto ministeriale e alla traduzione delle linee guida OCSE

Tematica: schema di decreto - Determinazione del valore di mercato dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati: [par. 7.57]

Osservazioni/Contributi

Si rileva l'assenza nello schema di decreto di una disposizione che disciplini la determinazione dei prezzi di trasferimento per i servizi a basso valore aggiunto, conformemente alle novità introdotte dalle Azioni 8-10 del progetto BEPS.

In particolare, le succitate novità prevedono il riconoscimento esplicito della possibilità per gli Stati di optare per l'introduzione negli ordinamenti nazionali di un approccio semplificato, in base al quale il costo dei predetti servizi è determinato aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura, con il margine di profitto (che può essere ritenuto congruo quando questo sia pari al 5% dei costi rilevanti come indicato nelle linee guida OCSE).

Si ritiene, pertanto, opportuna un'attenta valutazione circa la possibilità di inserire nello schema di decreto (ad esempio, nell'ambito dell'art. 7 "Ulteriori disposizioni applicative") una o più disposizioni volte ad introdurre nell'ordinamento tale metodo semplificato, considerato che, come specificato al paragrafo 7.57 delle linee guida OCSE (che è stato peraltro oggetto di traduzione), la relativa opzione deve essere esplicitamente esercitata dagli Stati prima che gli operatori possano farne legittimamente uso.

Finalità della richiesta

L'approccio in parola semplificherebbe in maniera consistente gli oneri documentali in capo agli operatori e al contempo ridurrebbe eventuali incertezze in sede di verifica.

¹ Con riferimento alla traduzione delle Linee guida OCSE si segnala, sin d'ora, un errore materiale nell'intestazione del capitolo VI sui beni immateriali. Quest'ultimo infatti riporta erroneamente l'intestazione del capitolo VII sui servizi infragruppo.

Tematica: schema di decreto - Costi e oneri nella produzione della documentazione TP

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati: [par. 5.28]

Osservazioni/Contributi

Vista la necessità di avere una sempre maggiore chiarezza e certezza applicativa in materia di TP (che si auspica possa essere costantemente rafforzata), si giudica positivamente la volontà del MEF di delineare delle linee guida per l'applicazione della relativa disciplina.

Più nello specifico, si accolgono con favore i chiarimenti contenuti negli artt. 1, 2, 3 e 4 dello schema di decreto sulla definizione di impresa associata, sull'allineamento dei fattori di comparabilità al primo capitolo delle Linee guida OCSE, nonché sull'attenzione alla valorizzazione delle operazioni tra società controllate sulla base del metodo più appropriato alle circostanze del caso. In tale contesto è peraltro particolarmente significativa l'apertura prevista dall'art. 4, comma 6, che rispetta e tutela la scelta di metodo effettuata dal contribuente.

Tuttavia, sarebbe auspicabile introdurre nello schema di decreto il principio di carattere generale previsto dal paragrafo 5.28 delle Linee guida OCSE (che, peraltro, non è stato oggetto di traduzione in lingua italiana – vedi infra).

Finalità della richiesta

Il citato paragrafo 5.28 sancisce la necessità di rispettare il principio di proporzionalità di costi e oneri nella produzione di dati comparabili o nella loro ricerca, anche laddove tali dati fossero esistenti.

Per una specifica operazione, infatti, l'utilizzo di un metodo di rango gerarchicamente superiore può risultare possibile, ma solo ponendo in essere uno sforzo non proporzionato all'obiettivo da conseguire.

In tal senso, anche l'articolo 6 del Codice di Condotta in materia di TP dell'Unione Europea, cui l'Italia si adegua, afferma esplicitamente che i contribuenti non debbono incorrere in costi non proporzionati o irragionevoli per la produzione della documentazione TP.

Tematica: traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle linee guida OCSE

Paragrafi delle Linee Guida OCSE interessati: [Capitolo V]

Osservazioni/Contributi

Si apprezza lo sforzo profuso nella traduzione delle Linee guida OCSE, ma se ne auspica la traduzione integrale, quantomeno con riferimento al capitolo V ("Documentazione"), al fine di adeguare gli oneri documentali TP italiani ai nuovi standard previsti dalle Linee guida OCSE.

Infatti, l'Azione 13 del progetto BEPS ha ampliato il contenuto del capitolo V, prevedendo l'adozione del Country-by-Country Report e la definizione di alcuni standard minimi per quanto concerne la documentazione TP.

Alla luce di tale ampliamento, il Masterfile previsto dall'Azione 13, recepito interamente e senza modifiche dalle Linee guida OCSE, risulta essere ad oggi un documento diverso nella forma e nella sostanza da quello previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 137654 del 2010.

Si auspica, pertanto, l'adeguamento della normativa interna agli standard OCSE in materia di documentazione TP e, al contempo, la traduzione del capitolo V.

Finalità della richiesta

Dalla mancata traduzione del capitolo V si potrebbe desumere la volontà dell'Italia di non adeguarsi ai nuovi standard OCSE.

Se così fosse, tale posizione genererebbe ulteriori incertezze negli operatori nazionali, in quanto le autorità fiscali dei Paesi che, invece, hanno deciso di conformarsi a quanto previsto dall'Azione 13 e agli standard ivi prospettati – in caso di verifica presso una controllata o una stabile organizzazione all'estero facenti capo a un gruppo o a un'impresa italiani – potrebbero ritenere insufficiente o comunque non aderente agli standard OCSE il Masterfile prodotto nel rispetto dei criteri italiani.

A fronte di tale eventualità potrebbe quindi rendersi necessario produrre due set complementari di documentazione con notevole dispendio economico, temporale e con il rischio di disallineamenti tra l'una e l'altra versione del Masterfile².

² Vi è poi un tema di carattere più operativo legato alla necessità di traduzione del capitolo V: la presenza di continui richiami ad esso nelle parti tradotte dal MEF, rende necessaria la consultazione delle Linee guida OCSE in lingua inglese.

2. Osservazioni allo schema di provvedimento

Lo schema di provvedimento dà 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.

In via preliminare:

- andrebbe definito il perimetro temporale di applicazione della disposizione di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR e, conseguentemente, indicati i periodi d'imposta che possono formare oggetto della procedura di cui all'art. 31-quater del DPR n. 600 del 1973. In altri termini, non è chiaro se:
 - a decorrere dall'entrata in vigore delle citate norme, le rettifiche in aumento operate nello Stato estero debbano considerarsi come "effettuate" oppure come "definitive", ai fini dell'attivazione della procedura per il riconoscimento della rettifica in diminuzione in Italia;
 - vi sia una deroga (implicita) alle norme che disciplinano i termini di decadenza per l'attività di accertamento. Diversamente, i periodi d'imposta potenzialmente interessati dalle rettifiche in diminuzione dovrebbero essere individuati in quelli per i quali non siano ancora decorsi gli ordinari termini per l'accertamento³;
- si dovrebbe prevedere un termine di decadenza, decorrente da quello di "definitività dell'accertamento estero", entro il quale il contribuente possa attivare la procedura attraverso la presentazione dell'istanza;
- andrebbe chiarito che le rettifiche in diminuzione possono correggere anche la base imponibile IRAP, in quanto l'art. 110, comma 7, del TUIR, in virtù di quanto previsto all'art. 1, comma 281, della Legge n. 147 del 2013 (Legge di Stabilità 2014) *"deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP"*;
- occorrerebbe specificare se, a fronte dell'eventuale diniego della rettifica in diminuzione richiesta, il relativo provvedimento è impugnabile avanti le Commissioni Tributarie. A favore della tesi dell'impugnabilità vi sarebbe la circostanza che, contrariamente alla risposta ad un'istanza di interpello, l'atto

³ In tale ipotesi andrebbe però considerata la possibilità di contenziosi ancora in essere.

di rigetto non esprime un "parere" su un'operazione, ma sancisce il mancato riconoscimento di quanto richiesto dall'istante ai sensi del comma 7 dell'art. 110 del TUIR.

Entrando nel merito dello schema di provvedimento, per quanto concerne l'art. 1, si ritiene che nell'ambito soggettivo di applicazione dovrebbero essere espressamente incluse anche le stabili organizzazioni dell'impresa o di un'impresa associata, soprattutto se per queste è stata esercitata l'opzione per il regime della c.d. *branch exemption*. (sempre che venga confermata un'interpretazione estensiva dell'art. 2, comma 1, lett. a) dello schema di decreto – v. infra, par. 3, lett. a)).

Per quanto riguarda l'art. 2:

- andrebbe chiarito, qualora l'operazione oggetto di rettifica sia riferibile ad un soggetto facente parte di un consolidato fiscale in Italia, se legittimato a presentare l'istanza di accesso alla procedura (e, eventualmente, a ricevere il rimborso) sia il soggetto consolidante. Inoltre, andrebbe confermato che, qualora il soggetto cui sia riferibile l'eventuale rettifica in diminuzione sia estinto a seguito di operazione straordinaria, legittimato a presentare l'istanza sia il soggetto risultante dall'operazione stessa;
- si propone di unificare o, comunque, di rendere coerenti le indicazioni riportate nei punti 2.3.a) e 2.3.b) per quel che concerne i contribuenti non residenti;
- con riferimento alla documentazione richiesta al punto 2.3.d) (iii) ("*certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera dalla quale risulti la definitività della rettifica in aumento effettuata*") si auspicano i seguenti chiarimenti:
 - in merito al concetto di *definitività* della rettifica, se con essa si intenda la scadenza dei termini per l'impugnazione dell'atto amministrativo nello Stato estero, oppure anche l'avvenuto versamento nello Stato estero dell'imposta che ne è scaturita;
 - in caso di contenzioso giudiziario nello Stato estero conclusosi con sentenza a favore dell'Erario, quale documentazione è necessario allegare all'istanza di accesso alla procedura in argomento⁴.

⁴ In alternativa, potrebbe essere l'Amministrazione italiana ad attivare lo scambio di informazioni con lo Stato estero per ottenere direttamente la documentazione necessaria.

Quanto all'art. 3, con particolare riferimento alla valutazione dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 3.4, si auspica un chiarimento in merito ai criteri utilizzati ai fini dell'esatta individuazione degli Stati con i quali siano in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni che consentono un adeguato scambio di informazioni. A tal fine potrebbe, ad esempio, essere utile un rinvio agli Stati individuati dal DM 4 settembre 1996 (*"Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana"*) in applicazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 239 del 1996.

Per quanto riguarda poi le comunicazioni con i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato ai fini della procedura, occorrerebbe uniformare per quanto possibile le modalità attraverso le quali si comunica l'ammissibilità dell'istanza con quelle previste per i soggetti residenti.

Nell'ambito dell'art. 4, il punto 4.2 dovrebbe prevedere un limite temporale per la sospensione dell'istanza (ad esempio, 180 gg.), al fine di garantire al contribuente una tempistica certa per la finalizzazione della procedura.

Con riferimento, invece, al punto 4.4.:

- laddove si afferma che la *"procedura si perfeziona con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia che dispone il rimborso dell'imposta"*, andrebbe disciplinato il caso in cui il contribuente istante, nel periodo d'imposta in cui è avvenuta l'operazione oggetto di rettifica, abbia realizzato una perdita fiscale (con eventuale riconoscimento della maggior perdita alternativamente al rimborso);
- è auspicabile prevedere, in alternativa al rimborso, la possibilità per l'istante di beneficiare di un credito d'imposta compensabile senza limiti, così da consentire un recupero più efficiente e tempestivo dell'ammontare.

Infine, con riferimento al punto 6.1, sarebbe opportuno consentire al contribuente di accedere alle procedure amichevoli anche nel caso di parziale accoglimento dell'istanza e non solo in caso di rigetto totale come attualmente previsto.

3. Indicazioni in ordine ad altre tematiche relative ai prezzi di trasferimento che necessitano di ulteriori chiarimenti

a) L'art. 2, comma 1, lett. a) dello schema di decreto definisce le imprese "associate" come le imprese residenti nel territorio dello Stato e le società non residenti, allorché:

- *una di esse partecipa, direttamente o indirettamente nella gestione, nel controllo o nel capitale dell'altra, o*
- *la stessa persona o più persone partecipano direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese".*

Da tali definizioni non sembrerebbe emergere un riferimento esplicito e chiaro alle stabili organizzazioni estere (o *branch* estere) di imprese residenti, risultando pertanto dubbia, almeno da un punto di vista letterale, l'applicabilità della disciplina in materia di TP a detti soggetti, sebbene nelle Linee guida OCSE sia pacifica l'applicazione della disciplina in parola alle *branch*, trattate alla stregua di entità separate (cd. *separate entity approach*).

Al contrario, non sembrano sussistere dubbi sull'applicazione della disciplina in materia di TP alle *branch* italiane di soggetti esteri, secondo quanto previsto dagli artt. 110, comma 7 e 152 del TUIR.

Si auspica, pertanto un chiarimento sul punto.

b) L'Art 2, comma 1, lett. d) dello schema di decreto fa riferimento alla definizione di "operazione controllata", individuata sulla base "*dell'effettivo comportamento tenuto dalle parti, anche se divergente da pattuizioni contrattuali espresse o in assenza delle stesse*".

Da tale previsione normativa sembra conseguire che devono essere considerate operazioni infragruppo soggette alla normativa in materia di TP anche quelle per le quali non siano stati sottoscritti accordi contrattuali.

In tal caso, verrebbe quindi riconosciuta la prevalenza della sostanza dell'operazione (condotta effettiva delle parti) rispetto ai contenuti contrattuali o in assenza degli stessi, coerentemente con le previsioni OCSE.

Si chiede conferma della correttezza di tale interpretazione.

- c) L'Art. 6, comma 1 dello schema di decreto considera conforme al principio di libera concorrenza *"l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato (...), qualora gli stessi siano riferibili a un numero di operazioni non controllate ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata"*.

Pertanto, sembrerebbe che, contrariamente all'approccio fino ad oggi seguito dall'Amministrazione Finanziaria in sede di rettifica di prezzi, non sia più richiesta la corrispondenza tra il prezzo (conforme al principio di libera concorrenza) ed il valore della mediana dell'intervallo individuato, con la conseguenza che, in linea ai principi OCSE, tutti i valori dell'intervallo sarebbero da considerarsi conformi al valore di mercato.

Si chiede conferma della correttezza di tale interpretazione.