

LA NUOVA PROCEDURA DELLE ENTRATE- 01 GIUGNO 2018 ORE 06:00

## Transfer pricing e doppia imposizione: come rettificare il reddito in diminuzione

*Antonella Della Rovere e Federico Vincenti - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners*

Il permanere di casi di doppia imposizione, accrescendo l'onere fiscale complessivo, può costituire un ostacolo all'attività transfrontaliera delle imprese e determina un clima di incertezza giuridica per i contribuenti. Con il provvedimento del 30 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione alle disposizioni in materia di prezzi di trasferimento - transfer pricing - che prevedono la possibilità di richiedere una variazione in diminuzione in Italia a seguito di una rettifica in aumento definitiva all'estero. Come si svolge la procedura disciplinata dall'Agenzia delle Entrate?

La Manovra correttiva 2017 (art. 59, comma 1, D.L. n. 2017) ha apportato rilevanti modifiche in tema di **prezzi di trasferimento**:

- modificando l'art. 110, comma 7, TUIR con l'obiettivo di rendere la disciplina italiana maggiormente coerente alle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento. A tal proposito, il D.M. del 14 maggio 2018 del Ministero dell'Economia e delle finanze ha fornito le linee guida per l'applicazione delle nuove disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, TUIR;

### Leggi anche

- [Transfer pricing e intervallo di valori: questioni aperte](#)

- [Transfer pricing: servizi a basso valore aggiunto con approccio semplificato](#)

- [Transfer pricing: quando la documentazione si considera idonea](#)

- [Transfer pricing: linee guida in Gazzetta Ufficiale](#)

- introducendo nel D.P.R. n. 600/1973 il nuovo art. 31-*quater* il quale amplia le ipotesi di riconoscimento delle **variazioni in diminuzione del reddito imponibile** derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza.

Tale ultima norma prevede pertanto la possibilità per il contribuente italiano di effettuare una **rettifica in diminuzione** del reddito nei seguenti casi:

- in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione arbitrale n. 436/90/CEE;

- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti (c.d. joint audit);

- a seguito di **istanza da parte del contribuente** da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli, ove ne ricorrano i presupposti.

In data 21 febbraio 2018, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha avviato una

**consultazione pubblica in materia di transfer pricing** sui seguenti documenti:

- lo schema di decreto ministeriale richiamato dal nuovo comma 7 dell'art. 110 TUIR;
- lo schema di provvedimento direttoriale previsto dall'art. 31-*quater*, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 600/1973;
- la traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

A seguito della consultazione pubblica, è stata pubblicata la versione finale del provvedimento direttoriale.

## Come si svolge la procedura

Il provvedimento 30 maggio 2018 dell'Agenzia delle Entrate attua le disposizioni previste dall'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973 in materia di prezzi di trasferimento, modificate con il D.L. n. 50/2017.

**Leggi anche** [Transfer pricing: nuova procedura per il riconoscimento della variazione in diminuzione](#)

Tale provvedimento si pone l'obiettivo di illustrare le modalità di:

- **presentazione dell'istanza** da parte del contribuente per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a seguito di una rettifica in aumento all'estero definitiva dei prezzi di trasferimento;
- svolgimento della **procedura** per il riconoscimento della variazione in diminuzione.

L'istanza potrà essere presentata da un contribuente residente nel territorio dello Stato a fronte di una rettifica in aumento dei prezzi di trasferimento

- **definitiva**;
- **conforme** al principio di libera concorrenza;
- effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.

L'istanza deve essere inoltrata all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o, in alternativa, consegnata direttamente all'Ufficio che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione o via PEC e deve contenere specifici requisiti previsti a pena di inammissibilità.

In primo luogo, l'istanza deve indicare lo **strumento giuridico per la risoluzione delle controversie** internazionali di cui è richiesta l'attivazione (vale a dire procedura amichevole prevista dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, Convenzione arbitrale n. 436/90/CEE o altro strumento giuridico disciplinante la risoluzione delle controversie internazionali come recepito dall'ordinamento internazionale).

L'istanza deve essere presentata entro i termini previsti dallo strumento giuridico per la risoluzione delle controversie indicato.

L'istanza deve contenere, **a pena di inammissibilità**, gli elementi previsti per l'attivazione dello strumento giuridico per la risoluzione delle controversie di cui si è richiesta l'attivazione ed in ogni caso deve prevedere:

- la chiara indicazione dell'oggetto, vale a dire la **richiesta di eliminazione della doppia imposizione** generata da una rettifica in aumento, definitiva e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata dall'autorità fiscale dello Stato estero con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi. Nel caso in cui alla data di

presentazione dell'istanza la rettifica in aumento non sia ancora definitiva, l'istanza deve indicare la fase in cui si trova la rettifica in aumento e le possibili circostanze in dipendenza delle quali la rettifica in aumento diventerà definitiva;

- la trasmissione di documenti idonei a comprovare il possesso dei requisiti previsti dall'art. 31-quater, comma 1, lettera c), comma 1 dell'art. 31-*quater*. Pertanto sarà necessario:

a) trasmettere una **traduzione di cortesia** in lingua italiana (o in alternativa in lingua inglese) degli atti impositivi emessi dall'autorità fiscale estera dai quali scaturisce la rettifica in aumento;

b) indicare tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al principio di libera concorrenza.

- la **firma del legale rappresentante** dell'impresa o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

## Istanza ammissibile, inammissibile, improcedibile

Sotto il profilo più strettamente procedurale, l'istanza è dichiarata **ammissibile entro 30 giorni** dal suo ricevimento qualora ricorrano i requisiti richiesti, con comunicazione inviata dall'Ufficio al soggetto istante. Nel caso contrario, l'Ufficio competente è tenuto a dichiarare l'**improcedibilità** dell'istanza entro lo stesso termine e concede un termine pari a 30 giorni per integrare l'istanza.

L'istanza è dichiarata **inammissibile** nel caso in cui non ricorrano i requisiti richiesti e il soggetto istante non provvede ad inviare la documentazione integrativa richiesta entro i termini previsti.

Il procedimento si conclude entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza con l'emissione di un atto motivato di accoglimento o di rigetto da parte dell'Ufficio.

In caso di accoglimento, l'Ufficio comunica all'Autorità fiscale dello Stato estero la rettifica in diminuzione riconosciuta.

La procedura, previa acquisizione della certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera, ovvero documentazione idonea equivalente attestante la definitività della rettifica in aumento effettuata, si perfeziona con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che dispone la variazione in diminuzione del reddito corrispondente alla rettifica in aumento definitiva nell'altro Stato.

## Rapporto con le procedure amichevoli internazionali

Il provvedimento disciplina il rapporto tra:

- l'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a fronte di una rettifica in aumento definitiva all'estero

- le procedure amichevoli internazionali, unici strumenti attivabili per eliminare gli effetti della doppia imposizione derivante da rettifiche dei prezzi di trasferimento.

A livello internazionale e sovranazionale, strumenti di risoluzione delle controversie, volti all'eliminazione della doppia imposizione, sono rappresentati, da un lato, dalla **procedura amichevole** - disciplinata dall'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE - dall'altro, con riferimento particolare alla materia del **transfer pricing**, dalla procedura arbitrale di cui alla convenzione n. 90/436/CEE.

Si tratta di strumenti che, affinché possa essere pienamente conseguito, da parte del contribuente coinvolto, l'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione, richiedono una effettiva e pronta cooperazione tra Amministrazioni finanziarie.

## La procedura amichevole del modello OCSE

Il paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE mette a disposizione dei contribuenti coinvolti, senza privarli dei rimedi ordinari previsti, una procedura "amichevole", diretta alla **composizione della controversia** tramite **accordo tra le autorità competenti** degli Stati contraenti.

La procedura amichevole è una **procedura speciale** che esorbita dal diritto interno. Ne consegue che essa può essere instaurata solo in casi che ricadono nell'ambito del paragrafo 1 dell'art. 25 del Modello OCSE, cioè casi in cui un prelievo sia stato imposto, o sia in procinto di essere imposto, in contrasto con le disposizioni della Convenzione.

Perciò, quando un prelievo sia stato imposto nel **mancato rispetto** sia delle **disposizioni convenzionali** che del **diritto interno**, tale caso può essere oggetto di una procedura amichevole solo nella misura in cui riguardi la Convenzione, a meno che non esista un legame tra le regole convenzionali e quelle di diritto interno applicate in modo non conforme.

## La convenzione arbitrale

La convenzione arbitrale n. 90/436/CEE, relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate, trova applicazione:

- quando, ai fini dell'imposizione, gli utili inclusi nei profitti di un'impresa di uno Stato contraente sono (o saranno) probabilmente inclusi anche negli utili di un'impresa di un altro Stato contraente;

- alle imposte sui redditi.

Alla base dell'applicazione della Convenzione arbitrale risiede il **principio cardine** cui devono ispirarsi le imprese nella determinazione dei prezzi di trasferimento, vale a dire il principio di **libera concorrenza**, desumibile dal disposto dell'art. 4, allorché si fa riferimento a "condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti".

L'analisi degli ostacoli che impediscono agli Stati di risolvere efficacemente le dispute ai sensi delle disposizioni convenzionali vigenti è stata effettuata dall'OCSE nel contesto del Progetto BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (Action 14).

Ciò che è stato rilevato è, in particolare, l'assenza di un framework normativo in grado di attribuire effettività ai meccanismi di composizione delle controversie internazionali

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che la presentazione dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista dallo **strumento giuridico indicato nell'istanza**.

Tuttavia, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria italiana non conceda il riconoscimento della variazione in diminuzione, resta ferma la facoltà per il contribuente di richiedere 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.

Nello stesso senso, il contribuente può procedere direttamente all'attivazione delle procedure amichevoli internazionali senza ricorrere alla presentazione della dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia.