

Novità sulla disciplina del *transfer pricing*: avviata la consultazione pubblica

di Antonella Della Rovere e Federico Vincenti (*)

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato tre documenti in materia di prezzi di trasferimento per la consultazione pubblica in attuazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. e dall'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973. L'obiettivo perseguito è quello di adeguare la normativa interna alle più recenti indicazioni elaborate in sede OCSE con specifico riguardo ai risultati emersi nell'ambito del Progetto c.d. BEPS.

1. Premessa

La disciplina in materia di *transfer pricing* è stata oggetto di una rilevante modifica attuata ad opera del D.L. n. 50/2017 (1) il quale ha riformulato il comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. con l'obiettivo di conformare la normativa interna sui prezzi di trasferimento agli **standards elaborati in sede internazionale**.

Dal punto di vista sostanziale, il nuovo comma 7 dell'art. 110 prevede che i componenti del reddito derivanti da operazioni infragruppo siano determinati non più facendo riferimento al criterio del valore normale di cui all'art. 9, comma 3 del T.U.I.R., bensì avendo riguardo alle condizioni e ai **prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti** operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili.

Sotto il profilo procedurale, vengono ampliati i casi di riconoscimento delle ipotesi di rettifica in diminuzione del reddito di cui all'art. 110, comma 7, secondo periodo, del T.U.I.R.

Al riguardo, la precedente formulazione del comma 7 dell'art. 110 prevedeva che le variazioni del reddito in diminuzione per le operazioni di *transfer pricing* potessero avvenire solo nell'ambito delle **procedure amichevoli** previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (2).

A seguito della modifica in commento tali variazioni possono essere riconosciute anche in ulteriori due ipotesi previste dall'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973, come introdotto dal D.L. n. 50/2017:

(*) Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners.

(1) Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo" è stato convertito in Legge 21 giugno 2017, n. 96, pubblicata sulla G.U. n. 144 del 23 giugno 2017 la quale è entrata in vigore il 24 giugno 2017. Per approfondimenti sulla disciplina del *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, IPSOA, Milano, 2015; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, Milano, 2014, pag. 1193 ss.

(2) Per approfondimenti sulla procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE, cfr. P. Valente,

Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, IPSOA, Milano, 2016, pag. 1063 ss. Per ulteriori approfondimenti sulle novità apportate dal nuovo Modello di Convenzione OCSE in tema di *Mutual Agreement Procedure*, cfr. P. Valente, "Nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità", in *il fisco*, n. 6/2018, pag. 557 ss. Nello specifico, la nuova versione dell'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE prevede che il contribuente possa rivolgersi non solo alle autorità competenti del proprio Stato di residenza o nazionalità (come nella precedente versione) ma anche a quelle dell'altro Stato contraente. Tale modifica è diretta ad assicurare al contribuente un maggiore accesso alla procedura amichevole.

- a **conclusione dei controlli** effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;

- 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 (3). Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui sopra, ove ne ricorrano i presupposti.

In tale contesto di riferimento si pone la consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento avviata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze la quale ha ad oggetto l'attuazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. e dall'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973 ed il cui termine per l'invio delle osservazioni è stato fissato al 21 marzo 2018.

I documenti che costituiscono oggetto di valutazione, osservazioni e suggerimenti da parte dei potenziali soggetti interessati sono:

- lo schema di Decreto ministeriale richiamato dal nuovo comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. (4);
- lo schema di Provvedimento direttoriale previsto dall'art. 31-*quater*, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973 (5);
- la traduzione in lingua italiana delle parti rilevanti delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

2. Il recepimento nell'ordinamento giuridico interno dell'*arm's length principle*: la nuova formulazione del comma 7 dell'art. 110 T.U.I.R.

Nel contesto internazionale, il principio di libera concorrenza è previsto dal par. 1 dell'art. 9 del Modello di Convenzione dell'OCSE, il quale, come evidenziato nelle Linee Guida OCSE sui

prezzi di trasferimento (6), costituisce il fondamento per le **analisi di comparabilità** in quanto introduce la necessità:

- di un confronto tra le condizioni accettate o imposte tra imprese associate e le condizioni che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti;
- della determinazione degli utili che sarebbero stati realizzati in condizioni di libera concorrenza al fine di determinare l'ammontare dell'eventuale rettifica.

In primo luogo, l'analisi di comparabilità richiede che siano **identificate le relazioni commerciali** e finanziarie tra le imprese associate e le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti che caratterizzano dette relazioni in modo da delineare in maniera accurata la transazione tra di loro intercorsa.

Il secondo aspetto che occorre considerare è il **confronto** tra le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti della transazione tra le imprese associate con le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti delle transazioni **tra imprese indipendenti in condizioni di mercato simili** (7).

La modifica al comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. risponde, dunque, all'esigenza di:

- **allineare la disciplina dei prezzi di trasferimento** prevista dall'ordinamento giuridico interno a quanto previsto dalle Linee Guida OCSE e dal Progetto BEPS. In particolare, nell'ambito di tale Progetto, con specifico riferimento alla disciplina del *transfer pricing*, l'OCSE ha ravvisato un disallineamento tra il Paese di tassazione dei redditi imponibili ed il Paese in cui viene "creato" il valore connesso al rapporto infragruppo in esame. Secondo le indicazioni dell'OCSE, le varie entità del gruppo del multinazionale devono essere remunerate sulla base del valore che le stes-

(3) Nella Relazione tecnica al D.L. n. 50/2017 si chiarisce come la previsione di due ulteriori modalità di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito a seguito di rettifiche definitive effettuate da Stati esteri comporterà, sin dai primi anni successivi all'entrata in vigore della disposizione, la riduzione dei tempi di istruttoria e del numero complessivo delle procedure amichevoli con conseguente miglioramento dell'efficienza dell'attività amministrativa.

(4) L'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. dispone che "Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le Linee Guida per l'applicazione del presente comma".

(5) L'art. 31-*quater*, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973 nel prevedere che la rettifica in diminuzione del reddito di cui all'art. 110, comma 7, secondo periodo, può essere riconosciuta anche a seguito di istanza da parte del contribuente demanda al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di definire le modalità ed i termini per la presentazione.

(6) OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational En-*

terprises and Tax Administrations, 2017, Chapter I - The Arm's Length Principle, par. 1.7. In data 10 luglio 2017, l'OCSE ha pubblicato la versione aggiornata delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento, la quale recepisce i risultati derivanti dal Progetto BEPS al fine di assicurare che la disciplina sul *transfer pricing* consenta la determinazione, l'allocazione e la conseguente tassazione del reddito derivante dalle transazioni infragruppo in conformità con le funzioni svolte, i rischi assunti, gli *assets* utilizzati dalle parti coinvolte nella transazione. Per approfondimenti sulla nuova versione delle Linee Guida OCSE del 2017, A. Della Rovere - F. Vincenti, "Transfer Pricing: le nuove *Guidelines* dell'OCSE", in *Fiscaltà & Commercio internazionale*, n. 10/2017, pag. 37 ss.

(7) Il par. 1.6 delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento 2017 definisce l'analisi di comparabilità "*the heart of the application of the arm's length principle*". Per approfondimenti in tema di analisi di comparabilità, cfr. P. Valente - A. Della Rovere - P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative*, IPSOA, Milano, 2013; P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pag. 2331 ss.

se creano nello svolgimento delle proprie funzioni (valore generato dalle c.d. *Significant People Function*), tenendo in considerazione i rischi assunti e gli *assets* utilizzati dalle stesse nell'espletamento di tali funzioni. La corretta identificazione delle attività e delle entità che generano valore all'interno del gruppo multinazionale attraverso una dettagliata analisi della catena del valore consente pertanto all'Amministrazione finanziaria di **valutare la coerenza** tra *value creation*, reddito imponibile e tassazione dello stesso e contrastare i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva aventi l'obiettivo di localizzare (in alcuni casi anche solo formalmente) le attività della catena del valore maggiormente remunerative in Paesi a fiscalità vantaggiosa. Come *outcome* delle azioni del BEPS *Action Plan* in tema di prezzi di trasferimento, l'OCSE è intervenuta modificando le Linee Guida in materia, giungendo alla pubblicazione di una nuova versione delle stesse nel luglio 2017;

- fornire **istruzioni interne più recenti** sull'applicazione di tale disciplina atteso che l'ultima circolare che si occupa della materia risale al 1980 (8). La C.M. n. 32/1980 nasceva dall'esigenza di assicurare uniformità interpretativa ed applicativa delle richiamate disposizioni alla luce delle esperienze acquisite in altri Paesi e degli orientamenti dell'OCSE che, nelle Linee Guida del 1979, ha raccomandato alle Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti il rispetto del principio della libera concorrenza in sede di esame e di aggiustamento dei prezzi di trasferimento. Nel corso degli anni, le Linee Guida sono state oggetto di rilevanti revisioni (nel 1995 e nel 2010, e da ultimo nel 2017), mentre la prassi italiana è rimasta immutata. Gli ultimi provvedimenti emanati dall'Agenzia delle entrate in tema di *transfer pricing* (vale a dire il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010 e la successiva circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010) hanno ad oggetto la tematica della documentazione sui prezzi di trasferimento e non forniscono specifiche indicazioni tecniche in materia di analisi di *transfer pricing*.

3. L'ampliamento dei casi di rettifica in diminuzione del reddito di cui all'art. 110, comma 7: l'art. 31-quater del D.P.R. n. 600/1973

Il D.L. n. 50/2017, oltre a sostituire il criterio del c.d. valore normale con quello di **libera**

concorrenza, prevede l'inserimento nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 del nuovo art. 31-*quater* il quale amplia le **ipotesi di rettifica in diminuzione** del reddito le quali possono essere riconosciute:

- oltre che 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 90/436/CE del 23 luglio 1990, anche nelle seguenti ulteriori due ipotesi:

- a **conclusione dei controlli** effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;

- 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.

Per quanto riguarda l'ultima delle citate ipotesi, viene stabilito che la rettifica in diminuzione del reddito imponibile per le operazioni di *transfer pricing* può essere riconosciuta a fronte di una rettifica in aumento la quale sia stata:

- resa definitiva;

- operata nel rispetto del principio di libera concorrenza;

- esercitata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni che preveda un adeguato scambio di informazioni.

La norma consente dunque all'Amministrazione finanziaria di effettuare rettifiche in diminuzione del reddito anche in casi ulteriori rispetto alle procedure amichevoli già previste nella precedente formulazione, in conformità a quanto previsto dal par. 2 dell'art. 9 del Modello di Convenzione dell'OCSE contro le doppie imposizioni.

Pertanto, l'obiettivo è quello di garantire ai gruppi multinazionali l'**eliminazione dei casi di doppia imposizione** in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento, senza ricorrere all'istituto della procedura amichevole previsto dall'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, procedura oggetto di analisi sia da parte dell'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS sia nell'ambito dei lavori della Commissione europea.

Al riguardo, si segnala che, al fine di rendere maggiormente efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale, il Consiglio europeo ha approvato la Direttiva UE

(8) Cfr. C.M. del Ministero delle Finanze, del 2 settembre 1980, n. 32 recante "Il prezzo di trasferimento nella determinazione dei redditi di imprese assoggettate a controllo estero".

2017/1852, pubblicata il 10 ottobre 2017, il cui recepimento da parte degli Stati membri è previsto entro il 30 giugno 2019. L'obiettivo della Direttiva è quello di prevedere un meccanismo di risoluzione delle controversie che sopperisca alla mancanza di efficacia, adeguatezza e tempestività degli strumenti attualmente a disposizione dei contribuenti (*i.e.* accordi, Convenzioni fiscali bilaterali, Convenzione sull'arbitrato dell'Unione Europea n. 90/436/CEE).

4. Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento: le novità più rilevanti

La consultazione pubblica avviata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ad oggetto sia lo schema di Decreto ministeriale che fornisce le Linee Guida per l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. che lo schema di Provvedimento dell'Agenzia delle entrate per l'attuazione del nuovo art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973.

Lo schema di Decreto pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze fornisce all'art. 2 una serie di definizioni applicabili nell'ambito della disciplina sui prezzi di trasferimento.

Secondo quanto previsto nello schema di Decreto, con la locuzione "**imprese associate**" deve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato e le società non residenti nei casi in cui:

- 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.

Con la locuzione "**partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale**", deve intendersi:

- la partecipazione che una persona o un'impresa detiene, direttamente o indirettamente, per oltre il 50% nel capitale di un'altra impresa; oppure

- l'influenza dominante che una persona o un'impresa ha sulle decisioni commerciali o finanziarie di un'altra impresa.

La precedente formulazione del comma 7 dell'art. 110 T.U.I.R. poneva alcuni dubbi sulla nozione di controllo non essendo presente alcuna indicazione al riguardo.

La C.M. n. 32/1980 esclude che la nozione di controllo cui fa riferimento l'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. sia riferibile esclusivamente ai limiti di cui all'art. 2359 c.c., atteso che essa comprende **ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale**, desumibile dalle singole circostanze.

Nello stesso senso dell'Amministrazione finanziaria si è espressa la Corte di cassazione con la sentenza n. 8130 del 22 aprile 2016, la quale ha ritenuto condivisibile quanto deciso dai giudici di secondo grado secondo cui non era vincolante la nozione civilistica di controllo societario e pertanto trovava piena applicazione la disciplina sul *transfer pricing* (9).

Lo schema di Decreto si pone in linea con la citata circolare nella parte in cui questa ultima ha escluso che la nozione di "controllo" sia riconducibile alla previsione di cui all'art. 2359 del c.c. per le società azionarie.

È stato infatti evidenziato come tale nozione debba tenere conto dell'influenza che un'impresa esercita sulle decisioni imprenditoriali dell'altra, al di là dei vincoli contrattuali od azionari. Ne deriva che il concetto di "controllo" deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze.

Da un punto di vista oggettivo, il presupposto per l'applicazione delle regole sul *transfer pricing* è dato dall'esistenza di un'operazione controllata da intendersi come "**qualsiasi operazione di natura commerciale o finanziaria** intercorrente tra imprese associate, accuratamente individuata e delineata sulla base dell'effettivo comportamento tenuto dalle parti, anche se divergente da pattuizioni contrattuali espresse o in assenza delle stesse" la quale deve essere considerata **comparabile** (o non comparabile) ad un'"operazione non controllata" (10) a seguito dell'analisi dei c.d. cinque fattori di comparabilità (11) (o "elementi economicamente rilevanti delle transazioni"):

- le condizioni contrattuali delle operazioni;

- le funzioni svolte da ogni impresa in relazione alle operazioni, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti;

- le caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati;

(9) Con riferimento al concetto di controllo, è intervenuta anche la Commissione tributaria regionale Puglia, che con la sentenza n. 2691/7/17, ha affermato come un'operazione di finanziamento di importo significativo possa comportare dipendenza finanziaria e, pertanto, rilevare ai fini del requisito del controllo richiesto per l'applicazione della disciplina del *transfer pricing*.

(10) L'"operazione non controllata" viene definita dall'art. 2, comma 1, lett. e) come "qualsiasi operazione di natura commerciale o finanziaria tra imprese indipendenti".

(11) Cfr. art. 3, comma 2 dello schema di Decreto in commento.

- le circostanze economiche delle parti e le condizioni di mercato in cui esse operano;
- le strategie aziendali perseguite dalle parti.

In linea con quanto previsto dalle Linee Guida OCSE nella versione aggiornata del 2017, un'operazione non controllata si considera comparabile ad un'operazione controllata ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. quando:

- **non sussistono differenze significative** nelle relative condizioni tali da incidere in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato;

- in presenza delle differenze di cui sopra, sia possibile effettuare in modo accurato **rettifiche di comparabilità** alle condizioni dell'operazione non controllata, così da eliminare gli effetti di tali differenze ai fini della comparazione.

In linea con le Linee Guida OCSE, lo schema di Decreto individua i seguenti metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento:

- metodo del **confronto di prezzo**, il quale confronta il prezzo di beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione tra imprese associate con il prezzo applicato a beni o servizi trasferiti in una transazione comparabile tra parti indipendenti in circostanze comparabili;

- metodo del **prezzo di rivendita**, il quale è basato sul confronto tra il margine lordo che un acquirente in una operazione controllata realizza nella successiva rivendita in una operazione non controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili;

- metodo del **costo maggiorato**, basato sul confronto tra il margine lordo realizzato sui costi direttamente e indirettamente sostenuti in un'operazione controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili;

- metodo del **margine netto** della transazione, basato sul confronto tra il rapporto tra margine netto ed una base di commisurazione appropriata, rappresentata, a seconda delle circostanze,

ze, da costi, ricavi o attività, realizzato da un'impresa in una operazione controllata e il rapporto tra il margine netto e la medesima base realizzato in operazioni non controllate comparabili;

- metodo transazionale di **ripartizione degli utili**, basato sull'attribuzione a ciascuna impresa associata che partecipa ad un'operazione controllata della quota di utile, o di perdita, derivante da tale operazione, determinata in base alla ripartizione che sarebbe stata concordata in operazioni non controllate comparabili.

Con riferimento alla selezione del metodo, lo schema di Decreto prevede l'adozione del metodo più appropriato (*best method rule*) alle specifiche circostanze del caso in linea con quanto previsto dalle attuali Linee Guida OCSE (12).

Viene quindi "ufficialmente" **superata la gerarchia dei metodi** richiamata nella C.M. n. 32/1980.

Pur in assenza di una gerarchia nella scelta del metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento, è accordata una **preferenza per i metodi tradizionali basati sulla transazione** (metodo del confronto di prezzo; metodo del prezzo di rivendita; metodo del costo maggiorato) rispetto ai metodi basati sull'utile delle transazioni (metodo del margine netto della transazione - c.d. TNMM e metodo transazionale di ripartizione degli utili - c.d. *Profit Split*) (13) ai sensi di quanto previsto dal comma 3 dell'art. 4. Si tratta di un'impostazione coerente con quanto stabilito dal par. 2.3 delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento in base al quale 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 (14).

L'art. 4 prevede che qualora si possa applicare in maniera ugualmente affidabile il metodo del confronto di prezzo (metodo CUP) e un altro metodo per la determinazione dei prezzi di tra-

(12) Il par. 2.2 delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento prevede che "La selezione di un metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento si pone sempre l'obiettivo di trovare quello più appropriato ad un caso particolare". Anche nella circolare della GdF n. 1/2018 recante il "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali" (Vol. III, Parte V, Cap. 11, par. 4) si evidenzia che con la revisione delle Linee Guida dell'OCSE nel 2010 si sostituisce la rigida gerarchia dei metodi sostenuta nel 1995, la quale prevedeva l'applicazione preferenziale del metodo del confronto del prezzo e, solo in via sussidiaria, nel caso di impossibilità di utilizzarlo, il ricorso ai metodi del prezzo di rivendita e del costo maggiorato. L'utilizzo dei metodi reddituali era segnalato come valido solo in situazioni eccezionali. Per ulteriori approfondimenti sui metodi per la definizione dei prezzi di trasferimento.

(13) Il principio della preferenza per i metodi tradizionali rispetto a quelli alternativi basati sull'utile della transazione aveva già trovato accoglimento nella giurisprudenza: al riguardo, tra le altre, cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. VI, 24 ottobre 2017, n. 4243; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXIV, 9 luglio 2015, n. 3165; Comm. trib. prov. di Varese, Sez. XI, 10 febbraio 2016, n. 104; Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XLVI, 22 ottobre 2015, n. 8430.

(14) Tuttavia, appare opportuno evidenziare che, mentre l'OCSE afferma che "è preferibile" ("*is preferable*") l'applicazione dei metodi tradizionali nel caso in cui questi abbiano il medesimo grado di affidabilità dei metodi basati sugli utili, lo schema di Decreto prevede che in tali casi la determinazione delle condizioni di libera concorrenza "deve essere effettuata" secondo i metodi tradizionali.

sferimento (metodo del prezzo di rivendita, metodo del costo maggiorato, metodo del margine netto della transazione, metodo transazionale di ripartizione degli utili), deve essere applicato il metodo del confronto del prezzo.

Al contribuente è riconosciuta la possibilità di applicare un **metodo diverso** da quelli in precedenza indicati qualora dimostri:

- che nessuno di tali metodi può essere ragionevolmente applicato per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza, e

- che tale diverso metodo produce un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili.

Inoltre, ai sensi di quanto previsto dall'art. 5 dello schema di Decreto, se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro economicamente strettamente collegate, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile, tali operazioni devono essere **aggregate in maniera unitaria** sia ai fini dell'analisi di comparabilità che dell'applicazione dei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento.

L'art. 6 dello schema di Decreto fornisce infine indicazioni sui risultati ("**intervalli di valori**") da considerare conformi al principio di libera concorrenza.

Sulla base della citata disposizione, si 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. Un'operazione controllata, o un insieme di operazioni controllate aggregate in base all'art. 5, si considerano realizzati in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo di cui al comma 1 del presente articolo".

Ulteriori disposizioni applicative in materia di prezzi di trasferimento verranno emanate con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenendo in considerazione quanto previsto dalle Linee Guida OCSE sul *transfer pricing*.

Per ciò che concerne lo schema di Provvedimento direttoriale il quale reca le disposizioni per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-*qua-*

ter, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973 (15) per contribuente deve intendersi:

- l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R.;

- l'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi della normativa interna.

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 ai sensi di quanto previsto dal par. 2.3 dello schema di Provvedimento.

Nello specifico, l'istanza deve contenere, a pena di inammissibilità:

- i **dati anagrafici** del contribuente istante;

- 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);

- i **documenti** che siano **idonei** a comprovare il possesso dei requisiti previsti dalla lett. c), comma 1 dell'art. 31-*quater* del T.U.I.R.;

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

Sotto il profilo più strettamente procedurale, l'istanza è dichiarata ammissibile entro trenta 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.

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.

L'Ufficio, ove necessario, potrà richiedere l'attivazione degli **strumenti di cooperazione internazionale** tra Amministrazioni fiscali; in tali casi il termine di conclusione della procedura

(15) Si ricorda che la citata disposizione riconosce che le variazioni del reddito in diminuzione per le operazioni di *transfer pricing* possono avvenire anche a seguito di istanza presentata

dal contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

deve intendersi sospeso per un periodo di tempo pari a quello necessario per l'ottenimento delle informazioni richieste all'Amministrazione fiscale del Paese a cui si è chiesta la collaborazione.

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

In chiusura, con riferimento alle rettifiche in aumento definitive operate all'estero, generatrici di doppia imposizione e da cui trae origine l'istanza, il par. 6.1 stabilisce che resta ferma, in caso di rigetto, 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.

Tra le cause di estinzione del procedimento merita rilievo il riferimento all'ipotesi di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'Ufficio, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione che è alla base dell'istituto disciplinato dal provvedimento.

Ciò rappresenta la chiara espressione di come le modifiche alla disciplina dei prezzi di trasferimento siano dirette a favorire l'adozione di forme di dialogo e di cooperazione, basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.