



ROSSI & ASSOCIATI

C o r p o r a t e A d v i s o r s

Main Office: Via S. Radegonda, 8 - Milano

www.rossiassociati.it

Tel +39 02.874271 Fax +39 02.72099377

CIRCOLARE

Agosto 2018 – nr. 1

***Tutte le informazioni sono tratte, previa critica rielaborazione,
da normativa, riviste e stampe specializzate
Per ulteriori informazioni contattare direttamente lo Studio***

Nuova disciplina dei prezzi di trasferimento - Disposizioni attuative (DM 14.5.2018 e provv. Agenzia delle Entrate 30.5.2018 n. 108954)

1 PREMESSA

In materia di prezzi di trasferimento (c.d. “*transfer pricing*”), l’art. 59 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96:

- ha sostituito l’art. 110 co. 7 del TUIR al fine di introdurre il principio di libera concorrenza quale criterio di valorizzazione delle transazioni infragruppo con l’estero, demandando ad un decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze l’individuazione delle relative disposizioni attuative;
- ha introdotto l’art. 31-*quater* del DPR 600/73, recante la disciplina della procedura di rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate con attività internazionale, il quale, a sua volta, demanda ad un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate la definizione delle modalità di accesso alla procedura su istanza del contribuente.

In attuazione delle suddette norme primarie, sono stati emanati rispettivamente:

- il DM 14.5.2018¹, recante le disposizioni attuative di cui all’art. 110 co. 7 del TUIR, ai fini del rispetto del principio di libera concorrenza ivi contenuto;
- il provv. Agenzia delle Entrate 30.5.2018 n. 108954, recante le disposizioni attuative della procedura di cui all’art. 31-*quater* co. 1 lett. c) del DPR 600/73, volta ad ottenere in Italia una rettifica in diminuzione del reddito a fronte di una rettifica in aumento definitiva effettuata nello Stato estero.

2 DECRETO ATTUATIVO DEL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA

Il DM 14.5.2018 fornisce le linee guida per l’attuazione del principio di libera concorrenza sancito dal nuovo art. 110 co. 7 del TUIR, come sostituito dall’art. 59 co. 1 del DL 24.4.2017 n. 50 conv. L. 21.6.2017 n. 96, a norma del quale “*i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito*”.

La nuova formulazione recepisce quanto previsto dal Commentario all’art. 9 del modello di Convenzione OCSE, superando la valutazione al valore normale, determinato ai sensi dell’art. 9 del TUIR, dei beni ceduti e dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti.

La tabella che segue illustra la struttura del nuovo decreto.

Struttura del DM 14.5.2018	
Art. 1	Ambito di applicazione
Art. 2	Definizioni
Art. 3	Nozione di comparabilità

¹ Pubblicato sulla G.U. 23.5.2018 n. 118.

Struttura del DM 14.5.2018	
Art. 4	Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento
Art. 5	Aggregazione delle operazioni
Art. 6	Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza
Art. 7	Servizi a basso valore aggiunto
Art. 8	Documentazione
Art. 9	Ulteriori disposizioni applicative

2.1 AMBITO DI APPLICAZIONE SOGGETTIVO

Sotto il profilo soggettivo, la disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR opera in presenza di "imprese associate", definite dall'art. 2 co. 1 del DM 14.5.2018 come l'impresa residente 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;
- lo stesso soggetto partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese.

Per "partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale" si intende:

- la partecipazione, per oltre il 50%, nel capitale, nei diritti di voto o negli utili di un'altra impresa;
- oppure l'influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa, sulla base di vincoli azionari o contrattuali.

2.1.1 Definizione di "impresa residente"

L'art. 2 del DM 14.5.2018 impiega il termine "impresa" per definire il soggetto residente nel territorio dello Stato assoggettato alla disciplina del *transfer pricing*.

In passato, la C.M. 22.9.80 n. 32/9/2267 (cap. I, § 3) ha precisato che il concetto di "impresa" deve essere *"interpretato estensivamente, nel significato più generale di chiunque eserciti professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi (art. 2082 c.c.)"*.

In altre parole, si considerano destinatari della disciplina sui prezzi di trasferimento le imprese residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla forma giuridica; vi rientrano, pertanto, oltre alle società di persone e alle società di capitali, anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere.

Tale impostazione pare confermata alla luce della definizione fornita dall'art. 2 del DM 14.5.2018, in base alla quale non sarebbero, in prima battuta, interessate dalla disciplina le persone fisiche, i *trust* o gli enti non commerciali che controllino società estere; sussistono, tuttavia, alcune casistiche in cui anche tali soggetti potrebbero essere coinvolti.

In base allo stesso art. 2 del DM 14.5.2018, infatti, si rientra nella casistica delle "imprese associate" allorché *"lo stesso soggetto partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese"*.

La richiamata disposizione sembra finalizzata a ricomprendere nell'ambito di applicazione della disciplina in esame le ipotesi in cui le imprese associate siano sottoposte al controllo comune di persone fisiche, *trust*, fondazioni o altri enti non commerciali; ciò, in virtù dell'utilizzo della locuzione "lo stesso soggetto", in luogo del termine impresa.

Si prenda, ad esempio, il caso in cui una persona fisica detenga il controllo di due società "sorelle", una residente in Italia e una estera; le operazioni infragruppo poste in essere tra tali soggetti dovrebbero, in virtù di quanto detto, essere assoggettate ai criteri di valutazione previsti dall'art. 110 co. 7 del TUIR.

Tale soluzione è stata, in via incidentale, prospettata dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28 (§ 4.1), la quale, con riguardo alla suddetta casistica, ha altresì ritenuto ammissibile l'accesso al regime degli oneri documentali di cui all'art. 1 co. 2-ter del DLgs. 471/97 (attuale co. 6, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 15 co. 1 lett. a) del DLgs. 24.9.2015 n. 158); ciò sulla base della formula-

zione dell'art. 110 co. 7 del TUIR, mutuata anche nella versione attualmente in vigore, volta a ricomprendere il caso di *“società non residenti nel territorio dello Stato che (...) sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (residente)”*.

2.1.2 Definizione di “società non residente”

In riferimento alla portata della locuzione “società non residenti” utilizzata dall'art. 2 del DM 14.5.2018 sussistono alcuni dubbi.

Sulla base del tenore letterale della norma, dall'ambito applicativo della disciplina andrebbero esclusi i soggetti non residenti che non rivestono la forma giuridica di società.

Tuttavia, in passato, la C.M. 22.9.80 n. 32/9/2267 (cap. I, § 3) ha evidenziato che il termine “società” al quale fa riferimento il legislatore *“non deve essere inteso riduttivamente: rientrano nell'ambito di tale nozione ... anche forme giuridiche non espressamente previste dal nostro ordinamento. Il termine «società» comprende, quindi, ogni sorta di organismi societari giuridicamente riconosciuti nello Stato estero anche se difettano del requisito della plurisoggettività”*.

Sulla base di tale interpretazione, la medesima circolare ha, quindi, precisato che devono intendersi ricompresi tra i soggetti esteri anche le stabili organizzazioni, non localizzate nel territorio dello Stato, di società estere.

L'Amministrazione finanziaria, invece, non considera l'ipotesi di stabile organizzazione estera di una società italiana (tipicamente la sua casa madre).

Al riguardo, la dottrina non ha espresso un'opinione condivisa, posto che, da un lato, la mancata rettifica delle operazioni con stabili organizzazioni estere di società italiane porrebbe un problema di discriminazione rispetto alle controllate estere di società italiane che invece sono soggette alla disciplina di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR, dall'altro, però, le stabili organizzazioni non rappresentano di per sé “società”, ovvero un soggetto dotato di autonoma personalità giuridica; va qui evidenziato che il provv. Agenzia delle Entrate 30.5.2018 n. 108954 ha espressamente ammesso che nell'ambito della procedura delle rettifiche corrispondenti di cui all'art. 31-*quater* co. 1 lett. c) del DPR 600/73 rientri anche la società che operi all'estero per il tramite di una stabile organizzazione.

Sulla base di quanto richiamato sembra possibile concludere che:

- siano interessate dalla disciplina sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR le stabili organizzazioni estere di società estere (si tratta, ad esempio, dell'ipotesi in cui una casa madre italiana detenga il controllo di una società francese che, a sua volta, abbia una stabile organizzazione inglese; le operazioni tra la casa madre italiana e la stabile organizzazione estera della controllata sarebbero, in tal caso, oggetto di rettifica);
- il coinvolgimento nella disciplina in esame della stabile organizzazione estera di una società italiana, pur risultando dubbio sulla base del tenore letterale dell'art. 2 del DM 14.5.2018, dovrebbe essere ammesso in ragione del fatto che la stessa è espressamente considerata ai fini della procedura di cui all'art. 31-*quater* co. 1 lett. c) del DPR 600/73 (si veda il successivo § 3).

2.1.3 Definizione di “controllo”

L'art. 110 co. 7 del TUIR presuppone l'esistenza di una situazione di controllo tra i soggetti che pongono in essere la transazione.

In passato, la prassi dell'Agenzia delle Entrate² e la giurisprudenza³ hanno evidenziato come il rapporto di controllo cui fa riferimento il co. 7 dell'art. 110 del TUIR non può essere ricondotto nei limiti dell'art. 2359 c.c., dovendosi ricomprendere ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale.

Il nuovo decreto, richiamando espressamente *“l'influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa, sulla base di vincoli azionari o contrattuali”* (diversamente dalla versione in bozza che, invece,

² Cfr. C.M. 22.9.80 n. 32/9/2267 (cap. I, § 4) e ris. Agenzia delle Entrate 15.2.2005 n. 18.

³ Cfr. C.T. Reg. Puglia 18.9.2017 n. 2691/7/17, C.T. Prov. Milano 11.4.2017 n. 2826/15/17, Cass. 22.4.2016 n. 8130 e Cass. 15.11.2017 n. 27018.

definiva il controllo anche come “*l’influenza dominante che una persona o un’impresa ha sulle decisioni commerciali o finanziarie di un’altra impresa*”), da un lato, non pone alcun riferimento all’art. 2359 c.c. ricomprendendo le ipotesi di controllo “sostanziale”, dall’altro lega l’influenza dominante ai vincoli di natura azionaria o contrattuale.

Le ipotesi di influenza dominante, seppur slegate da un legame partecipativo, sarebbero dunque maggiormente circoscritte rispetto all’ampio novero di ipotesi elencate dalla C.M. 32/80.

2.2 AMBITO DI APPLICAZIONE OGGETTIVO

Sotto il profilo oggettivo, la disciplina opera, invece, a fronte del riscontro di un’“operazione controllata”, da intendersi come “*qualsiasi operazione di natura commerciale o finanziaria intercorrente tra imprese associate, accuratamente delineata sulla base dei termini contrattuali, ovvero dell’effettivo comportamento tenuto dalle parti se divergente dai termini contrattuali o in assenza degli stessi*” (art. 2 co. 1 lett. d) del DM 14.5.2018).

Diversamente, non rientrano nell’ambito di applicazione della disciplina le operazioni non controllate, cioè poste in essere tra imprese indipendenti.

2.3 COMPARABILITÀ DELLE OPERAZIONI

L’art. 3 del DM 14.5.2018 individua i criteri per definire la comparabilità tra un’operazione posta in essere tra imprese indipendenti e un’operazione posta in essere tra imprese associate.

In particolare, la comparabilità si verifica, in alternativa, se:

- non sussistono differenze significative tali da incidere in maniera rilevante sull’indicatore finanziario (da intendersi come il prezzo, il rapporto tra il margine di profitto, lordo o netto, e un’appropriata base di commisurazione a seconda delle circostanze del caso, nonché la percentuale di ripartizione di utili o perdite) utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato;
- in presenza delle suddette differenze, sia possibile effettuare in modo accurato rettifiche di comparabilità alle condizioni dell’operazione con controparte indipendente, così da eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze.

Fattori di comparabilità

Per determinare se due o più operazioni siano comparabili tra loro, è necessario considerare gli elementi economicamente rilevanti delle stesse, o i fattori di comparabilità, ivi inclusi:

- i termini contrattuali delle operazioni;
- le funzioni svolte da ogni impresa in relazione alle operazioni, tenendo conto dei beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti, inclusi il modo in cui queste funzioni si collegano alla più ampia generazione del valore all’interno del gruppo multinazionale cui le parti appartengono, le circostanze che caratterizzano l’operazione e le consuetudini del settore;
- le caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati;
- le circostanze economiche delle parti e le condizioni di mercato in cui esse operano;
- le strategie aziendali perseguite dalle parti.

2.4 METODI PER LA DETERMINAZIONE DEI PREZZI DI LIBERA CONCORRENZA

La seguente tabella illustra i metodi individuati dall’art. 4 del DM 14.5.2018 per la determinazione dei prezzi di trasferimento conformi al principio di libera concorrenza.

Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento	
Metodo del confronto di prezzo (co. 2 lett. a)	Confronto tra il prezzo praticato nella cessione di beni o nelle prestazioni di servizi resi in un’operazione controllata con il prezzo praticato in operazioni non controllate comparabili.
Metodo del prezzo di rivendita (co. 2 lett. b)	Confronto tra il margine lordo che un acquirente in un’operazione controllata realizza nella successiva rivendita in un’operazione non controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non

Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento	
	controllate comparabili.
Metodo del costo maggiorato (co. 2 lett. c)	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 (co. 2 lett. d)	Confronto tra il rapporto tra margine netto ed una base di commisurazione appropriata, rappresentata, a seconda delle circostanze, 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.

Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento	
Metodo transazionale di ripartizione degli utili (co. 2 lett. e)	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, tenendo conto del contributo rispettivamente offerto alla realizzazione dell'operazione controllata dalle imprese associate ovvero attribuendo a ciascuna di esse quota parte dell'utile, o della perdita, che residua dopo che alcune delle funzioni svolte in relazione all'operazione controllata sono state valorizzate sulla base di uno degli altri metodi descritti.

Non è necessario applicare più di un metodo; inoltre, il contribuente può applicare un metodo diverso dai metodi descritti, qualora dimostri che nessuno di tali metodi può essere applicato in modo affidabile e che tale diverso metodo produce un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili.

2.4.1 Individuazione del metodo più appropriato

La valutazione circa la conformità al principio di libera concorrenza va effettuata *“applicando il metodo più appropriato alle circostanze del caso”*.

Tale metodo deve essere selezionato tenendo conto dei seguenti criteri:

- i punti di forza e di debolezza di ciascun metodo a seconda delle circostanze del caso;
- l'adeguatezza del metodo in considerazione della natura e delle caratteristiche economicamente rilevanti dell'operazione controllata;
- la disponibilità di informazioni affidabili, in particolare, in relazione a operazioni non controllate comparabili;
- il grado di comparabilità tra l'operazione “controllata” e l'operazione “non controllata”, considerando anche l'affidabilità di eventuali rettifiche di comparabilità necessarie per eliminare gli effetti delle differenze tra le predette operazioni.

2.4.2 Gerarchia dei metodi

A parità di “affidabilità” tra uno dei metodi tradizionali descritti dalle lettere da a) a c) – confronto del prezzo, prezzo di rivendita e costo maggiorato – e uno dei metodi reddituali descritti dalle lettere d) ed e) – margine netto della transazione e metodo transazionale di ripartizione degli utili – è da preferire il metodo appartenente alla prima categoria e, tra questi, il metodo del confronto di prezzo.

Il DM 14.5.2018 statuisce, pertanto, la preferenza per i metodi tradizionali e, fra questi, per il metodo del confronto del prezzo, in luogo della relativa obbligatorietà. Ciò, in linea con quanto indicato dalla prassi OCSE.

Anche in vigenza della vecchia normativa, la giurisprudenza ha accordato preferenza di utilizzo ai metodi tradizionali, in luogo di quelli reddituali: la C.T. Reg. Milano 28.1.2016 n. 539/1/16, ad esempio, ha ritenuto illegittima la rettifica di *transfer pricing* effettuata dall'Agenzia delle Entrate sulla base del metodo di comparazione dell'utile netto della transazione (TNMM), nel caso in cui il contribuente abbia dimostrato con il metodo del confronto interno (CUP) la conformità ai valori di mercato delle transazioni contestate.

2.4.3 Verifiche dell'Amministrazione finanziaria

Qualora un'impresa abbia utilizzato un metodo che rispetta le suddette disposizioni, l'Amministrazione finanziaria deve basare la verifica del metodo applicato dall'impresa sulla coerenza con il principio di libera concorrenza.

2.5 AGGREGAZIONE DELLE OPERAZIONI

Ai sensi dell'art. 5 del DM 14.5.2018, il principio di libera concorrenza è applicato operazione per operazione. Tuttavia, se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro strettamente legate, o che formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate

separatamente in maniera affidabile, tali operazioni devono essere aggregate in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità e dell'applicazione dei metodi di determinazione del prezzo.

2.6 INTERVALLO DI VALORI CONFORMI AL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA

Ai sensi dell'art. 6 del DM 14.5.2018, 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, si considerano realizzati in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo.

L'indicazione risulta di particolare rilevanza in considerazione della prassi dell'Amministrazione finanziaria di operare rettifiche volte ad allineare il valore della transazione alla mediana; sul punto, sarebbe opportuno chiarire se risulti in linea con i dettami della disciplina qualsiasi punto dell'intervallo di valori di libera concorrenza.

Rettifica dell'Amministrazione finanziaria previo confronto con l'impresa

Qualora l'indicatore finanziario non ricada nell'intervallo, l'Amministrazione finanziaria può effettuare una rettifica, fatti salvi (art. 6 co. 3 del DM 14.5.2018):

- il diritto per l'impresa associata di presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza;
- la potestà per l'Amministrazione finanziaria di non tenere conto di tali elementi adducendo idonea motivazione.

2.7 SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

L'art. 7 del DM 14.5.2018 introduce una procedura semplificata per la valorizzazione in base al principio di libera concorrenza di un'operazione consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto.

Infatti, previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi.

A tali fini, sono considerati servizi a basso valore aggiunto quei servizi che:

- hanno natura di supporto;
- non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale;
- non richiedono l'uso di beni immateriali unici e di valore, e non contribuiscono alla creazione degli stessi;
- non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio né generano in capo al medesimo l'insorgere di un tale rischio.

Non si considerano, in ogni caso, a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti.

Servizi considerati a basso valore aggiunto

Le Linee Guida OCSE (§ 7.49) forniscono un dettaglio dei servizi che possono essere considerati a basso valore aggiunto; si tratta, ad esempio, dei servizi:

- di contabilità e revisione;
 - di gestione dei conti;
 - di gestione delle risorse umane (assunzione e formazione del personale, paga e verifica delle condizioni di lavoro sanitarie e ambientali);
 - di raccolta dei dati relativi alle condizioni di salute, sicurezza e ambientali;
 - informatici (sempreché non rappresentino il *core business* del gruppo);
-

- di comunicazione e pubbliche relazioni;
- legali, fiscali e amministrativi.

Servizi non considerati a basso valore aggiunto

Sempre in base alle Linee Guida OCSE (§ 7.47) non possono, ad esempio, essere considerati servizi a basso valore aggiunto:

- i servizi che rappresentano il *core business* dell'impresa;
- l'attività di ricerca e sviluppo;
- i servizi di produzione;
- le attività di acquisto delle materie prime o di altri materiali per la produzione;
- le attività di *marketing*, vendita e distribuzione;
- le transazioni finanziarie;
- l'estrazione, l'esplorazione e la gestione delle risorse naturali;
- i servizi di assicurazione e riassicurazione;
- i servizi di *corporate senior management* (diversi dalle attività di supervisione dei servizi a basso valore aggiunto che, a loro volta, rappresentano servizi a basso valore aggiunto).

2.8 DOCUMENTAZIONE "IDONEA"

L'art. 8 del DM 14.5.2018 demanda ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate l'aggiornamento delle disposizioni relative ai requisiti della documentazione "idonea" a consentire l'accesso al regime premiale in materia di prezzi di trasferimento previsto dall'art. 1 co. 6 del DLgs. 471/97 e dall'art. 2 co. 4-*ter* dello stesso DLgs. 471/97.

2.8.1 Regime degli oneri documentali

Ai sensi dell'art. 1 co. 6 del DLgs. 471/97, a fronte della predisposizione dell'idonea documentazione, non si applicano le sanzioni per infedele dichiarazione (dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta) connesse alla rettifica dei prezzi di trasferimento, qualora sia rispettata una procedura articolata in due fasi:

- preventiva comunicazione del possesso della documentazione in sede di dichiarazione dei redditi (es.: rigo RS106 del modello REDDITI SC);
- consegna della documentazione idonea in sede di verifica.

Nel rispetto delle suddette fasi, qualora a seguito dell'attività di accertamento l'ufficio proceda a rettificare i prezzi praticati nelle transazioni con società del gruppo non residenti perché ritenuti non congrui, non potrà procedere con l'irrogazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, ferma restando la richiesta della maggiore imposta e dei relativi interessi.

Ai sensi dell'art. 2 co. 4-*ter* del DLgs. 471/97, analogo regime premiale opera anche qualora dalla rettifica derivi la mancata applicazione, in tutto o in parte, della ritenuta di cui all'art. 25 co. 4 del DPR 600/73 sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi. La mancata applicazione, in tutto o in parte, può derivare anche dall'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni o dal regime di esenzione degli interessi e delle *royalties* previsto dalla direttiva 2003/49/CE.

Il provv. Agenzia delle Entrate 29.9.2010 n. 137654 precisa che la documentazione idonea ai fini della disapplicazione delle sanzioni è costituita da:

- un documento denominato Masterfile, che raccoglie le informazioni relative al gruppo (punto 2.1);
- un documento denominato "Documentazione nazionale", relativo all'impresa residente (punto 2.2).

2.8.2 Criteri per la redazione della documentazione idonea

Al riguardo, l'art. 8 del DM 14.5.2018 stabilisce che è idonea la documentazione che:

.....

- fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi praticati, anche se il metodo di determinazione dei prezzi o la selezione delle operazioni o dei soggetti comparabili sono diversi da quelli adottati dall'Amministrazione finanziaria;
- presenti omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo.

Al fine di recepire i richiamati criteri, dovrà presumibilmente essere aggiornato il citato provv. Agenzia delle Entrate 29.9.2010 n. 137654.

La nuova impostazione sembra accogliere l'orientamento per cui l'idoneità della documentazione non attiene alla correttezza dei prezzi di trasferimento praticati, bensì ai criteri adottati al fine di favorire l'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria (in giurisprudenza, cfr. C.T. Reg. Milano 1.6.2017 n. 2454/1/17).

3 PROCEDURA DI RETTIFICA IN DIMINUZIONE DEL REDDITO IN ITALIA

Il provv. Agenzia delle Entrate 30.5.2018 n. 108954 stabilisce le modalità e i termini con cui, ai sensi dell'art. 31-*quater* co. 1 lett. c) del DPR 600/73, articolo inserito dall'art. 59 co. 2 del DL 24.4.2017 n. 50 conv. L. 21.6.2017 n. 96, le imprese possono presentare l'istanza di accesso alla procedura volta ad ottenere in Italia una rettifica in diminuzione del reddito a fronte di una rettifica in aumento definitiva effettuata nello Stato estero.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 31-*quater* co. 1 del DPR 600/73, il riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito a seguito di rettifiche definitive effettuate da Stati esteri può avvenire:

- 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, o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate del 23.7.90⁴, c.d. "Convenzione arbitrare" (lett. a);
- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti (lett. b);
- a seguito di istanza da parte del contribuente, 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 (lett. c).

Il provvedimento in esame fa riferimento all'accesso alla procedura mediante apposita istanza del contribuente (lett. c).

Come precisato dal provvedimento, qualora il contribuente non intenda richiedere l'attivazione della suddetta procedura unilaterale, resta ferma la facoltà di richiedere direttamente l'attivazione delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali o dalla Convenzione arbitrare.

3.1 SOGGETTI INTERESSATI

Può attivare la procedura:

- l'impresa residente nel territorio dello Stato, che si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle situazioni di controllo indicate dall'art. 110 co. 7 del TUIR (e definite dall'art. 2 del DM 14.5.2018), ovvero che operi in uno Stato estero per il tramite di una stabile organizzazione;
- l'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione.

Resta fermo che, ai fini del riconoscimento della rettifica in diminuzione del reddito in Italia deve trattarsi di contribuenti soggetti a rettifiche in aumento "definitive e conformi al principio di libera

⁴ Resa esecutiva con la L. 22.3.93 n. 99.

concorrenza”, effettuate da Stati con i quali sono in vigore Convenzioni per evitare le doppie imposizioni che consentano un adeguato scambio di informazioni.

Il provvedimento non fornisce indicazioni circa il carattere di “definitività”. Al riguardo, potrebbe rilevare quanto chiarito dalla circ. Agenzia Entrate 5.3.2015 n. 9 (§ 2.4) in merito al riconoscimento del credito d'imposta per le imposte assolute all'estero di cui all'art. 165 del TUIR; in tale occasione, era stato chiarito che la definitività dell'imposta pagata all'estero coincide con la sua “irripetibilità”, ossia con la circostanza che essa non è più suscettibile di modificazione a favore del contribuente, a nulla rilevando il fatto che l'imposta possa essere modificata *in peius* a sfavore del contribuente.

Nulla è precisato neanche in merito al potere di sindacato dell'Amministrazione finanziaria sulla rispondenza della contestazione estera al principio di libera concorrenza, limitandosi il provvedimento a stabilire che l'ufficio, nell'ambito dell'istruttoria, valuta se la rettifica è stata effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni.

3.2 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

L'istanza va presentata all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d, Roma, alternativamente:

- per posta elettronica certificata, all'indirizzo dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it;
- a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
- mediante consegna all'ufficio che ne rilascia ricevuta all'atto di presentazione.

Negli ultimi due casi, copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti anche su supporto elettronico.

3.2.1 Requisiti dell'istanza

L'istanza deve in ogni caso:

- indicare chiaramente l'oggetto (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; qualora alla data di presentazione dell'istanza la rettifica in aumento effettuata dallo Stato estero 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);
- recare in allegato la documentazione, atta a comprovare il possesso dei requisiti previsti dall'art. 31-*quater* co. 1 lett. c) del DPR 600/73 (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, fatta salva la facoltà da parte dell'ufficio di richiedere una traduzione giurata in italiano dei suddetti atti, ove sia ritenuto opportuno, nonché 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);
- essere firmata dal legale rappresentante dell'impresa o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

L'istanza deve inoltre contenere gli elementi previsti per l'attivazione della procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi, della Convenzione UE del 23.7.90 (c.d. “Convenzione arbitrale”), ovvero degli altri strumenti giuridici per la risoluzione delle controversie internazionali come recepiti nell'ordinamento nazionale.

3.2.2 Termine di presentazione

L'istanza deve essere presentata entro i termini previsti dallo strumento giuridico per la risoluzione delle controversie internazionali indicato (ad esempio, nel caso in cui si chiedi l'attivazione delle procedure amichevoli previste dalla Convenzione arbitrale l'istanza deve essere presentata entro tre anni dalla prima notifica dell'atto impositivo che determina la doppia imposizione).

A tal fine, in base al provvedimento, l'istanza determina formalmente l'attivazione delle altre procedure (delle quali, infatti, vanno indicati gli elementi) anche qualora il contribuente decida di attivare in via prioritaria la procedura interna per il riconoscimento della diminuzione del reddito.

3.2.3 Ammissibilità dell'istanza

L'istanza è dichiarata, entro trenta giorni dal suo ricevimento:

- ammissibile (in presenza di tutti gli elementi richiesti);
- improcedibile (in mancanza di taluni elementi).

Nel caso in cui sia concesso un termine di 30 giorni per integrare l'istanza, i termini per la dichiarazione di ammissibilità iniziano a decorrere dalla data di ricezione della documentazione integrativa richiesta.

Se il soggetto istante non provvede a integrare l'istanza, oppure se la documentazione integrativa è ritenuta non sufficiente, l'istanza è inammissibile.

3.3 SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO

L'ufficio, nell'ambito dell'istruttoria, valuta se la rettifica è stata effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni.

Al termine dell'istruttoria, l'ufficio esamina l'istanza e può invitare l'impresa a comparire per mezzo del legale rappresentante o di un procuratore per verificare la completezza delle informazioni fornite e richiedere ulteriore documentazione.

Di tale attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

3.4 CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA

Il procedimento si conclude entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza con l'emissione di un atto motivato dell'ufficio di riconoscimento o di mancato riconoscimento della variazione in diminuzione di reddito a fronte di una rettifica in aumento effettuata dallo Stato estero.

3.4.1 Riconoscimento della variazione in diminuzione del reddito

In caso di riconoscimento, l'ufficio comunica all'Autorità fiscale dello Stato estero la relativa rettifica in diminuzione.

Previa acquisizione della certificazione rilasciata da parte dell'autorità fiscale estera ovvero documentazione idonea equivalente attestante la definitività della rettifica in aumento effettuata (non è chiaro se la certificazione debba essere resa direttamente dal contribuente o se l'ufficio competente ne faccia richiesta all'Amministrazione estera), la procedura si perfeziona con un provvedimento dell'Agenzia che dispone la variazione in diminuzione del reddito corrispondente alla rettifica effettuata a titolo definitivo nell'altro Stato e ne dà comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate che espleta tutte le formalità necessarie⁵.

Interruzione della procedura internazionale

L'istanza determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista dallo strumento giuridico indicato.

Ne deriva che quest'ultima si interrompe nel caso di accoglimento dell'istanza mediante la procedura nazionale.

⁵ La formulazione risulta più ampia di quella prevista dalla bozza del provvedimento, che contemplava unicamente il rimborso dell'imposta.

3.4.2 Mancato riconoscimento della variazione in diminuzione del reddito

Qualora il procedimento si concluda con il mancato riconoscimento della variazione in diminuzione del reddito, quest'ultima o comunque l'eliminazione della doppia imposizione potrà essere ottenuta 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 (art. 31-*quater* co. 1 lett. a) del DPR 600/73).

Dalla formulazione usata dal provvedimento non è chiaro se, per l'applicazione della suddetta disposizione, il mancato riconoscimento debba essere totale o possa anche essere parziale.

3.5 CAUSE DI ESTINZIONE DEL PROCEDIMENTO

È causa di estinzione del procedimento la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria.

La procedura si estingue altresì in caso di sopravvenuta conoscenza, da parte dell'ufficio, di elementi e notizie relativi a fatti e circostanze in cui viene definitivamente constatato che il contribuente è passibile di sanzioni gravi connesse all'oggetto del procedimento.

3.6 ENTRATA IN VIGORE

Il provv. 108954/2018 trova applicazione dal 30.5.2018, data della sua pubblicazione sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, relativamente a rettifiche in aumento operate all'estero per le quali, alla medesima data, non sia stata presentata un'istanza di procedura amichevole.

Come chiarito da Assonime (circ. 28.6.2017 n. 17, § 2.2.1), in considerazione della natura procedurale dell'art. 31-*quater* del DPR 600/73, dovrebbe ritenersi ammissibile un'applicazione retroattiva anche per i periodi di imposta antecedenti il 2017 (periodo in cui è entrato in vigore il DL 50/2017, che ha introdotto il citato art. 31-*quater*).