

FISCALITÀ INTERNAZIONALE - 23 GIUGNO 2014 ORE 06:00

# Prezzi di trasferimento: nuove linee guida dalla Commissione UE

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

La comunicazione COM(2014)315 del 4 giugno 2014 della Commissione europea include linee guida in materia di risk management nel transfer pricing, applicazione dei secondary adjustments e uso dei compensating adjustments.

Le linee guida sono il frutto dell'attività svolta dal Forum congiunto dell'UE sui **prezzi di trasferimento**, costituito dalla Commissione europea con l'obiettivo di contribuire al miglioramento del funzionamento del mercato interno anche nel campo della determinazione dei prezzi di trasferimento intercompany.

Le conclusioni a cui è pervenuta la Commissione europea sono coerenti con le misure previste nel piano d'azione dell'OCSE sull'erosione della base imponibile mediante il profit shifting (cd. "Piano d'azione BEPS").

A livello internazionale, infatti, gli interventi diretti a combattere l'evasione e l'elusione fiscale prevedono, nella materia del **transfer pricing**, la possibile revisione delle pertinenti disposizioni del Commentario al Modello di Convenzione fiscale e delle Linee guida sui prezzi di trasferimento dell'OCSE.

Il **Forum congiunto** dell'UE sui prezzi di trasferimento è attualmente impegnato anche:

- nello studio per il miglioramento del funzionamento pratico della convenzione arbitrale n. 90/436/CEE, al fine di rendere più efficaci i meccanismi di composizione delle controversie (in coerenza con l'azione n. 14 del Piano d'azione BEPS);
- nella revisione della documentazione sul transfer pricing di cui al Codice di condotta comunitario (in linea con l'azione n. 13 del Piano d'azione BEPS).

## Le indicazioni in tema di rettifiche secondarie (secondary adjustments)

La Commissione europea rileva che in alcuni Stati membri la disciplina in materia di prezzi di trasferimento prevede l'effettuazione di cd. "**transazioni secondarie**" con l'obiettivo di rendere l'allocazione effettiva degli utili conforme alla "rettifica originaria" del prezzo di trasferimento (cd. "**rettifica primaria**").

La **doppia imposizione** nel transfer pricing, in siffatto contesto, può essere determinata dal fatto che la "transazione secondaria" potrebbe dare luogo, a sua volta, a una "ulteriore rettifica" (cd. "rettifica secondaria").

Gli studi effettuati dal Forum congiunto dell'UE in materia di prezzi di trasferimento rivelano che, in tema di "rettifiche secondarie", esistono pratiche e disposizioni giuridiche differenti nei diversi Stati membri, che possono determinare rischi di doppia imposizione.

Con l'obiettivo di superare le suindicate criticità, la Commissione, dopo aver illustrato gli aspetti generali delle "rettifiche secondarie", fornisce alcune **raccomandazioni** agli Stati membri. In particolare:

- gli Stati membri in cui le "rettifiche secondarie" **non** sono **obbligatorie**, sono invitati a non effettuarle, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione;
- gli Stati membri in cui le "rettifiche secondarie" sono **obbligatorie** per legge, sono invitati ad introdurre misure dirette a scongiurare fenomeni di doppia imposizione.

È evidente che rimane impregiudicata la facoltà degli Stati membri di prevedere misure dirette a disattendere le suindicate raccomandazioni, nei casi in cui è evidente che il contribuente non abbia agito in buona fede.

A parere della Commissione, un approccio potrebbe essere quello di qualificare le "rettifiche secondarie" come **dividendi occulti** o **distribuzioni occulte** di capitale. In tal modo, potrebbe trovare applicazione la direttiva cd. "madre-figlia" la quale garantisce che non siano applicate ritenute alla fonte sugli utili distribuiti da una società figlia alla propria società madre con sede nell'UE.

Un ulteriore approccio, da attuarsi nei casi in cui non può trovare applicazione la disciplina di cui alla direttiva “madre-figlia”, è quello di procedere alla risoluzione delle criticità connesse alla doppia imposizione nel contesto della **procedura amichevole**, disponibile ai sensi della rilevante convenzione contro le doppie imposizioni. In ogni caso, gli Stati membri dovrebbero astenersi dall’irrogare sanzioni riguardo alle “rettifiche secondarie”.

## **Le raccomandazioni sulla gestione del rischio nel transfer pricing**

L’applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento può rivelarsi dispendiosa sia per le Amministrazioni fiscali, sia per i contribuenti.

In considerazione dell’esigenza di limitare e di impiegare efficientemente risorse e mezzi a disposizione, la Commissione rileva l’importanza di procedere, in materia di transfer pricing, ad una valutazione dei rischi, al fine di affrontarli efficacemente e disporre di meccanismi che consentano di risolvere le controversie con tempestività.

Tra gli strumenti all’uopo a disposizione delle Amministrazioni finanziarie vi sono non soltanto quelli generalmente previsti dall’ordinamento giuridico applicabile, ma altresì gli **strumenti** cd. “**speciali**” tra cui figurano:

- lo **scambio di informazioni**;
- procedure di lavoro comuni per gli audit in generale;
- approcci coordinati sugli audit relativi ai prezzi di trasferimento;
- norme in materia di **documentazione** del transfer pricing;
- la procedura di **composizione delle controversie** nel quadro della convenzione arbitrale n. 90/436/CEE.

Le indicazioni fornite dalla Commissione europea si inseriscono nel contesto degli studi già effettuati a livello comunitario e internazionale in materia di gestione del rischio nel transfer pricing. Esse sostanzialmente prevedono:

- una gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento basata sui principi generali di cooperazione tra contribuente e Amministrazione fiscale;
- l’individuazione di aree ad alto e basso rischio;
- l’adozione di misure mirate, tempestive e adeguate.

Con riferimento alla **fase che precede un audit**, acquista particolare rilevanza la **comunicazione tempestiva** tra contribuenti e Amministrazioni fiscali, così come il conseguimento del giusto equilibrio tra la necessità di informazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria e l’onere, imposto al contribuente, di fornire le informazioni.

Con riferimento allo **scambio di informazioni** tra Amministrazioni finanziarie, un valido strumento è rappresentato dalla direttiva n. 2011/16/UE, relativa alla cooperazione amministrativa in materia fiscale, in virtù della quale ogni autorità competente di uno Stato membro può richiedere informazioni in materia fiscale all’autorità competente di qualsiasi altro Stato membro.

Non è poi escluso che le autorità competenti, di propria iniziativa (**spontaneamente**), condividano le informazioni che ritengono pertinenti con le altre autorità omologhe e che potrebbero avere un interesse allo scambio di informazioni.

In fase di **verifica**, invece, è importante, secondo la Commissione, che contribuenti e Amministrazioni fiscali raggiungano, fin dall’inizio, una comprensione reciproca dei fatti e delle circostanze alla base delle transazioni oggetto di esame. Gli Stati inoltre potrebbero valutare l’opportunità di adottare ed applicare approcci cd. “cooperativi” in tema di verifiche fiscali nell’UE.

Nella fase della **composizione delle controversie**, è infine di fondamentale rilevanza la possibilità di poter giungere ad una risoluzione efficiente e tempestiva nel quadro delle procedure amichevoli convenzionali e della convenzione arbitrale.

## **Le linee guida sui compensating adjustments**

I cd. “compensating adjustments” (rettifiche di compensazione) sono **rettifiche** dei prezzi di trasferimento “nel cui ambito il contribuente dichiara al fisco un prezzo di trasferimento che, a suo parere, è un prezzo di piena concorrenza per una transazione controllata, anche se questo prezzo è diverso da quello effettivamente pattuito tra le imprese associate”.

In materia di compensating adjustments, le **pratiche nazionali** sono piuttosto **differenti**. In particolare, condizioni, procedure e i tempi per effettuare tali rettifiche variano da uno Stato membro all'altro: siffatta situazione può determinare, come rilevato dalla Commissione europea, sia una doppia imposizione sia una doppia non imposizione.

È pertanto necessario che a livello nazionale e internazionale vengano fissati i principi e dettati gli orientamenti pratici volti ad evitare i suindicati fenomeni, derivanti dal fatto che gli Stati membri applicano approcci diversi in materia di rettifiche di compensazione.

Le raccomandazioni della Commissione europea si applicano alle rettifiche di compensazione effettuate in contabilità da parte del contribuente e illustrate nella documentazione dei prezzi di trasferimento del contribuente medesimo.

Gli Stati membri dovrebbero accettare una rettifica di compensazione effettuata dal contribuente (sia in aumento che in diminuzione) nel caso in cui quest'ultimo abbia soddisfatto le seguenti **condizioni**:

- gli **utili** delle imprese collegate interessate sono **calcolati simmetricamente**, vale a dire, le imprese che partecipano a una transazione dichiarano lo stesso prezzo per la rispettiva transazione in ciascuno degli Stati membri coinvolti;
- il contribuente ha compiuto tutto quanto sia ragionevole per ottenere un risultato conforme al principio di **dilibera concorrenza**;
- l'approccio applicato dal contribuente è **coerente** nel tempo;
- la rettifica è stata effettuata **prima della presentazione della dichiarazione** dei redditi;
- il contribuente è in grado di spiegare i motivi e le ragioni alla base della rettifica, qualora lo richieda almeno uno degli Stati membri coinvolti.