

Bruxelles, 4.6.2014  
COM(2014) 315 final

ANNEXES 1 to 3

## **ALLEGATI**

- I. Relazione sulle rettifiche secondarie**
- II. Relazione sulla gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento**
- III. Relazione sulle rettifiche di compensazione**

*alla*

**COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO, AL  
CONSIGLIO E AL COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO**

**relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel  
periodo dal luglio 2012 al gennaio 2014**

**ALLEGATO I**  
**RELAZIONE SULLE RETTIFICHE SECONDARIE**

## **1. Contesto**

1. Il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (FCPT), nel quadro del suo programma di lavoro 2011-2015, ha preso in considerazione le cosiddette rettifiche secondarie relativamente ai prezzi di trasferimento, in quanto tali rettifiche possono dar luogo a una doppia imposizione. Un questionario diffuso nel giugno 2011 ha fatto il punto sulla situazione esistente al 1° luglio 2011 in ciascuno Stato membro ed è servito a elaborare una panoramica sugli aspetti giuridici e amministrativi/pratici nei vari paesi. Il documento JTPF/018/REV1/2011 riporta tutte le risposte dei 27 Stati membri e, in occasione della riunione dell'FCPT del giugno 2012 è stato elaborato e discusso un progetto di documento di discussione sulle rettifiche secondarie (doc. JTPF/010/2012/EN). La presente relazione è stata discussa e approvata nel corso della riunione dell'FCPT dell'ottobre 2012.

## **2. Definizione e ambito di applicazione**

2. È possibile che la rettifica dei prezzi di trasferimento sia accompagnata da una cosiddetta "rettifica secondaria". Il Glossario dell'OCSE sugli orientamenti relativi ai prezzi di trasferimento definisce come rettifica secondaria *"una rettifica che risulta dall'applicazione di un'imposta a una transazione secondaria nei casi inerenti ai prezzi di trasferimento"*, e come transazione secondaria *"una transazione considerata come una transazione occulta da alcuni paesi sulla base della loro normativa interna, dopo aver proposto una rettifica primaria al fine di rendere conforme a essa l'allocazione effettiva degli utili. La transazione secondaria può assumere la forma di dividendi occulti (ossia voci trattate come se fossero dividendi, anche se normalmente non sarebbero considerate come tali), conferimenti occulti di capitale o finanziamenti occulti"*.
3. In alcuni Stati la legislazione in materia di prezzi di trasferimento ammette o richiede l'esecuzione di "transazioni secondarie" al fine di rendere conforme alla rettifica primaria la ripartizione effettiva degli utili. La doppia imposizione può verificarsi in quanto la stessa transazione secondaria può avere conseguenze fiscali e dà luogo a una rettifica. Per esempio, l'importo della rettifica dell'utile destinato a una società controllata in una transazione con un'impresa madre non residente può essere considerato dalla competenza sussidiaria un presunto dividendo versato alla società madre e si può applicare una ritenuta fiscale.
4. Gli effetti delle rettifiche secondarie vengono annullati se lo sono anche quelli della rettifica primaria. Le rettifiche secondarie sotto forma di dividendi occulti possono dar luogo a una doppia imposizione se l'altro Stato non prevede la concessione di un credito d'imposta o di un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 23 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE per la ritenuta alla fonte risultante dalla rettifica secondaria. Benché il Commento all'articolo 10 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE affermi già nel paragrafo 28 che i dividendi occulti sono disciplinati dall'articolo 10 e dalle norme per l'eliminazione delle doppie imposizioni, l'altro Stato può semplicemente non riconoscere tale presunta transazione, il che dà luogo

all'applicazione di una ritenuta alla fonte (cfr il par. 4.69 degli orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento).

5. Il modello di convenzione fiscale dell'OCSE non impedisce l'effettuazione di rettifiche secondarie quando sono ammesse dalla normativa interna<sup>1</sup>. Le amministrazioni fiscali sono tuttavia invitate "a strutturare tali rettifiche in modo che le conseguenti possibilità di doppia imposizione siano ridotte al minimo, salvo quando il comportamento del contribuente denota l'intenzione di occultare un dividendo allo scopo di evitare la ritenuta alla fonte." (par. 4.71 degli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento).
6. Su 27 Stati membri, 9 dispongono di una normativa riguardante le rettifiche secondarie. Le risposte al questionario indicano che in alcuni di questi 9 Stati membri le rettifiche secondarie sono discrezionali.

**R 1:**

**L'applicazione di rettifiche secondarie può dar luogo a una doppia imposizione. Pertanto, se tali rettifiche non sono obbligatorie, si raccomanda agli Stati membri di non effettuarle nei casi in cui determinino doppie imposizioni. Qualora, ai sensi della normativa di uno Stato membro, le rettifiche secondarie siano obbligatorie, si raccomanda agli Stati membri di prevedere metodi e mezzi per evitare la doppia imposizione (per esempio adoperandosi per risolverla tramite una procedura amichevole o consentendo il rimpatrio dei fondi in una fase precedente, ove possibile). Queste raccomandazioni presuppongono che il comportamento del contribuente non denoti l'intenzione di occultare un dividendo allo scopo di evitare la ritenuta alla fonte<sup>2</sup>.**

7. Nella maggior parte degli Stati membri in cui le rettifiche secondarie sono possibili/obbligatorie, tali rettifiche vengono trattate come distribuzione occulta di utili e sono pertanto considerate dividendi occulti, potenzialmente soggetti a ritenuta alla fonte.
8. Le rettifiche secondarie possono inoltre assumere altre forme (per esempio un prestito occulto). Gli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento (par. 4.70) sottolineano che queste transazioni ipotetiche possono comportare delle complicazioni, per esempio difficoltà relative al calcolo degli interessi su tali prestiti. Nelle risposte al questionario, la maggior parte degli Stati membri non ha fatto riferimento a questo tipo di transazioni occulte. Il motivo può risiedere nella volontà, da parte degli Stati membri, di evitare le relative complicazioni ed effettuare in genere rettifiche secondarie sotto forma di dividendi/contributi occulti. I dividendi e i contributi occulti tra una società controllata dell'UE e una società madre dell'UE riducono al minimo il rischio di doppia imposizione perché non comportano come conseguenza una ritenuta alla fonte (cfr. la sezione 3).

<sup>1</sup> Paragrafo 9 del Commento all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE.

<sup>2</sup> Riserva da parte della Repubblica Italiana: la Repubblica Italiana non prevede disposizioni interne in merito alle rettifiche secondarie e ritiene che debba spettare principalmente agli Stati membri dotati di una legislazione in materia di rettifiche secondarie strutturare tali rettifiche in modo da ridurre al minimo le conseguenti possibilità di doppia imposizione. In linea di principio, la Repubblica Italiana non concede esenzioni fiscali per la ritenuta alla fonte risultante dalla rettifica secondaria operata dall'altro Stato membro che ha dato luogo alla doppia imposizione.

**R 2:**

**Considerando le ulteriori complicazioni che le rettifiche secondarie comportano, si raccomanda agli Stati membri di conferire a tali rettifiche all'interno dell'UE il carattere di dividendi occulti o di conferimenti occulti di capitale anziché di prestiti occulti, purché non sia previsto il rimpatrio.**

9. Se viene effettuata una rettifica primaria tra società indirettamente associate, può sorgere una situazione più problematica, che alcuni Stati membri possono risolvere supponendo che siano stati effettuati una distribuzione di utili alla società madre e un conferimento di capitale di quest'ultima a favore della società controllata (par. 4.70 OECD degli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento).
10. La presente relazione si concentra sulle transazioni secondarie, sotto forma di dividendi occulti, tra entità residenti/con sede nell'UE e riguarda – in base al quadro giuridico esistente nell'UE – i metodi per ridurre al minimo la doppia imposizione e altri oneri fiscali e amministrativi (per esempio le sanzioni) derivanti da rettifiche secondarie<sup>3</sup>.
11. Le sezioni seguenti riguardano l'applicazione della direttiva UE sulle società madri e figlie (DSMF) (cfr. la sezione 3), le situazioni in cui gli Stati membri possono considerare l'idea di concedere un'esenzione fiscale se il contribuente rimpatria i fondi nell'ambito di una procedura amichevole (sezione 4.2) o in una fase precedente (sezione 4.3), nonché le sanzioni e gli aspetti procedurali/amministrativi (sezioni 5 e 6).

### **3. Direttiva sulle società madri e figlie (DSMF)**

12. Qualora le rettifiche secondarie vengano trattate come distribuzione occulta di utili e conferimento di capitale e siano pertanto considerate dividendi occulti, nell'ambito dell'UE l'applicazione della DSMF (articoli 4 e 5) non dà luogo all'imposizione di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società figlia a favore della propria società madre.
13. Attualmente nove Stati membri dell'UE operano rettifiche secondarie (Austria, Bulgaria, Danimarca, Germania, Francia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Slovenia e Spagna). Nel caso in cui *una società figlia di uno Stato membro sia soggetta a una rettifica secondaria sulla base di una rettifica primaria dei prezzi di trasferimento riguardante una transazione con la propria società madre con sede in un altro Stato membro*, sette<sup>4</sup> di questi nove Stati membri non impongono alcuna ritenuta alla fonte ai sensi delle disposizioni della DSMF. Gli altri due Stati membri<sup>5</sup> ritengono invece che la DSMF non sia applicabile ai dividendi occulti.

---

<sup>3</sup> Ridurre al minimo le possibilità di doppia imposizione conseguenti alle rettifiche secondarie è una delle raccomandazioni del paragrafo 4.71 degli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

<sup>4</sup> Austria, Danimarca, Germania, Lussemburgo, Paesi Bassi, Slovenia e Spagna.

<sup>5</sup> Bulgaria e Francia.

## 4. Rimpatrio di fondi

### 4.1 Aspetti generali

14. In sostanza, il rimpatrio consiste di fatto nella restituzione dei capitali affinché i conti delle parti risultino in linea con l'obiettivo economico della rettifica primaria. Gli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento (par. 4.73) descrivono alcune delle modalità con cui si può effettuare il rimpatrio. Anche il Manuale OCSE in tema di efficace gestione delle procedure amichevoli (MEMAP)<sup>6</sup> contiene indicazioni in merito al rimpatrio, mentre gli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento (par. 4.76) raccomandano di discutere le questioni attinenti al rimpatrio nel quadro di una procedura amichevole, qualora quest'ultima sia stata avviata in relazione alla rettifica primaria collegata.
15. I termini di una procedura amichevole (PA) convenuta di comune accordo tra le autorità competenti (AC) e relativa a una rettifica dei prezzi di trasferimento riguardano specificamente il particolare accordo tra le due AC. Una volta che le AC abbiano concordato la definizione della presunta transazione, una PA comporta che vengano esaminati i due punti seguenti:
- se l'amministrazione fiscale (AF) che ha effettuato la rettifica secondaria intenda o meno astenersi dall'applicare la ritenuta alla fonte o se l'altra AF intenda o meno eliminare la doppia imposizione derivante, e
  - qualora si consideri la possibilità del rimpatrio, come eseguirlo e come garantire che non generi un ulteriore onere tassabile che possa dar luogo a una doppia imposizione.
16. Il MEMAP indica che è possibile raggiungere un accordo di rimpatrio in una fase precedente, per esempio durante una revisione contabile (cfr.4.3).

### 4.2 Rimpatrio nel corso di una PA

17. Se il rimpatrio fa parte di un accordo, i suoi termini possono variare, ma spesso consentono di effettuare il rimpatrio dei fondi sia tramite rimborso diretto o tramite una compensazione di conti tra società. Di norma, i termini concordati permettono inoltre a un contribuente di operare il rimpatrio entro un periodo di tempo ragionevole, convenuto di comune accordo, senza che lo Stato dal quale viene effettuato il rimpatrio applichi la ritenuta alla fonte e senza che vengano imposti ulteriori oneri fiscali nello Stato verso cui il rimpatrio viene effettuato. Il rimpatrio può essere sottoposto a verifica tramite revisione contabile.

---

<sup>6</sup> [http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en\\_2649\\_33753\\_36195905\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en_2649_33753_36195905_1_1_1_1,00.html)

**R 3:**

**Qualora le autorità competenti concordino, nell'ambito di una PA, sulla necessità di allineare effettivamente i conti all'obiettivo economico della rettifica primaria, gli Stati membri considerano il rimpatrio tramite rimborso diretto o tramite compensazione di conti fra aziende uno strumento adatto per conseguire tale risultato.**

**R 4:**

**Le amministrazioni fiscali devono essere consce che ai contribuenti occorrono fino a 90 giorni dalla data di notifica dell'accordo per eseguire effettivamente il rimpatrio.**

**R 5:**

**Se il rimpatrio viene concordato nell'ambito di una PA, si raccomanda che quest'ultima preveda espressamente che non venga applicata alcuna ritenuta alla fonte da parte dello Stato dal quale viene effettuato il rimpatrio e che non vengano imposti ulteriori oneri fiscali nello Stato membro verso cui il rimpatrio viene eseguito.**

18. Poiché un rimpatrio viene effettuato dopo la transazione iniziale, lo Stato membro verso cui verrà effettuato il relativo pagamento può considerare che quest'ultimo debba comprendere una componente di interessi al fine di compensare il proprio contribuente residente per l'impiego dei suoi fondi da parte dell'impresa straniera associata per il tempo intercorrente fra la transazione iniziale e il rimpatrio. Tuttavia, un approccio di questo tipo finirebbe per complicare ulteriormente il rimpatrio e potrebbe comportare a sua volta conseguenze di carattere fiscale.

**R 6:**

**Qualora la PA avvenga tra Stati membri si raccomanda, per motivi di semplificazione, che gli Stati membri permettano, ove possibile, che il rimpatrio avvenga senza la maturazione di interessi e che ciò sia espressamente previsto dalla PA.**

#### ***4.3 Rimpatrio in una fase precedente (per esempio una revisione contabile)***

19. Alcuni Stati hanno elaborato dei sistemi per evitare la potenziale doppia imposizione, rinunciando a transazioni secondarie e rettifiche secondarie, qualora un rimpatrio avvenga già in fase di revisione contabile. Il rimpatrio effettuato in una fase iniziale, quale appunto la fase di revisione, dal punto di vista del contribuente richiederebbe il raggiungimento di un'intesa su come allineare i conti alle rettifiche primarie e, dal punto di vista di un'AF, un accordo per definire questa intesa (alcuni Stati membri possono solo concordare la rinuncia alla transizione/rettifica secondaria nel quadro di una PA). Occorre inoltre un ulteriore trattamento corrispondente da parte dell'altra AF interessata. Il fatto di garantire tale trattamento può comportare l'obbligo di informare l'altro Stato membro, in base alle norme sugli scambi di informazioni, o di avviare una PA dal momento che la rettifica primaria potrebbe non risultare accettabile per l'altra AF. Va osservato che, ai sensi dell'articolo 25 del modello di convenzione fiscale

dell'OCSE, un contribuente può avviare una PA già nel momento in cui ritiene che le misure adottate da un paese diano probabilmente luogo a una doppia imposizione<sup>7</sup>.

**R 7:**

**se uno Stato membro considera la possibilità di effettuare un rimpatrio in una fase iniziale, per esempio in fase di revisione contabile, si raccomanda di garantire che l'altro Stato membro venga contestualmente informato tramite una procedura di scambio d'informazioni o venga informato dal contribuente (se questi è d'accordo).**

**R 8:**

**Un accordo di rimpatrio convenuto in fase di revisione non dovrebbe precludere una richiesta di PA da parte del contribuente, né dovrebbe indicare accordo o disaccordo rispetto a una relazione di revisione contabile.**

## 5. Sanzioni

20. In alcuni Stati membri le rettifiche secondarie possono essere soggette a sanzioni specifiche o possono comportarne in base al regime sanzionatorio generale. La relazione di sintesi dell'FCPT dell'UE sulle sanzioni<sup>8</sup> già espone i diversi regimi sanzionatori dell'UE e, nella sezione 5, fa presente che nella maggior parte degli Stati membri è prevista la possibilità di astenersi dall'applicare sanzioni (purché lo Stato membro non ritenga grave la violazione). Inoltre afferma che le sanzioni dovrebbero essere commisurate al prezzo di trasferimento definitivo concordato. Questa conclusione si può anche interpretare nel senso che le sanzioni dovrebbero riguardare solo la rettifica dei prezzi di trasferimento in sé, ossia la rettifica primaria e non quella secondaria.

**R 9:**

**Qualora occorra una rettifica secondaria, gli Stati membri dovrebbero astenersi dall'applicare una sanzione relativamente a tale rettifica.**

21. Nel caso in cui vengano tuttavia applicate sanzioni alle rettifiche secondarie, è bene considerare la possibilità di trattare tali sanzioni in una PA per garantire l'eliminazione della doppia imposizione derivante dalle rettifiche secondarie.

**R 10:**

**Qualora le conseguenze fiscali di una rettifica secondaria vengano eliminate o ridotte in virtù di una PA, si raccomanda di eliminare o di ridurre in proporzione rispettivamente la relativa sanzione.**

<sup>7</sup> Paragrafo 14 del Commento all'articolo 25 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE.

<sup>8</sup> Relazione di sintesi dell'FCPT dell'UE sulle sanzioni che accompagna la comunicazione relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel periodo marzo 2007 – marzo 2009 (COM(2009) 472 definitivo).

## 6. Procedura di eliminazione della doppia imposizione

22. Nelle risposte al questionario sulle rettifiche secondarie (JTPF/018/REV1/2011), la maggior parte degli Stati membri che applicano rettifiche secondarie ha affermato di non considerare che i problemi di doppia imposizione derivanti da tali rettifiche siano trattati dalla convenzione sull'arbitrato (CA), mentre solo alcuni Stati membri affermano il contrario e altri hanno dichiarato che l'applicabilità della CA alle rettifiche secondarie rimane per loro una questione aperta. Tuttavia, la maggior parte degli Stati membri che applicano le rettifiche secondarie intende occuparsene nel corso di una PA. Pertanto, qualora non sia possibile evitare la doppia imposizione fin dall'origine, per esempio applicando la DSMF, un contribuente dovrebbe – in caso di doppia imposizione (potenziale) derivante da una rettifica secondaria – presentare due richieste, ossia una richiesta ai sensi della convenzione sull'arbitrato e una richiesta di PA. Quest'ultima implicherebbe in ogni caso la conclusione di un trattato fra Stati membri che contempli una disposizione in materia di PA comparabile all'articolo 25 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (e che contenga preferibilmente una clausola compromissoria ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE).

### **R 11:**

**Dal momento che i contribuenti possono non essere consci che in talune situazioni è necessario presentare una richiesta a parte per evitare la doppia imposizione derivante da rettifiche secondarie, gli Stati membri secondo i quali tali rettifiche non possono essere trattate in base alla CA sono invitati a evidenziare, nei loro orientamenti pubblici, che per eliminare la doppia imposizione derivante dalle rettifiche secondarie può rendersi necessaria una richiesta separata ai sensi dell'articolo 25 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Per motivi di efficienza si raccomanda ai contribuenti di trasmettere entrambe le richieste nella stessa lettera.**



## ALLEGATO II

### RELAZIONE SULLA GESTIONE DEL RISCHIO IN MATERIA DI PREZZI DI TRASFERIMENTO

#### Contesto

1. Il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (FCPT) ha ritenuto che la valutazione del rischio rappresenti un aspetto importante dei prezzi di trasferimento e l'ha inclusa nel suo programma di lavoro per il periodo 2011-2015<sup>9</sup>. I lavori sul tema sono cominciati con la presentazione dei rispettivi approcci alla gestione del rischio da parte di tre Stati membri<sup>10</sup> e di membri non governativi (MNG)<sup>11</sup>. Successivamente è stato istituito un sottogruppo per preparare il dibattito. Fin dall'inizio si avvertiva che limitare la portata del progetto alla valutazione dei rischi non sarebbe stata una scelta ottimale. Pertanto l'ambito del progetto è stato esteso alla "gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento" in generale, in modo che riguardasse tutto il processo finalizzato a garantire che i prezzi di trasferimento vengano determinati, in ultima analisi, conformemente al principio di piena concorrenza. L'FCPT è stato informato sui progressi dei lavori del sottogruppo durante le riunioni dell'ottobre 2012 e del febbraio 2013.
2. Considerando l'esauriente materiale sulla gestione del rischio già disponibile al pubblico (per esempio quello a cura dell'OCSE<sup>12</sup>), e al fine di evitare la duplicazione dei lavori, la relazione farà riferimento a conclusioni opportune contenute in tale materiale e sottolineerà in particolar modo la situazione specifica dell'UE.
3. Date le diverse situazioni economiche, la varietà di transazioni nell'ambito di un'azienda multinazionale, i diversi ambienti giuridici e amministrativi e le differenze per quanto concerne le risorse disponibili negli Stati membri, non è possibile elaborare un approccio universale su come gestire concretamente ed efficacemente il rischio connesso ai prezzi di trasferimento. Pertanto la presente relazione ha lo scopo di indicare le migliori prassi per un'efficace gestione del rischio in quest'ambito, concentrandosi in particolare sugli aspetti specifici per gli Stati membri e le aziende nell'UE. Gli Stati membri e i contribuenti sono invitati a utilizzare questi orientamenti nei limiti delle loro capacità e nel rispetto delle leggi per affrontare in modo efficace i rischi afferenti ai prezzi di trasferimento.

#### 1. Preambolo

4. L'applicazione e l'osservanza delle norme in materia di prezzi di trasferimento in quanto espressione del principio di piena concorrenza ai sensi dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (MCF OCSE) possono richiedere notevoli

---

<sup>9</sup> Cfr. il documento JTPF/016/2011/EN.

<sup>10</sup> Paesi Bassi (riunione dell'FCPT del 26 ottobre 2011, punto 6 dell'ordine del giorno), Austria e Regno Unito (riunione dell'FCPT dell'8 marzo 2012, punto 6 (ii) dell'ordine del giorno).

<sup>11</sup> Riunione dell'FCPT del 26 ottobre 2011, punto 6 dell'ordine del giorno.

<sup>12</sup> Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "How to deal effectively with the Challenges of Transfer Pricing" ["Come affrontare efficacemente le sfide dei prezzi di trasferimento"] (2012); OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment [Manuale dell'OCSE sulla valutazione del rischio in materia di prezzi di trasferimento] (2013).

risorse rispettivamente alle amministrazioni fiscali e ai contribuenti. L'FCPT riconosce che le risorse disponibili per i prezzi di trasferimento sono limitate e dovrebbero pertanto essere impiegate in modo efficace. Di conseguenza, nella presente relazione il concetto di "**rischio connesso ai prezzi di trasferimento**" non riguarda soltanto il rischio che tali prezzi non vengano determinati in conformità al principio di piena concorrenza<sup>13</sup>, ma anche il rischio che le risorse non vengano ripartite efficacemente al fine di garantire che i prezzi di trasferimento vengano determinati in conformità al principio di piena concorrenza.

5. L'FCPT è alla ricerca di soluzioni pratiche per l'applicazione corretta di tale principio nell'UE. In linea con questo compito, il ruolo svolto dall'FCPT nel contesto della gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento è quello di assistere gli Stati membri e i contribuenti nel coordinamento delle loro azioni, garantendo la trasparenza e lavorando sulla base di approcci armonizzati.

**R 1:**

**Si raccomanda di rispettare i seguenti principi generali nella gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento.**

- È preferibile adottare un **approccio cooperativo** basato sul dialogo e sulla fiducia. Un approccio cooperativo è, *inter alia*, caratterizzato dalla comunicazione tra l'amministrazione fiscale e il contribuente in fase iniziale, ossia già nel momento in cui si prende in considerazione la possibilità di un audit, lo si prepara o lo si sta di fatto avviando. Una comunicazione tempestiva può evitare sia fraintendimenti sia una ripartizione inefficace delle risorse, contribuendo a concentrare l'attenzione sugli aspetti più critici che concorrono a un'efficace gestione del rischio. Un approccio cooperativo comporta la divulgazione e la comprensione, da parte del contribuente, di fatti e circostanze del caso in esame.
- È bene tentare di **individuare gli aspetti che comportano un rischio più elevato dei prezzi di trasferimento** rispetto ad altri e tenere in conto i beni patrimoniali specifici delle PMI<sup>14</sup>.
- Una gestione efficace del rischio implica inoltre una **ripartizione delle risorse a favore di settori che presentano un rischio elevato dei prezzi di trasferimento**.
- Dovrebbero essere disponibili strumenti giuridici per gestire efficacemente situazioni che presentano un rischio elevato dei prezzi di trasferimento.
- Per evitare l'impiego superfluo di risorse, è importante garantire che tutte le misure previste siano **accuratamente mirate e adatte** alle circostanze del caso, tenendo conto delle risorse disponibili e degli oneri che tali misure comportano.

6. Tuttavia, si dovrebbe sottolineare che l'approccio cooperativo è valido solo quando si ha a che fare con un **contribuente collaborativo**. Per stabilire se il contribuente possa essere ritenuto collaborativo, ci si può basare sui suoi precedenti con le procedure

<sup>13</sup> L'OCSE ha identificato i prezzi di trasferimento, in particolare per quanto concerne il trasferimento dei rischi e dei beni immateriali, tra i settori più sensibili nell'ambito del suo progetto "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) ["L'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili"].

<sup>14</sup> Cfr. il documento JTPF/001/FINAL/2011/EN.

amministrative (per esempio le revisioni contabili)<sup>15</sup>, sulla trasparenza o sull'esistenza di una documentazione conforme al codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate dell'UE (DPT UE)<sup>16</sup> che possa essere messa a disposizione dell'amministrazione fiscale.

## 2. Le varie fasi dei prezzi di trasferimento

7. Questa parte è strutturata in base alle tre fasi che di norma vengono seguite da un fascicolo riguardante i prezzi di trasferimento:
  - fase iniziale – periodo antecedente a un audit sulle questioni relative ai prezzi di trasferimento;
  - fase di verifica – periodo compreso tra l'inizio e la conclusione di un audit;
  - fase di risoluzione – periodo durante il quale l'autorità fiscale e il contribuente cercano di risolvere eventuali discrepanze.

### 2.1 La fase iniziale

8. È noto che gli Stati membri seguono diverse prassi in merito all'organizzazione delle loro procedure amministrative e, in particolare, dei loro audit. In alcuni Stati membri i contribuenti vengono selezionati per essere sottoposti a un audit in base a criteri generali come dimensioni dell'azienda, ubicazione della sede o settore industriale. L'obiettivo concreto dell'audit, ossia i prezzi di trasferimento, viene determinato in una fase successiva. In altri Stati membri la procedura prevede che i contribuenti vengono selezionati appositamente per un audit riguardante i prezzi di trasferimento. La presente relazione non è finalizzata a operare una distinzione rigorosa e universale tra le varie fasi; pertanto l'espressione "fase iniziale" nel contesto di questa sede dovrebbe essere interpretata nel senso di indicare il periodo che precede un impegno rilevante di risorse da parte dell'amministrazione fiscale per indagare effettivamente se i prezzi di trasferimento vengano determinati in conformità al principio di piena concorrenza, a prescindere dal fatto che tale indagine sia già considerata un audit o un pre-audit nella prassi amministrativa dello Stato membro.
9. L'obiettivo della fase iniziale è permettere all'amministrazione fiscale di stabilire in modo fondato se sia opportuno, alla luce del rischio individuato e delle risorse disponibili, eseguire un'ulteriore indagine (la fase di verifica) e, in tal caso, in merito a cosa. Di conseguenza, un'amministrazione fiscale dovrebbe essere anche preparata a non avviare/continuare un audit su questioni relative ai prezzi di trasferimento se la fase iniziale rivela l'assenza o la presenza di un rischio ridotto relativo ai prezzi di trasferimento.
10. Generalmente si dovrebbero considerare i seguenti aspetti per strutturare la fase iniziale in modo efficace:
  - occorre una determinata **quantità d'informazioni** per valutare se un rischio relativo ai prezzi di trasferimento richieda ulteriori interventi. Tali informazioni possono essere messe a disposizione dell'amministrazione fiscale da varie fonti

---

<sup>15</sup> Cfr. *infra* il paragrafo 19 e la Raccomandazione 10.

<sup>16</sup> Comunicazione della Commissione (COM(2005)543) del 10 novembre 2005.

quali fonti accessibili al pubblico, risultati di audit precedenti, informazioni richieste automaticamente (per esempio nel contesto della dichiarazione dei redditi) o appositamente (per esempio tramite la pubblicazione di questionari specifici sui prezzi di trasferimento)<sup>17</sup>.

**R 2:**

**Le richieste di ulteriori informazioni dovrebbero tenere conto sia delle esigenze delle amministrazioni fiscali e dei loro diversi approcci, da una parte, sia dell'onere imposto al contribuente dall'altra. Occorre considerare in particolare modo i seguenti aspetti:**

- **quali informazioni siano effettivamente necessarie per la fase iniziale;**
- **quale sia il momento più opportuno per richiederle;**
- **quale sia la forma adatta per richiederle e**
- **quale onere venga imposto al contribuente effettuando la richiesta.**

**Più in generale, spesso comprendere i fatti e le circostanze è considerato maggiormente utile delle cifre pure e semplici.**

- Le informazioni ottenute devono essere valutate per stabilire se **rivelino la presenza di rischi in merito ai prezzi di trasferimento** che rendano opportuno uno stanziamento di risorse maggiori. Pertanto è necessario sapere quali fattori creino questi rischi, quali siano gli scenari tipici che li scatenano e come valutare le informazioni disponibili rispetto a tali fattori di rischio<sup>18</sup>. A questo scopo sarebbe utile disporre di un **quadro organizzativo** che permetta di decidere se (in considerazione del rischio e delle risorse disponibili) sia opportuno intraprendere ulteriori passi<sup>19</sup>. Alcuni Stati membri, per esempio, hanno maturato una valida esperienza avendo istituito un gruppo di esperti di prezzi di trasferimento (consiglio sui PT) che decidono come procedere in merito alle questioni e ai casi specifici relativi ai PT.

---

<sup>17</sup> Cfr. per esempio il capitolo 3 dello Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing" e il capitolo 4 del progetto di manuale dell'OCSE sulla valutazione del rischio in materia di prezzi di trasferimento.

<sup>18</sup> Cfr. per esempio il capitolo 2 dello Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing" e il capitolo 4 del progetto di manuale dell'OCSE sulla valutazione del rischio in materia di prezzi di trasferimento.

<sup>19</sup> Cfr. per esempio Commissione europea: Guida sulla gestione del rischio per le amministrazioni fiscali (2006) ("Guida della CE 2006")

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf) e il capitolo 5 del progetto di manuale dell'OCSE sulla valutazione del rischio in materia di prezzi di trasferimento.

**R 3a:**

**Quando si considera la possibilità di applicare approcci basati sui rischi, si raccomanda di elaborare criteri specifici che indichino il rischio relativo ai prezzi di trasferimenti.**

**R 3b:**

**Si raccomanda di istituire un'organizzazione amministrativa adeguata che permetta a un'amministrazione fiscale di decidere in maniera fondata se occorra impiegare ulteriori risorse per un determinato caso/ambito dell'audit.**

- Alcuni Stati membri hanno maturato una buona esperienza avendo istituito un cosiddetto **accordo cooperativo di applicazione**<sup>20</sup> con i contribuenti, ossia mantenendo la comunicazione sulle questioni attinenti ai prezzi di trasferimento tra il contribuente e l'amministrazione fiscale prima che venga compilata la dichiarazione dei redditi o ancor prima che la transazione abbia luogo. Tale approccio è accolto con favore anche dai contribuenti in virtù della loro esperienza.

**R 4:**

**Pur riconoscendo che un accordo cooperativo di applicazione possa non essere ritenuto adeguato in tutti gli Stati membri per via dei loro rispettivi quadri e prassi di carattere amministrativo, si raccomanda almeno di attuare le misure che consentano la comunicazione tra contribuenti e amministrazioni fiscali in una fase iniziale. Ciò risulterebbe particolarmente utile qualora il contribuente identifichi aspetti relativi ai prezzi di trasferimento che possano dar luogo a problemi sostanziali o di carattere amministrativo.**

11. Ci sono inoltre situazioni in cui sarebbe ragionevole comunicare all'altra o alle altre amministrazioni fiscali coinvolte la presenza di un rischio relativo ai prezzi di trasferimento che sia stato individuato in un'amministrazione fiscale. La direttiva UE relativa alla cooperazione amministrativa<sup>21</sup> prevede un quadro praticabile per **scambiare tali informazioni relative alla valutazione del rischio** in modo efficace e in una fase iniziale. In tale fase, tuttavia, il grado di dettaglio delle informazioni trasmesse dovrebbe essere piuttosto ridotto, in quanto l'obiettivo dello scambio è impedire l'insorgere di problemi a seguito di audit precoci o tardivi, oppure programmare un audit simultaneo o congiunto.

<sup>20</sup> Approcci di questo tipo vengono seguiti, per esempio, nei Paesi Bassi e nel Regno Unito. La Commissione europea fornisce orientamenti in proposito nella Guida sulla gestione del rischio di conformità per le amministrazioni fiscali (2010) ("Guida della CE 2010"):

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf) e il capitolo 6 del manuale dell'OCSE sulla valutazione del rischio in materia di prezzi di trasferimento.

<sup>21</sup> Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, GU L 64, dell'11.3.2011.

**R 5:**

**Si raccomanda agli Stati membri di scambiare informazioni sui rischi relativi ai prezzi di trasferimento in base alla direttiva UE sulla cooperazione amministrativa (2011/16/UE) qualora sia previsto l'insorgere di problemi sostanziali o di carattere amministrativo tra gli Stati membri coinvolti o un'azione congiunta delle amministrazioni fiscali potrebbe essere ritenuta una reazione opportuna.**

## ***2.2 La fase di verifica***

12. Ai fini della presente relazione, la "fase di verifica" comincia con la decisione di impegnare seriamente le risorse di un'amministrazione fiscale per verificare concretamente se i prezzi di trasferimento siano stati determinati in conformità al principio di piena concorrenza. Durante tale fase è importante che la procedura sia strutturata nel modo più efficace possibile e che le risorse disponibili vengano impiegate per portare a termine l'audit il più rapidamente possibile.
13. Un processo di audit efficace si basa su un esito attendibile della fase iniziale, ossia un risultato che identifichi i settori che comportano un rischio connesso ai prezzi di trasferimento sul quale sia opportuno svolgere ulteriori indagini. Inoltre, è importante stabilire un **piano di lavoro** che indichi le misure che verranno probabilmente adottate e le tempistiche previste per entrambe le parti (l'amministrazione fiscale e il contribuente). La realizzazione di questo piano di lavoro può servire a garantire un processo efficace e improntato alla comprensione reciproca.

**R 6:**

**Si raccomanda di definire un piano di lavoro per l'audit che riguardi sia i punti di vista sia i provvedimenti da parte dell'amministrazione fiscale e da parte del contribuente.**

L'appendice alla presente relazione contiene un esempio di questo piano di lavoro.

**R 7:**

**Si raccomanda di tenere conto degli aspetti seguenti durante la fase di verifica<sup>22</sup>.**

- **L'importanza di stabilire innanzitutto una comprensione reciproca dei fatti e delle circostanze alla base delle transazioni selezionate come oggetto di ulteriori esami nel contesto dell'azienda e del settore in cui il contribuente opera, prima di applicare le norme in materia di prezzi di trasferimento. A questo scopo può essere utile rivolgersi a esperti del settore o dell'industria.**
- **Un grado elevato di cooperazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale: per esempio, si ritiene che sia vantaggioso per l'intero processo instaurare subito un dialogo aperto e continuo. Sono utili anche incontri faccia a faccia ben organizzati come lo è, in genere, abbreviare il più possibile i tempi tra la transazione e l'audit, se non addirittura prevedere una comunicazione in tempo reale tra il contribuente e l'amministrazione fiscale.**
- **Come già è stato detto nel preambolo, tutte le misure e le richieste dovrebbero essere accuratamente mirate e si dovrebbe mantenere un equilibrio ragionevole tra l'utilità delle informazioni sollecitate per la questione in esame e l'onere che la richiesta comporta sia per i contribuenti sia per l'amministrazione fiscale.**

14. In determinate circostanze, le soglie di sicurezza e altre misure di semplificazione possono contribuire a una gestione efficace dei rischi connessi ai prezzi di trasferimento<sup>23</sup>.
15. Un altro aspetto che dovrebbe essere evidenziato è la necessità di permettere al contribuente di dimostrare all'amministrazione fiscale, mediante la documentazione pertinente, che i suoi prezzi di trasferimento sono stati determinati in conformità al principio di piena concorrenza. Nonostante il grado variabile di attuazione, da parte degli Stati membri, dei requisiti relativi alla documentazione specifica, si può concludere che – considerata la natura bilaterale o multilaterale dei prezzi di trasferimento – è bene definire le caratteristiche principali comuni di tale documentazione. Se, dal punto di vista del contribuente, queste caratteristiche chiave potrebbero servire a ridurre l'onere degli adempimenti, risulterebbero vantaggiose anche per l'amministrazione fiscale, che così si avvarrebbe della disponibilità di informazioni standardizzate nella cooperazione internazionale e nell'elaborazione di norme comuni. Nell'Unione europea, la DPT UE che è stata redatta nel 2006 prevede un simile accordo quadro per la documentazione dei prezzi di trasferimento. Anche il

<sup>22</sup> Per ulteriori orientamenti cfr. il capitolo 5 dello Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing".

<sup>23</sup> Cfr. gli Orientamenti OCSE relativi ai prezzi di trasferimento, punto 4.125 della nuova sezione sulle soglie di sicurezza (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>).

fatto di mantenere la documentazione conforme alla DPT e di metterla a disposizione può essere considerato indice di un contribuente collaborativo. La DPT UE è composta da un masterfile, contenente informazioni generali sull'azienda e sul suo sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento pertinenti e accessibili a tutti gli Stati membri interessati e, a integrazione del masterfile, una documentazione nazionale accessibile alle amministrazioni fiscali che hanno un interesse legittimo all'appropriato trattamento fiscale delle transazioni coperte dalla documentazione. Per quanto riguarda la documentazione nazionale, occorre mantenere un equilibrio tra la necessità di ottenere informazioni e l'onere amministrativo che gli obblighi comportano. Pertanto è bene che anche la documentazione riguardi in particolare i settori che presentano maggiori rischi e si concentri meno sui settori a rischio ridotto.

**R 8:**

**Nell'ambito degli approcci basati sui rischi in fatto di documentazione, si raccomanda di tenere conto degli aspetti seguenti:**

- **aspetti di natura quantitativa**, imponendo per esempio obblighi documentali minori per transazioni d'importo minore;
- **aspetti di natura qualitativa**, imponendo per esempio obblighi documentali minori per determinate transazioni a basso rischio;
- **aspetti relativi alle tempistiche**, per esempio evitando di imporre obblighi documentali annuali per transazioni continue i cui fatti e circostanze rimangono invariati e
- **la semplificazione** di talune transazioni, in conformità con le conclusioni dell'OCSE sulle soglie di sicurezza nella nuova versione dei paragrafi 4.93 – 4.131 dei suoi Orientamenti relativi ai prezzi di trasferimento. In tale contesto è altresì utile far riferimento agli orientamenti dell'FCPT sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto<sup>24</sup> e agli accordi di ripartizione dei costi (ARC) per i servizi che non producono beni immateriali<sup>25</sup>.

16. Un altro aspetto importante dei prezzi di trasferimento è la loro natura bilaterale (quando non multilaterale). Una rettifica primaria correttamente effettuata da uno Stato rende necessaria una rettifica corrispondente nell'altro Stato per evitare la doppia imposizione economica. Se uno Stato ha deciso di investire risorse in un audit cui sottopone uno specifico contribuente/in un particolare ambito dell'audit e da ciò consegue l'esecuzione di una rettifica primaria, anche l'altro Stato o gli altri Stati coinvolti devono investire risorse per stabilire se la rettifica sia giustificata in linea di principio e relativamente all'importo. L'altro Stato o gli altri Stati coinvolti dovranno inoltre decidere se occorre effettuare una rettifica corrispondente o se, in ultima analisi, si debba eliminare la doppia imposizione economica in base a una procedura amichevole (PA). La gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento non riguarda quindi solo lo Stato che considera l'eventualità di operare una rettifica primaria, ma anche gli altri Stati su cui tale rettifica influisce. C'è il rischio che gli Stati investano più risorse del necessario, per esempio a causa di disparità nelle tempistiche o del diverso livello delle informazioni. Il problema si moltiplica nei casi di natura multilaterale, in cui la rettifica coinvolge più di uno Stato. Un'azione

<sup>24</sup> Comunicazione della Commissione (COM(2011) 16 def.) del 25 gennaio 2011.

<sup>25</sup> Comunicazione della Commissione (COM(2012) 516 final) del 19 settembre 2012.



coordinata in una fase iniziale tra gli Stati membri interessati può contribuire a risolvere queste problematiche. La direttiva UE relativa alla cooperazione amministrativa (2011/16/UE) prevede **audit simultanei**<sup>26</sup>. Gli audit simultanei, o anche gli **audit congiunti**<sup>27</sup>, possono risultare particolarmente utili in tale contesto, considerata la natura bilaterale e multilaterale dei prezzi di trasferimento. Può essere vantaggiosa anche la possibilità, per i contribuenti, di proporre l'esecuzione di tali audit simultanei nelle situazioni in cui è prevedibile che sorgano dei problemi. Questa possibilità si potrebbe considerare una soluzione per colmare la distanza tra gli accordi preventivi sulla determinazione dei prezzi di trasferimento (APP), che in genere si applicano solo prima della valutazione e le PA, che in pratica, nella maggior parte dei casi, si applicano dopo una valutazione, anche se gli audit simultanei costituiscono uno strumento per lo scambio d'informazioni e i revisori potrebbero non avere l'autorità di negoziare accordi. Una documentazione comune conforme alla DPT UE è particolarmente utile per gli audit simultanei o congiunti.

17. Il vantaggio che i controlli simultanei comportano non si limita alla fase di verifica, ma può anche influire sulla fase di risoluzione. Per esempio, se viene effettuato un audit simultaneo, si possono richiedere informazioni nell'ambito di tale audit, in modo che entrambe le amministrazioni fiscali possano avere subito l'opportunità di risalire alle informazioni di cui possono avere bisogno a titolo di informazioni di minima per una successiva richiesta di PA. Si possono conseguentemente evitare i ritardi dovuti all'avvio del periodo di due anni previsto dall'articolo 7 della convenzione sull'arbitrato (CA).
18. Si riconosce che, inizialmente, l'esecuzione effettiva di audit simultanei e congiunti comporterà sfide giuridiche e di ordine pratico. Pertanto sarebbe utile elaborare o migliorare i quadri giuridici esistenti e orientamenti pratici sui controlli dei PT bilaterali o multilaterali. Si consiglia all'FCPT di considerare l'ipotesi di assumere questo compito in futuro.

**R 9a:**

**Considerata la natura bilaterale o multilaterale dei prezzi di trasferimento, si raccomanda di considerare la possibilità di effettuare, ove opportuno, audit simultanei ai sensi della direttiva sulla cooperazione amministrativa (2011/16/UE) o audit congiunti, ma di tenere conto che, specialmente nei primi tempi di attuazione di tale pratica, le capacità e l'esperienza di una o di entrambe le amministrazioni fiscali interessate potrebbero essere limitate.**

<sup>26</sup> L'articolo 12 della direttiva del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (2011/16/UE) prevede controlli simultanei. Nell'ambito di un **controllo simultaneo**, due o più Stati membri decidono di procedere a controlli simultanei **nel proprio territorio**, di una o più persone che presentano per loro un interesse comune o complementare al fine di scambiare informazioni così ottenute. Poiché, nel caso delle imposte dirette e dei prezzi di trasferimento il termine "audit" è più comune, la presente relazione usa l'espressione "audit simultaneo", che deve essere inteso come "controllo simultaneo" nel senso della direttiva.

<sup>27</sup> Secondo il paragrafo 7 della relazione del 2010 sul Forum dell'OCSE sull'amministrazione fiscale, "un **audit congiunto** può definirsi un audit in cui due o più paesi si uniscono a formare **un singolo gruppo di audit** per esaminare una o più questioni/una o più operazioni di uno o più soggetti passivi (sia persone giuridiche che persone fisiche) che svolgono attività commerciali transfrontaliere, includendo eventualmente operazioni transfrontaliere che coinvolgono società affiliate organizzate nei paesi partecipanti, e in cui i paesi hanno un interesse comune o complementare; in cui il contribuente presenta congiuntamente le spiegazioni e le informazioni richieste ai suddetti paesi; il gruppo di audit comprenderà rappresentanti delle autorità competenti di ciascun paese."

**R 9b:**

**Qualora il contribuente preveda già l'insorgere di problemi fra Stati membri connessi ai prezzi di trasferimento e/o gravi disparità in fatto di tempistiche, si raccomanda di richiedere un APP o di poter informare le amministrazioni fiscali interessate e proporre audit simultanei o congiunti.**

19. Per l'amministrazione fiscale è utile sapere se abbia a che fare con un contribuente collaborativo o meno. Possono costituire un indizio in tal senso i precedenti del contribuente in occasione degli audit già effettuati, precedenti che possono essere non solo di aiuto alle amministrazioni fiscali per quanto concerne i procedimenti futuri, ma anche al contribuente, che verrebbe così a conoscenza di un feedback e potrebbe essere incentivato a migliorare la situazione, ove necessario.

**R 10:**

**Come già sottolineato nel preambolo, una comunicazione efficace è vantaggiosa sia per il contribuente sia per l'amministrazione fiscale. Pertanto è bene che, durante le varie fasi dell'audit, entrambe le parti discutano non solo i contenuti, ma anche il processo di revisione; ciò è particolarmente vero all'inizio e al termine dell'audit.**

### **2.3 La fase di risoluzione**

20. Anche se tutte le parti interessate operano nel modo migliore, ci saranno casi in cui non sarà possibile pervenire a un accordo. Ci può essere dissenso tra il contribuente e l'amministrazione fiscale o, per esempio in caso di audit simultanei o congiunti, le amministrazioni fiscali interessate possono giungere a conclusioni diverse. In tali casi è importante stabilire se la questione si possa risolvere nell'ambito della fase di audit o se si possa dare il via alla cosiddetta **fase di risoluzione**<sup>28</sup>. Nella presente relazione, per "fase di risoluzione" si intendono ulteriori procedimenti (contenzioso o PA) qualora il contribuente intenda tali procedimenti. La decisione di avviare la fase di risoluzione non dovrebbe essere rinviata senza necessità.
21. Mentre la PA e il contenzioso vengono avviati su richiesta del contribuente, la composizione delle controversie richiede una decisione esplicita nel caso in cui non sia possibile concedere l'esenzione unilaterale. Alcuni Stati membri hanno affidato con esiti positivi a un **terzo il compito di esaminare** il caso e le aree di conflitto per valutare se sia opportuno avviare un contenzioso/una PA. Questo processo può essere stabilito a livello meramente interno o può coinvolgere persone esterne<sup>29</sup>.
22. Se non è possibile risolvere il caso di comune accordo, è bene disporre di un meccanismo efficiente per la risoluzione delle controversie in corso. Nell'UE questo meccanismo consiste nella convenzione sull'arbitrato (CA) e nel codice di condotta per l'effettiva attuazione della CA e, benché funzioni già bene, l'FCPT ha individuato diversi aspetti suscettibili di ulteriori miglioramenti<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Cfr. il capitolo 6 dello Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing".

<sup>29</sup> Cfr. il capitolo 6 della sezione sulla risoluzione alternativa delle controversie dello Studio del Forum sull'amministrazione fiscale dell'OCSE "Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing".

<sup>30</sup> Cfr. il documento JTPF/020/REV1/2012/EN.

**R 11:**

**Si raccomanda di istituire un quadro amministrativo per garantire che la decisione di avviare la fase di risoluzione avvenga in modo efficiente e tempestivo. Gli Stati membri e i contribuenti dovrebbero assicurare il corretto funzionamento della CA seguendo gli orientamenti del codice di condotta. Considerando l'elevato carico di lavoro per la PA, gli Stati membri potrebbero anche considerare l'eventualità di attuare i meccanismi di risoluzione alternativa delle controversie.**

### **3. Valutazione**

23. Le sfide riguardanti la gestione del rischio in materia di prezzi di trasferimento variano e cambiano col tempo. È possibile che i contribuenti e le amministrazioni fiscali debbano confrontarsi con nuovi problemi e strutture. L'FCPT concorda pertanto che occorra un certo periodo di tempo per valutare le esperienze acquisite con gli approcci basati sui rischi, che successivamente verranno condivise a livello di FCPT.

### **4. Conclusione**

24. L'applicazione del principio di piena concorrenza comporta il rischio che i prezzi di trasferimento non vengano determinati in conformità ad esso e che le risorse non vengano impiegate efficientemente per garantire tale conformità. Uno dei fattori utili a tale scopo è la disponibilità di orientamenti chiari e adeguati all'economia attuale e alla complessità delle operazioni delle multinazionali a livello mondiale. Gli approcci basati sui rischi servono a trattare i casi a rischio più elevato, compresi quelli con i contribuenti non collaborativi. A tale scopo è importante valutare i rischi, affrontarli efficacemente mediante gli audit e disporre di meccanismi in atto che risolvano le controversie in modo efficace e tempestivo. La presente relazione sottolinea che la situazione per le amministrazioni fiscali e per i contribuenti nell'UE si migliora fornendo, oltre agli strumenti generalmente disponibili, strumenti speciali per scambiare fattivamente informazioni, procedure di lavoro comuni per gli audit in generale e per approcci coordinati, una documentazione comune standardizzata e un meccanismo efficace di risoluzione delle controversie. La combinazione e l'effettiva applicazione di questi strumenti contribuisce ad affrontare validamente i rischi connessi ai prezzi di trasferimento.

## **Appendice: piano di lavoro per gli audit sui PT**

Nota esplicativa al piano di lavoro per gli audit sui PT

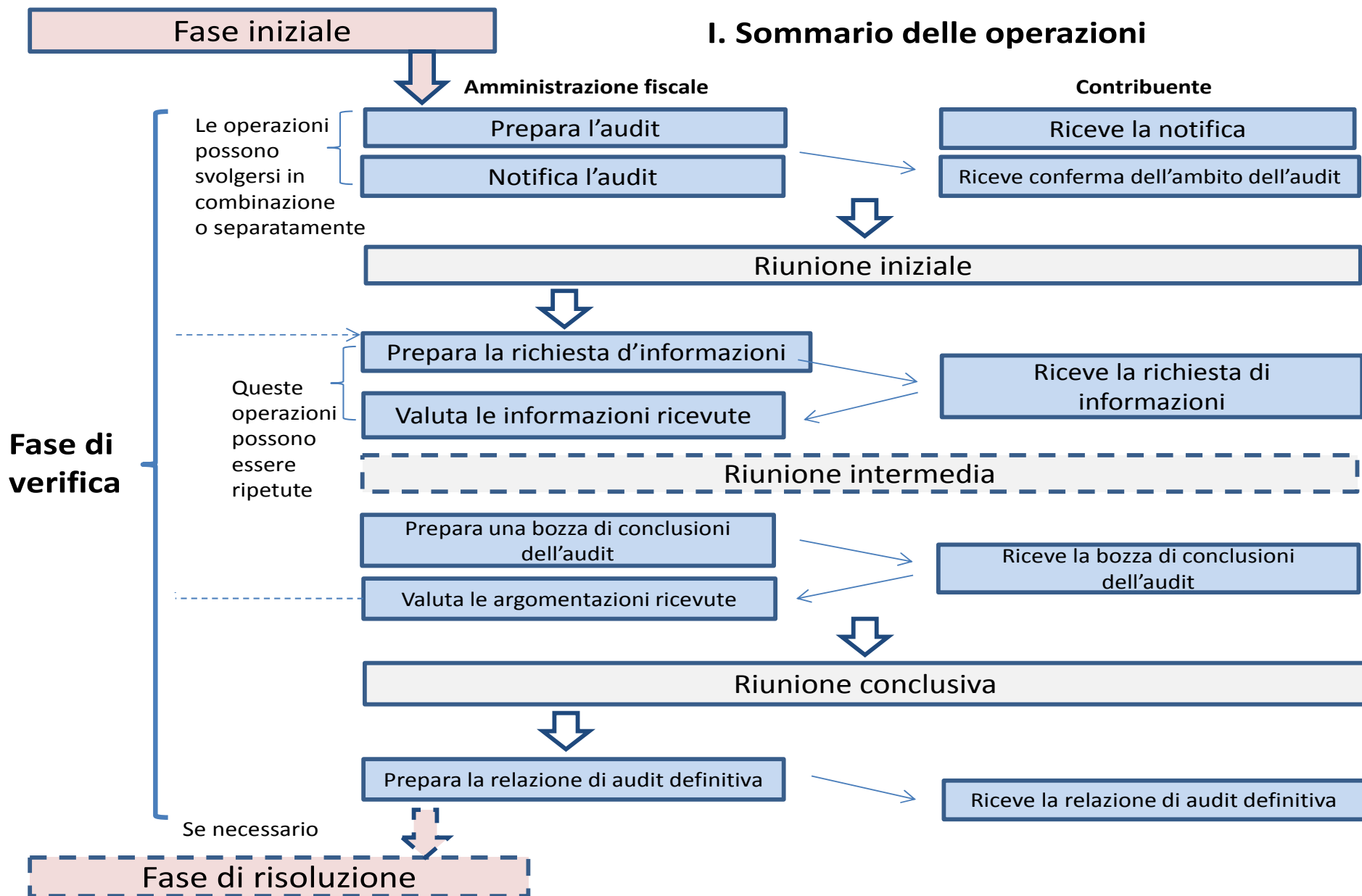
Il presente piano di lavoro per gli audit sui PT è un esempio delle varie operazioni che di norma vengono svolte durante un audit sui PT (non durante un audit globale) da parte del contribuente e da parte dell'amministrazione fiscale rispettivamente. Deve essere considerato una guida informativa anziché come un elenco di norme impositive. Va detto che la struttura qui illustrata può non corrispondere al quadro giuridico e alla prassi amministrativa di tutti gli Stati membri e dei contribuenti. Il piano di lavoro si basa sul presupposto che sia disponibile una documentazione correttamente preparata – come richiedono le autorità fiscali locali – e che entrambe le parti si avvalgano di personale qualificato.

Il sommario riportato nella prima diapositiva presenta una panoramica delle varie operazioni che vengono abitualmente effettuate e la loro sequenza. Le diapositive successive illustrano più dettagliatamente tali operazioni.

In particolare, le prime operazioni riguardanti la notifica e la preparazione dell'audit possono variare in alcuni Stati membri o in situazioni in cui i prezzi di trasferimento sono solo una parte dell'audit, anziché costituirne la finalità. La preparazione dovrebbe già far parte, per quanto possibile, della fase iniziale. Inoltre, non tutte le operazioni indicate nel piano di lavoro devono essere svolte in tutti i casi e alcune di esse, come ad esempio la richiesta di informazioni, può essere ripetuta ove necessario. Durante l'audit potrebbe essere opportuno organizzare ulteriori riunioni intermedie a intervalli regolari.

Le tempistiche delle varie operazioni dovranno essere commisurate ai fatti e alle circostanze del caso e le diverse fasi, per quanto possibile, dovrebbero essere concordate anticipatamente. Inoltre, le persone incaricate delle varie operazioni possono cambiare a seconda della struttura organizzativa della società contribuente e dall'amministrazione fiscale.

Generalmente l'audit sui PT di un contribuente collaborativo dovrebbe essere improntato alla comprensione reciproca, alla trasparenza, alla puntualità e caratterizzato da interventi mirati da entrambe le parti.

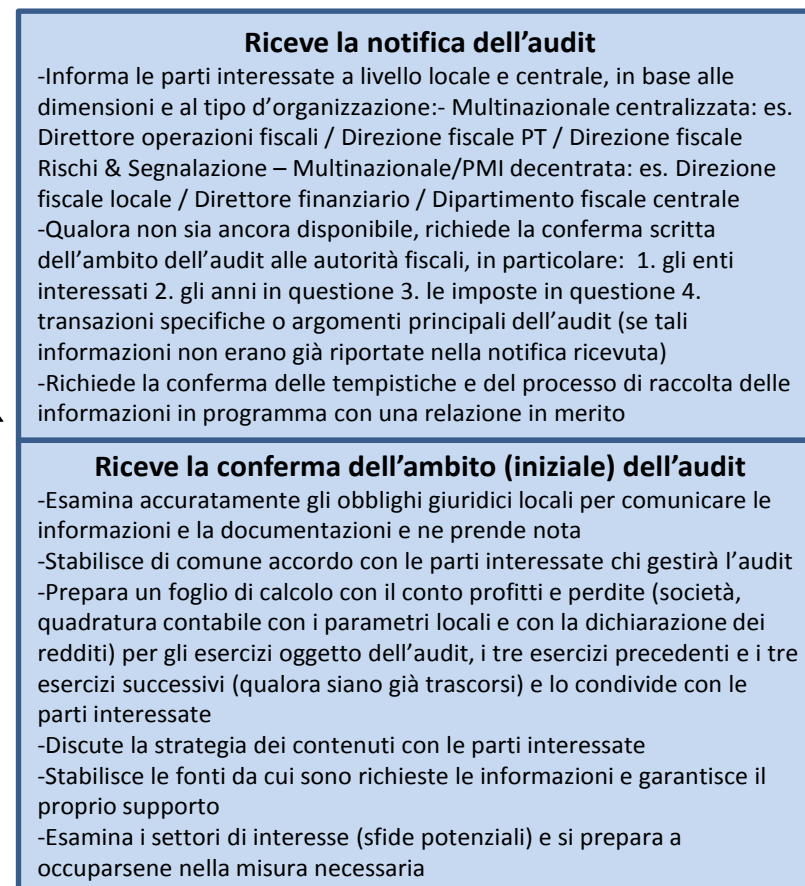
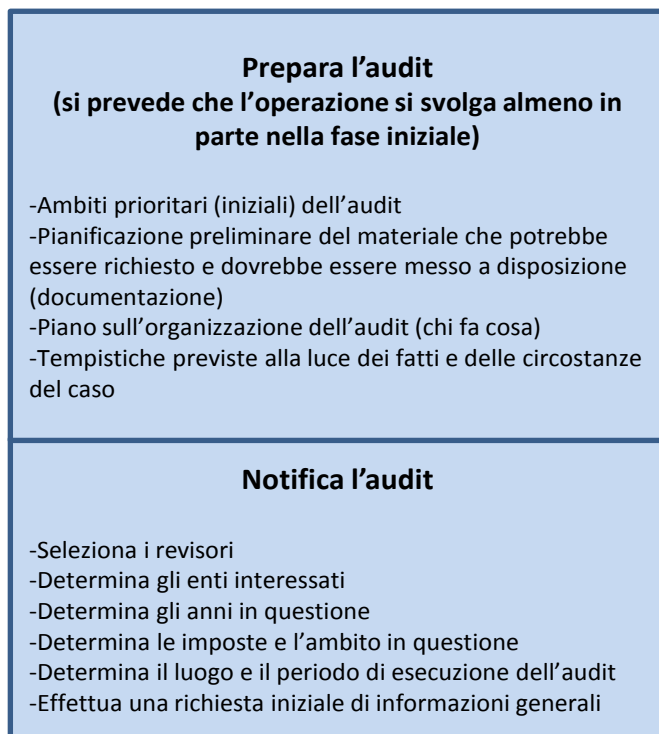


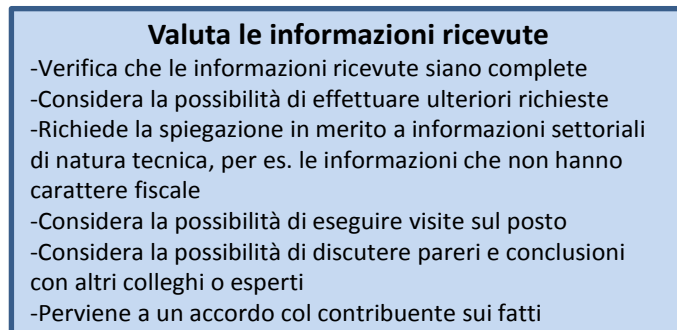
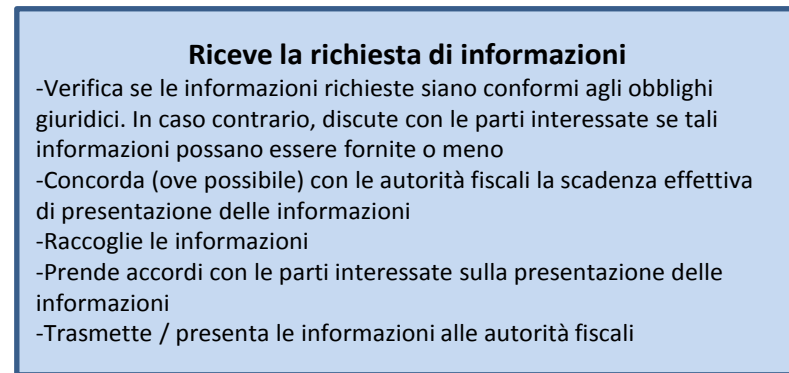
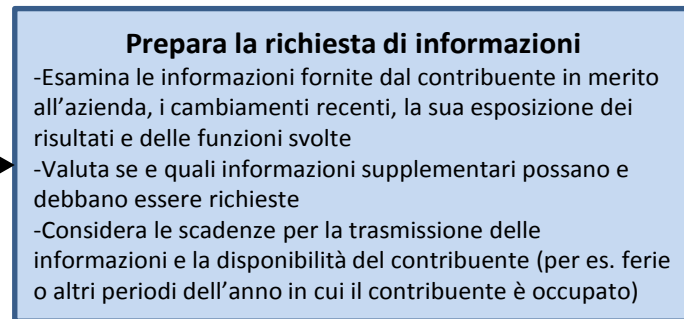
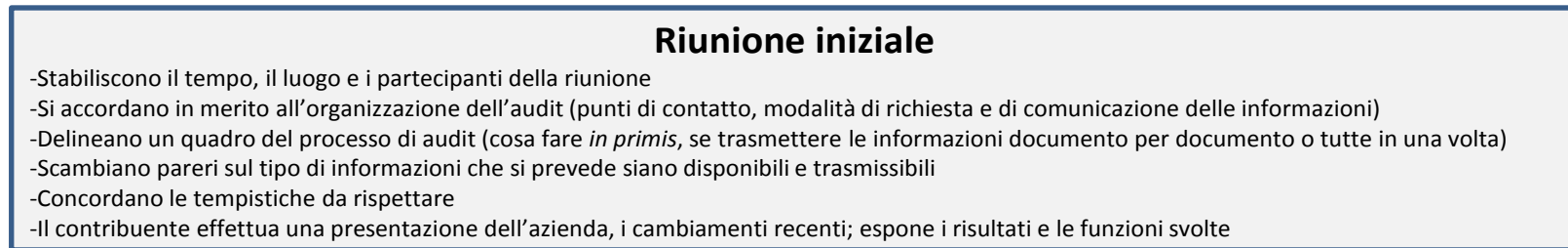
## II. Fase di verifica: le operazioni nel dettaglio

Amministrazione fiscale

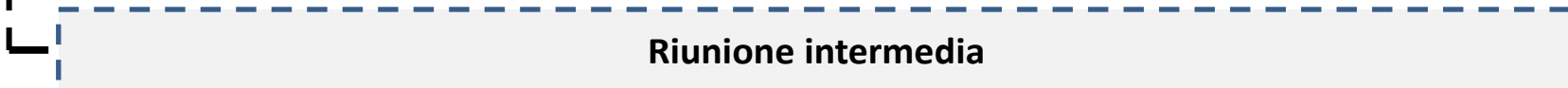
Contribuente

Le operazioni  
possono  
svolgersi in  
combinazione  
o  
separatamente





Ripetere queste operazioni, se necessario



## Amministrazione fiscale



### Prepara una bozza di conclusioni dell'audit

- Considera le varie disposizioni legali in merito alle conclusioni (diritto nazionale, convenzione in materia di doppia imposizione, orientamenti e altre norme non vincolanti)

### Riunione intermedia

### Valuta le argomentazioni del contribuente

- discute le conseguenze delle conclusioni dell'audit per altre imposte e / o giurisdizioni
- Valuta la posizione del contribuente negli anni precedenti e le decisioni che lo riguardano
- Valuta se debba tenere conto delle argomentazioni che esulano dall'ambito giuridico
- Prepara la sua posizione per la riunione conclusiva
- Valuta i rischi e le possibilità (rischio di contenzioso, valutazione del caso ai fini della PA)
- Sottopone il caso alla governance interna, se necessario



### Riunione conclusiva

- Stabiliscono il tempo, il luogo e i partecipanti
- Discutono le conclusioni
- Se le conclusioni dell'audit vengono approvate -> si informano le autorità fiscali in merito all'approvazione
- Discutono una soluzione
- Valutano il processo dell'audit



## Contribuente

### a) Riceve la bozza di conclusioni dell'audit

- Ne informa le parti interessate
- Studia le ipotesi degli scenari possibili, tenendo conto dell'eventuale impatto su altre imposte o (future) posizioni fiscali e dell'incidenza contabile di ogni scenario consultandosi con le parti interessate

### b) Completa lo studio di tali ipotesi

- Discute i metodi per procedere e determinare il mandato negoziale con le parti interessate

### c) Concorda una soluzione

- Discute / negozia con le autorità fiscali e tratta, durante le discussioni, anche le conseguenze delle conclusioni dell'audit per altre imposte e / o giurisdizioni



## Amministrazione fiscale



### **Prepara la relazione di audit definitiva**

-Sottopone il caso alla governance interna, se necessario



## Contribuente

### **Riceve la relazione di audit definitiva**

- Ne informa le parti interessate
- Analizza e documenta, in consultazione con le parti interessate, l'impatto della relazione di audit e le alternative disponibili se non concorda con la relazione
- Comunica alle parti interessate l'impatto della relazione di audit e la raccomandazione in merito alla decisione di approvare o respingere la relazione
- Prepara e documenta la decisione di approvazione o di rigetto (a cura di opportuni organi decisionali)

## ALLEGATO III

### RELAZIONE SULLE RETTIFICHE DI COMPENSAZIONE

#### 1. Contesto

1. Conformemente al programma di lavoro del Forum congiunto sui prezzi di trasferimento (FCPT) per il periodo 2011-2015 (doc. JTPF/016/2011/EN), nel corso della riunione dell'FCPT del 9 giugno 2011 gli Stati membri hanno concordato che, in merito alle rettifiche di compensazione, sarebbe utile fare il punto della situazione esistente in ciascuno Stato membro al 1° luglio 2011, preparare una panoramica e valutare se si potesse lavorare ulteriormente sulla questione (doc. JTPF/015/2011/EN).
2. La Segreteria ha elaborato un questionario per le amministrazioni fiscali degli Stati membri e l'ha distribuito per la compilazione il 30 giugno 2011. Le risposte degli Stati membri al questionario dell'FCPT sulle rettifiche di compensazione (doc. JTPF/019/REV1/2011/EN) e gli ulteriori contributi di membri non governativi dell'FCPT (doc. JTPF/006/2013/EN) e degli Stati membri sono serviti da base informativa per una discussione dell'FCPT sulle rettifiche di compensazione che ha condotto all'elaborazione di un progetto di relazione (JTPF/009/2013/EN) per la riunione dell'FCPT di giugno 2013.
3. La presente relazione riflette la discussione sulle rettifiche di compensazione svolta dall'FCPT a giugno e a novembre 2013 e propone degli orientamenti per una soluzione pratica ai problemi sorti a causa dei diversi approcci adottati dagli Stati membri in merito alle rettifiche di compensazione. Gli adeguamenti dei prezzi e le questioni teoriche esulano dall'ambito della presente relazione.

#### 2. Definizione

4. Secondo il Glossario dell'OCSE sugli orientamenti relativi ai prezzi di trasferimento, una rettifica di compensazione (o "aggiustamento compensativo") è "un aggiustamento nell'ambito del quale 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 imprese associate. Questo aggiustamento è effettuato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi".

#### 3. Ambito della relazione

5. Le risposte degli Stati membri al questionario dell'FCPT sulle rettifiche di compensazione (doc. JTPF/019/REV1/2011/EN) indicano che gli Stati membri applicano approcci diversi per quanto concerne tali aggiustamenti. Si riconosce che tali differenze sono spesso dovute a una concezione diversa di principi più fondamentali per i prezzi di trasferimento, per esempio le questioni relative alle tempistiche e l'utilizzo delle informazioni sulle transazioni contemporanee non controllate<sup>31</sup>, la disponibilità di dati confrontabili e la qualità degli studi comparativi

---

<sup>31</sup> 3.68 TPG

realizzati sulla base di banche dati commerciali<sup>32</sup> e ciò che costituisce l'uso improprio di giudizi retrospettivi nei prezzi di trasferimento<sup>33</sup>.

6. Gli orientamenti riportati nella presente relazione non vanno intesi come espressione del parere dell'FCPT su questi principi più fondamentali. L'obiettivo della relazione è anzi fornire una soluzione pratica ai problemi descritti nella sezione 4.1 sottostante, problemi derivanti dai diversi approcci applicati dagli Stati membri. Inoltre, l'approvazione delle rettifiche di compensazione non deve essere interpretata nel senso di limitare la facoltà di un'amministrazione fiscale di eseguire un aggiustamento in una fase successiva.
7. Le raccomandazioni della presente relazione sono applicabili alle rettifiche di compensazione effettuate nei libri contabili e spiegate nella documentazione del contribuente relativa ai prezzi di trasferimento.

## 4. Rettifiche di compensazione

### 4.1 Aspetti generali

8. In generale la rettifica, eseguita in un momento successivo, dei prezzi di trasferimento determinati all'atto di una transazione riguarda le seguenti importanti questioni teoriche:
  - se occorra richiedere ai contribuenti di produrre una documentazione relativa ai prezzi di trasferimento per dimostrare che essi si sono ragionevolmente impegnati al fine di osservare il principio di piena concorrenza nel momento in cui sono state effettuate le loro transazioni infragruppo; tale documentazione si baserebbe su informazioni normalmente disponibili in tale momento (**approccio *ex ante* o della determinazione del prezzo di piena concorrenza**)<sup>34</sup>, oppure
  - se i contribuenti possano o debbano verificare il risultato effettivo delle loro transazioni controllate per dimostrare che le condizioni in cui sono avvenute erano coerenti con il principio di piena concorrenza (**approccio *ex post* o della verifica del risultato di piena concorrenza**)<sup>35</sup>.
9. In genere gli Stati membri che si attengono a un approccio *ex ante* richiederebbero ai contribuenti di impegnarsi ragionevolmente al fine di determinare i prezzi di trasferimento al momento della transazione. Qualora i prezzi fossero determinati in una modalità che avrebbero attuato dei terzi e mettendo ragionevolmente a disposizione di questi le relative informazioni all'atto della transazione, questi prezzi e l'esito economico sarebbero vincolanti.
10. In genere gli Stati membri che si attengono a un approccio *ex post* consentirebbero o, al limite, richiederebbero ai contribuenti di verificare e, se necessario, di rettificare i loro prezzi di trasferimento al termine dell'esercizio, prima della chiusura dei libri contabili o alla presentazione della dichiarazione dei redditi<sup>36</sup>. L'adozione di un

---

<sup>32</sup> 3.30 e segg. degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

<sup>33</sup> 3.73 degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

<sup>34</sup> 3.69 degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

<sup>35</sup> 3.70 degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

<sup>36</sup> 4.38/4.39 degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

approccio *ex post* può anche comportare che, in sede di audit, si debbano prendere come riferimento i migliori dati possibili (per esempio i dati relativi al momento in cui la transazione è avvenuta).

11. Se entrambi gli Stati membri applicano un approccio *ex post* e richiedono l'esecuzione di rettifiche di compensazione, possono sorgere dei problemi e persino un rischio di doppia imposizione o di doppia non imposizione per quanto concerne:
  - il momento in cui tale rettifica dovrebbe/può essere effettuata (fine dell'esercizio, chiusura dei libri contabili, presentazione della dichiarazione dei redditi);
  - i dati da utilizzare per stabilire se sia necessaria una rettifica e determinare la rettifica stessa;
  - la possibilità di effettuare una rettifica in entrambe le direzioni (sia in aumento che in diminuzione) e
  - il prezzo rispetto al quale effettuare la rettifica (in caso di gruppi, per esempio, il quartile più vicino, la mediana, ecc.).
12. Se le transazioni in esame sono avvenute tra due parti collegate aventi sede in due Stati membri, uno dei quali segue un approccio *ex ante* mentre l'altro segue un approccio *ex post* con l'obbligo di riportare le rettifiche nei libri contabili, sorge un conflitto sulla possibilità o meno di effettuare una rettifica di questo tipo.
13. Le indicazioni su questi problemi presenti nelle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento sono attualmente piuttosto limitate. Riconoscono che sia l'approccio della determinazione del prezzo di piena concorrenza, sia quello della verifica del risultato di piena concorrenza vengono applicati dagli Stati membri e, in caso di controversia, l'OCSE rinvia alla procedura amichevole (PA)<sup>37</sup>.
14. Tuttavia, una PA può non essere ancora disponibile o non fornire una soluzione al conflitto in una fase iniziale, per esempio quando il contribuente è obbligato a presentare la propria dichiarazione dei redditi.
15. Per risolvere questi problemi o quelli di ordine pratico a essi correlati, gli Stati membri concordano le condizioni alle quali le rettifiche di compensazione intraprese dai contribuenti dovrebbero essere approvate ai fini della dichiarazione dei redditi. La decisione di obbligare o meno il contribuente a eseguire tale rettifica è lasciata alla discrezione degli Stati membri.

## **4.2 Soluzione pratica alle rettifiche di compensazione nell'UE**

16. Per risolvere i problemi di ordine pratico derivanti dalla situazione descritta più sopra nella sezione 4.1, gli Stati membri concordano che: (i) gli utili delle imprese collegate riguardanti i rapporti commerciali o finanziari tra loro devono essere calcolati simmetricamente, per cui le imprese impegnate in una transazione devono utilizzare lo stesso prezzo per le rispettive transazioni, e che (ii) è opportuno che una rettifica compensativa intrapresa dal contribuente sia approvata se le condizioni qui di seguito elencate sono rispettate. Ciò significa che, se gli Stati membri coinvolti prevedono

---

<sup>37</sup> 3.71 e 4.39 degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento.

norme meno impositive in materia di rettifiche di compensazione, si applicano tali norme; inoltre, la presente relazione non esorta gli Stati membri a introdurre un maggior numero di condizioni relative alle rettifiche di compensazione di quelle attualmente applicate. Le condizioni sono le seguenti:

- prima della transazione o della serie di transazioni in esame, il contribuente si è ragionevolmente impegnato al fine di conseguire un risultato conforme al principio di piena concorrenza. Ciò risulterebbe di norma dalla documentazione del contribuente relativa ai prezzi di trasferimento;
- il contribuente effettua la rettifica simmetricamente nei libri contabili di entrambi gli Stati membri coinvolti;
- il contribuente applica coerentemente lo stesso approccio nel tempo;
- il contribuente effettua la rettifica prima di presentare la dichiarazione dei redditi;
- il contribuente è in grado di spiegare per quali motivi le sue previsioni non corrispondono ai risultati raggiunti, qualora lo richieda la normativa di almeno uno degli Stati membri coinvolti.

17. Nel caso in cui il risultato effettivo esuli dalla gamma di risultati conformi al principio di piena concorrenza prefissati all'atto della determinazione del prezzo all'epoca della transazione, la rettifica dovrebbe essere effettuata prendendo come riferimento il livello più appropriato in una gamma di prezzi di piena concorrenza. In tale contesto, possono essere utili le indicazioni fornite nel paragrafo 3.55 e segg. degli Orientamenti dell'OCSE relativi ai prezzi di trasferimento. Dovrebbero essere approvate rettifiche sia in aumento che in diminuzione.

18. L'approvazione di una rettifica eseguita secondo la modalità summenzionata dovrebbe considerarsi una soluzione pratica ai problemi derivanti dall'applicazione di rettifiche di compensazione e non va intesa come espressione del parere degli Stati membri sui principi più fondamentali di cui sopra alla sezione 3, paragrafo 6. Inoltre, non dovrebbe essere interpretata nel senso di limitare la facoltà di un'amministrazione fiscale di eseguire una rettifica in una fase successiva (per esempio in un audit) e non ha rilevanza nell'ambito di una PA.