



COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 25.1.2011
COM(2011) 16 definitivo

**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 aprile 2009 – giugno 2010 e proposte correlate 1. Orientamenti sui servizi
infragrupo a basso valore aggiunto e 2. Approcci possibili ai casi triangolari extra UE**

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 aprile 2009 – giugno 2010 e proposte correlate 1. Orientamenti sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto e 2. Approcci possibili ai casi triangolari extra UE

1. INTRODUZIONE

È noto che la crescente globalizzazione solleva problemi pratici sia per le imprese multinazionali sia per le amministrazioni fiscali quando, per ragioni fiscali, viene fissato il prezzo delle operazioni transfrontaliere tra imprese associate. L'approccio adottato dagli Stati membri dell'Unione europea (UE) al fine di valutare correttamente il prezzo di tali operazioni si fonda sul principio di piena concorrenza¹. Tale principio si basa su un raffronto tra le condizioni applicate dalle imprese associate e le condizioni che sarebbero state applicate tra imprese indipendenti.

L'interpretazione e l'applicazione del principio di piena concorrenza, tuttavia, variano sia tra le amministrazioni fiscali che tra le amministrazioni fiscali e le imprese. Ciò comporta incertezza, un aumento dei costi e potenzialmente una doppia imposizione o addirittura una mancata imposizione. Tutto ciò ha un impatto negativo sul corretto funzionamento del mercato interno.

Al fine di affrontare tali problemi, la Commissione ha istituito nell'ottobre 2002² un gruppo di esperti, il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (FCPT), con il compito di trovare soluzioni pragmatiche ai problemi determinati dall'applicazione del principio di piena concorrenza, in particolare all'interno dell'UE.

La presente comunicazione riferisce sull'operato del FCPT per il periodo aprile 2009 – giugno 2010 e trae alcune conclusioni sul futuro operato del gruppo di esperti.

2. SINTESI DELLE ATTIVITÀ DEL FORUM CONGIUNTO DELL'UE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Nel periodo aprile 2009 – giugno 2010 il FCPT si è riunito quattro volte. Sono stati conclusi dei dibattiti su due questioni, il primo legato alle operazioni infragruppo e il secondo riguardante la risoluzione delle controversie legate alla doppia imposizione nei casi in cui un'impresa associata extra UE è coinvolta in un'operazione (casi

¹ Il principio della piena concorrenza è sancito dall'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). L'OCSE ha inoltre redatto gli orientamenti in materia di prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali.

² Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo: "Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali – Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società" COM(2001) 582 definitivo, 23.10.2001, pag. 21.

triangolari extra UE). Sono state redatte delle relazioni su ciascuna di tali questioni. Sono stati inoltre effettuati dei monitoraggi per valutare il livello di attuazione delle iniziative FCPT precedenti. I dibattiti avviati durante il periodo, ma non ancora conclusi, riguardano questioni legate alle piccole e medie imprese e un particolare accordo infragruppo denominato accordo di ripartizione dei costi. Il FCPT ha inoltre cominciato a valutare il suo futuro programma di lavoro.

2.1. Conclusioni del FCPT sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto

Una particolare caratteristica della crescente globalizzazione delle imprese multinazionali è l'aumento di una vasta gamma di servizi infragruppo. Con l'aumento di questo tipo di servizi sono aumentate anche le risorse necessarie al controllo della conformità per garantire l'adesione al principio di piena concorrenza. Si è inoltre registrato un aumento evidente dell'incidenza della doppia imposizione legata a tali servizi.

In particolare, è stata evidenziata come problematica rispetto al principio di piena concorrenza la valutazione di una categoria specifica di servizi infragruppo, denominata successivamente "servizi infragruppo a basso valore aggiunto". Il fulcro del problema risiede nella possibilità che vengano destinate risorse eccessive per la documentazione e la verifica di tali servizi a basso valore e vi siano lacune negli orientamenti esistenti riguardanti questo tipo di servizi. Di conseguenza, l'obiettivo era quello di raggiungere una maggiore efficienza. Nell'appendice I, la relazione del FCPT adotta un approccio duplice. Innanzitutto, contestualizza l'ampiezza e la profondità di tutte le valutazioni necessarie per una determinata categoria di servizi infragruppo. In secondo luogo, la relazione fornisce orientamenti più specifici su come effettuare una valutazione. L'approccio combinato porta a una serie di orientamenti sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto.

Data la vasta gamma di servizi infragruppo, la relazione fornisce alcuni parametri per determinare il tipo di servizi che beneficerebbero dell'approccio in essa descritto.

La relazione definisce alcuni principi fondamentali, per esempio, la deducibilità di tutti i costi pertinenti, in conformità alle disposizioni nazionali, la disponibilità di informazioni pertinenti e di una buona qualità e l'adozione di un approccio flessibile nel riesame dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto.

La relazione analizza poi nel dettaglio il modo in cui dovrebbero essere applicati tali principi e fornisce orientamenti sulle questioni che normalmente causano difficoltà, come ad esempio l'analisi di un pool di costi, la definizione dei costi a carico degli azionisti e la valutazione della documentazione e degli oneri di piena concorrenza.

Una valutazione effettuata sulla base degli orientamenti potrebbe essere utile anche in altri ambiti collegati, per esempio la risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione o la possibile applicazione delle sanzioni legate alla documentazione dei prezzi di trasferimento.

La relazione conclude che gli orientamenti proposti faciliteranno la valutazione di determinati servizi infragruppo. Va inoltre sottolineato che alcuni elementi proposti possono essere applicati anche alla valutazione di altre categorie di servizi. Infine, la necessità di monitorare gli effetti dell'attuazione degli orientamenti, nel caso siano sostenuti dagli Stati membri, costituisce un'importante azione futura per il FCPT.

2.2. Conclusioni del FCPT sui casi triangolari extra UE

I casi triangolari riguardano un'operazione in materia di prezzi di trasferimento tra due imprese associate degli Stati membri di difficile risoluzione poiché un'altra impresa associata, in uno Stato terzo, ha avuto un'influenza significativa che ha comportato la determinazione di un prezzo non in linea con il principio di piena concorrenza.

Si possono distinguere due tipi particolari di casi triangolari: quelli riguardanti solo imprese associate situate negli Stati membri e quelli che riguardano un'impresa associata situata al di fuori dell'UE. Il FCPT ha già redatto una relazione sul primo caso, inclusa nella revisione del codice di condotta per l'effettiva attuazione della convenzione sull'arbitrato³. Nell'appendice II la relazione FCPT s'incentra sul secondo tipo di casi triangolari, noti come casi triangolari extra UE.

In primo luogo, la relazione fornisce una definizione utile dei tipi di casi triangolari. La relazione prosegue poi l'analisi proponendo alcuni approcci possibili che potrebbero essere utili nella risoluzione delle controversie legate alla doppia imposizione.

Tali approcci potenziali comprendono: miglioramento e ampliamento della rete dei trattati fiscali, la retroattività degli effetti di un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento e l'applicazione flessibile di alcune procedure legate alla procedura amichevole.

La stesura della relazione è significativa per due ragioni: innanzitutto, offre suggerimenti pragmatici per affrontare la questione nella situazione attuale; in secondo luogo, fornisce una base solida sulla quale strutturare qualsiasi ulteriore dibattito sul tema alla luce dell'esperienza futura.

2.3. Attività di monitoraggio

Uno dei compiti del FCPT è il monitoraggio e la gestione dell'effettiva attuazione delle sue relazioni.

In base a un esame della relazione statistica dei casi aperti nell'ambito della procedura della convenzione sull'arbitrato, vi sono ancora numeri casi pendenti. Sarebbero utili maggiori dettagli per meglio individuare le ragioni dei ritardi e a tal scopo il formato della relazione è in corso di revisione.

È stato effettuato uno studio specifico per misurare l'impatto dell'attuazione del codice di condotta sulla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione europea (DPT UE). Il FCPT ha dichiarato che l'adozione del codice è riconosciuta come norma o punto di riferimento. Ciò vale anche quando le imprese multinazionali non aderiscono ufficialmente al codice e questo costituisce pertanto per esse un codice volontario.

³ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel periodo marzo 2007 – marzo 2009 e a una proposta correlata di revisione del codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione sull'arbitrato (90/436/CEE del 23 luglio 1990) COM(2009) 472 definitivo, pag. 7 e 10.

Le proposte di miglioramento al codice comprendono l'uso di un linguaggio comune nella preparazione delle relazioni e una maggiore adozione di elementi comparabili paneuropei nella valutazione dei prezzi.

Si è tuttavia concluso che sarebbe stato necessario applicare il codice per un periodo di tempo più lungo prima della sua revisione. Vi è stato uno sfasamento tra l'adozione del codice nel 2006 e il suo impatto sulle verifiche. Il FCPT ha deciso di esaminare ancora la questione dopo due o tre anni, in occasione di un secondo monitoraggio.

2.4. Aggiornamento sul programma di lavoro attuale e futuro

Il programma di lavoro che costituisce la base dell'attuale mandato del FCPT è stato approvato nel settembre del 2007. Si è deciso di esaminare cinque questioni. La prima, il monitoraggio, è in corso. Il secondo e il terzo punto del programma sono stati affrontati da due relazioni già concluse, una sui miglioramenti alla convenzione sull'arbitrato e l'altra sui servizi infragruppo. Le attività relative ai punti quattro e cinque, le piccole e medie imprese e gli accordi di ripartizione dei costi, sono state avviate di recente e si prevede che verranno concluse nel 2011.

Oltre ai punti di programma approvati, sono stati definiti due punti di riserva: la risoluzione alternativa delle controversie e la valutazione dei rischi. La comunicazione della Commissione per l'effettiva attuazione della convenzione sull'arbitrato⁴ ha stabilito che è necessaria maggiore discussione su due questioni: l'istituzione di un segretariato permanente indipendente per il funzionamento della convenzione sull'arbitrato e l'interazione tra la convenzione sull'arbitrato e l'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Tali questioni dovranno essere esaminate in futuro.

Il FCPT ha già individuato altre tre questioni che potrebbero costituire temi di lavoro futuri: l'impatto delle recenti revisioni dell'articolo 7 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, le rettifiche di compensazione e le rettifiche secondarie.

Infine, nel maggio e nel giugno 2010, la Commissione ha condotto una consultazione pubblica intitolata "Convenzioni contro le doppie imposizioni nel mercato interno: casi concreti di doppia imposizione". Un esame iniziale delle risposte fornite ha indicato che le questioni relative ai prezzi di trasferimento continuano a costituire un fattore fondamentale delle preoccupazioni legate alla doppia imposizione. Le risposte fornite saranno ulteriormente analizzate e il FCPT potrà avere un ruolo nell'affrontare i problemi sollevati.

⁴ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel periodo marzo 2007 – marzo 2009 e a una proposta correlata di revisione del codice di condotta per l'effettiva attuazione della Convenzione sull'arbitrato (90/436/CEE del 23 luglio 1990 COM(2009) 472 definitivo, pag. 9).

3. CONCLUSIONI DELLA COMMISSIONE

La Commissione continua a considerare il gruppo di esperti del FCPT come una risorsa preziosa per affrontare le questioni relative ai prezzi di trasferimento e fornire soluzioni pragmatiche a diverse questioni in materia.

In particolare, la Commissione osserva che la relazione sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto affronta direttamente un compito fondamentale da essa individuato in occasione dell'istituzione del FCPT, ossia il raggiungimento di un'applicazione più uniforme delle norme in materia di prezzi di trasferimento all'interno dell'Unione europea.

La Commissione sostiene pienamente le conclusioni e i suggerimenti del FCPT sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto contenuti negli orientamenti allegati. In particolare, essa ritiene che gli orientamenti costituiscano una buona tabella di marcia per una valutazione più rapida del tipo di servizi definiti.

La Commissione invita il Consiglio ad approvare gli orientamenti proposti sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto e invita gli Stati membri a recepire rapidamente nella legislazione nazionale o nelle norme amministrative le raccomandazioni incluse negli orientamenti.

La Commissione sostiene inoltre pienamente le conclusioni e i suggerimenti del FCPT sui casi triangolari extra UE e a tal proposito si compiace che il FCPT affronti e monitori lo sviluppo di tali questioni attuali. La Commissione ritiene che l'adozione, laddove possibile, degli approcci proposti e delle osservazioni procedurali della relazione contribuirà a risolvere i casi triangolari extra UE.

La Commissione invita il Consiglio ad approvare la relazione proposta sui casi triangolari extra UE e invita gli Stati membri a recepire nelle loro legislazioni nazionali o nelle norme amministrative le pratiche conformi agli approcci e alle osservazioni procedurali contenute nella relazione.

Gli Stati membri sono invitati a presentare ogni anno alla Commissione una relazione sulle misure adottate in relazione ai suddetti orientamenti e sul loro funzionamento pratico. Sulla base di tali relazioni, la Commissione procederà periodicamente al riesame dei presenti orientamenti.

In tale contesto, la Commissione prende atto delle conclusioni dell'attività di monitoraggio e attende con interesse i risultati dei lavori attuali del FCPT sulle piccole e medie imprese e sugli accordi di ripartizione dei costi.

La Commissione ritiene inoltre che il mandato del FCPT dovrebbe essere prolungato una volta scaduto il mandato attuale nel marzo 2011.

Appendice I

ORIENTAMENTI SUI SERVIZI INFRAGRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

I. INTRODUZIONE

1. Il capitolo VII degli orientamenti dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali (orientamenti OCSE) esamina le questioni che vengono sollevate quando si determina, ai fini dei prezzi di trasferimento, se i servizi sono stati forniti da un membro di un gruppo multinazionale ad altri membri di quel gruppo e, in caso affermativo, quando si stabiliscono prezzi di piena concorrenza per quei servizi infragruppo. Più genericamente, il capitolo esamina se un servizio è stato fornito e quale dovrebbe essere, a scopi fiscali, il prezzo infragruppo per tale servizio ai sensi del principio di piena concorrenza.
2. Gli orientamenti OCSE riconoscono l'ampia gamma di servizi che possono essere forniti e al contempo l'ampia gamma di vantaggi forniti, o previsti, dalla prestazione di tali servizi. Il Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento (FCPT) ha ritenuto utile integrare l'elenco dei servizi di cui agli orientamenti OCSE. L'allegato 1 contiene un elenco dei servizi infragruppo comunemente forniti che possono o no rientrare nell'ambito del presente documento.
3. Il FCPT ha individuato alcune questioni, importanti per qualsiasi verificatore (il termine riguarda la funzione di verificatore esercitata dal contribuente o dall'amministrazione fiscale) nell'applicazione degli orientamenti in quanto riguardano i servizi infragruppo. Tali questioni comprendono: la crescente globalizzazione e la relativa prestazione centrale di servizi; la crescente domanda di risorse; la possibilità che i costi siano "incagliati" in quanto nessuna amministrazione fiscale li accetterebbe; la consapevolezza che alcuni tipi di prestazioni hanno presentato un rischio minore rispetto ad altri anche se ciò non è sembrato influire sull'applicazione pratica degli orientamenti OCSE da parte dei verificatori.
4. Il presente documento s'incentra su come affrontare al meglio tali questioni. Esso cerca di non limitare il diritto di un'amministrazione fiscale di effettuare verifiche né il diritto di un'impresa multinazionale di presentare osservazioni basate sui fatti e sulle circostanze relativamente al suo caso particolare al fine di sostenere l'inclusione o l'esclusione di un servizio specifico. Si prevede tuttavia che sarà necessario un minor numero di verifiche complete dei servizi infragruppo che rientrano nell'ambito del presente documento.

II. CONSIDERAZIONI GENERALI

5. Il presente documento si basa sul presupposto che le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali agiscano in buona fede e che applichino chiaramente i principi OCSE nell'ambito dei servizi infragruppo. Tema centrale del documento è pertanto la rapidità e l'efficienza con cui un verificatore può concludere che il principio di piena concorrenza sia stato applicato nella prestazione di determinati servizi infragruppo.

6. È importante che le proposte del presente documento siano applicate cumulativamente, poiché dubbi che possono essere pertinenti all'inizio del processo possono trovare una risposta soddisfacente successivamente, dopo la messa a disposizione di alcune informazioni durante il processo. Per esempio, vi può essere una comprensibile preoccupazione legata alla prestazione di un servizio che viene poi risolta grazie ad informazioni fornite nella descrizione (cfr. sezione VI).
7. Gli elementi o i principi fondamentali dell'approccio elaborato nel presente documento sono:
 - (i) la ripartibilità di tutti i costi, anche se la legislazione nazionale può non consentire l'intera deduzione di tali costi;
 - (ii) l'esistenza di alcuni importanti presupposti fondamentali nella determinazione di un punto di partenza concordato per tutte le revisioni;
 - (iii) la messa a disposizione di informazioni concise e mirate per contribuire all'individuazione del tipo di servizio fornito e alla comprensione della struttura tramite cui tali servizi sono forniti;
 - (iv) la flessibilità nella decisione dell'ampiezza e della profondità della revisione necessaria per valutare la prestazione dei servizi rispetto al principio di piena concorrenza.

III. AMBITO DEL DOCUMENTO

8. Una definizione esaustiva dei servizi a cui si applica il presente documento non è possibile né auspicabile. Questo è dovuto alla gamma di servizi infragruppo forniti e alla diversa incidenza commerciale dei servizi nel contesto di una particolare attività commerciale. Inoltre, qualsiasi tentativo di fornire una definizione ridurrebbe la flessibilità dell'applicazione delle proposte di questo documento.
9. È tuttavia possibile fornire alcuni parametri relativi al tipo di servizi infragruppo interessati con riferimento alle caratteristiche generali dei servizi da includere o escludere e il tipo di struttura mediante cui i servizi vengono ripartiti e addebitati.
10. Anche se alcuni elementi del presente documento potrebbero essere applicati all'intera gamma di servizi infragruppo, essi sono mirati più specificatamente ad alcuni tipi di prestazioni di servizi.
11. I servizi su cui s'incentra il presente documento sono il tipo di servizi che sono stati di volta in volta definiti come "la colla che tiene insieme la struttura aziendale a sostegno delle sue funzioni principali" o "servizi di carattere amministrativo, ausiliari all'attività del destinatario" o ancora "comunemente disponibili o acquisiti prontamente". La caratteristica centrale del servizio è che, laddove necessario, ha carattere routinario e non produce un alto valore aggiunto per il fornitore o il destinatario. Il presente documento opera una distinzione tra i servizi che, pur essendo a basso valore aggiunto, potrebbero generare un fatturato elevato e quindi possono essere inclusi nel presente approccio e i servizi che sono a elevato valore aggiunto, anche se non generano necessariamente un fatturato elevato, e non rientrerebbero nell'ambito del presente documento.

12. Il presente documento non s'incentra sui servizi ad addebito diretto, i cui fatti e circostanze sono generalmente ben visibili. Esso non tratta neppure i servizi che sono intrinsecamente a elevato valore aggiunto. L'elevato valore aggiunto è relativo al servizio, al fornitore e al destinatario. Sarebbe tuttavia eccezionale se l'approccio del presente documento soddisfacesse le esigenze di un verificatore nella valutazione di servizi inerenti alla ricerca e allo sviluppo innovativi, alla proprietà intellettuale, alle operazioni finanziarie o ad altri servizi che costituiscono un motore commerciale significativo. Allo stesso modo, le attività che si basano in modo intrinseco sulla possibilità di produrre un profitto elevato associato all'esposizione a un rischio elevato non saranno comprese nei parametri previsti. In particolare, il documento non si occupa degli accordi di ripartizione dei costi.
13. È inoltre importante sottolineare la distinzione tra meccanismi diretti di addebito e di fornitura e regimi più complessi. Non si ritiene che un singolo servizio centralizzato a basso valore aggiunto addebitato a diverse imprese associate tramite uno schema di ripartizione prontamente identificabile sarebbe motivo di preoccupazione. Il presente documento s'incentra pertanto su servizi multipli a basso valore aggiunto spesso forniti mediante un contratto singolo, che comportano generalmente un pool di costi e schemi di ripartizione.

IV. VERIFICHE E SERVIZI INFRAGRUPPO CENTRALIZZATI

14. È logico che un verificatore vorrà essere certo che tutte le prestazioni di servizi siano conformi ai principi OCSE, che tutti i costi pertinenti siano compresi, che quelli non pertinenti siano esclusi e che venga applicato il principio di piena concorrenza. Il livello di affidabilità necessario e le modalità di acquisizione di tale affidabilità verranno raggiunti in modi diversi a seconda delle circostanze particolari del caso e dell'approccio generale dell'amministrazione fiscale alle verifiche dei prezzi di trasferimento.
15. Nell'affrontare tali preoccupazioni, il presente documento presenta approcci alternativi per raggiungere un livello adeguato di affidabilità nell'applicazione del principio di piena concorrenza. Allo stesso modo si cerca di raggiungere un equilibrio tra le risorse disponibili, gli oneri di conformità e il livello potenziale di adeguamento.
16. La verifica completa di un caso particolare soddisferà ovviamente le esigenze di qualsiasi verificatore, ma l'approccio elaborato nel presente documento cerca di trovare un modo più rapido per raggiungere lo stesso fine nella grande maggioranza dei casi comunemente riscontrati nell'ambito del presente documento.
17. All'estremità opposta dell'approccio di verifica completa, alcune amministrazioni fiscali hanno elaborato sistemi di rafforzamento delle relazioni con le imprese multinazionali. Il risultato auspicato è una migliore comprensione delle prospettive reciproche e il rafforzamento della fiducia. Tale scopo è raggiungibile mediante un dialogo continuo, aperto e non finalizzato alla verifica tra le amministrazioni fiscali e le imprese multinazionali. Così, per esempio, nell'ambito di servizi infragruppo centralizzati un'amministrazione fiscale richiederà (al di fuori del contesto della verifica) una spiegazione per capire il modo in cui l'impresa multinazionale gestisce il suo sistema. L'impresa multinazionale s'impegnerà in un dialogo aperto con l'amministrazione fiscale al fine di garantire una piena comprensione del quadro con

il sostegno, se del caso, di informazioni aggiornate. Si raccomandano inoltre aggiornamenti mediante riunioni regolari. L'amministrazione fiscale potrà così considerare conformi, e quindi a basso rischio, particolari aspetti dell'attività dell'impresa multinazionale. Se tuttavia successivamente si ritiene necessaria una verifica, gli ambiti interessati potranno così essere meglio individuati. Inoltre, alcune questioni fondamentali (per esempio, se il servizio è stato fornito) non possono essere provate, se non tramite conferma basata sul livello di fiducia e di affidabilità delle relazioni tra l'amministrazione fiscale e l'impresa multinazionale.

18. Tuttavia, riconoscendo che l'approccio sopra descritto non è ancora ampiamente diffuso in tutta Europa e che un approccio di verifica completa non porterà a un miglioramento della situazione attuale, si raccomanda il seguente quadro orientativo quando è previsto un ulteriore esame della prestazione di servizi infragruppo centralizzati.

V. PRESUPPOSTI DI BASE

19. I presupposti di base sono i seguenti:
- (a) i servizi interessati sono operazioni commerciali a basso rischio e a basso valore aggiunto;
 - (b) il servizio fornito soddisfa il principio di piena concorrenza dell'OCSE; in particolare i servizi interessati vengono prestati e al destinatario viene fornito un valore economico o commerciale;
 - (c) l'impresa multinazionale ha istituito un proprio sistema di governance e proprie procedure di verifica e tutti i servizi forniti sono soggetti a tale processo di governance;
 - (d) su richiesta, vengono fornite informazioni di qualità.
20. È chiaro che alcuni o tutti i presupposti di base di cui sopra possono essere sottoposti a verifica durante il processo.

VI. DESCRIZIONE

21. Un verificatore, alla luce dei fatti e delle circostanze del caso, del suo livello di esperienza e di conoscenza dell'impresa multinazionale interessata, può adottare diversi approcci per la richiesta di informazioni ritenute sufficientemente probatorie al fine di confermare che un servizio fornito è conforme al principio di piena concorrenza. Al fine di prendere una decisione consapevole, è fondamentale l'accesso a informazioni sufficienti e di qualità. Secondo il presente documento, la presentazione di una descrizione adempirebbe pienamente all'obbligo di informazione.
22. Dato il carattere routinario e il basso valore aggiunto dei servizi, la descrizione dovrebbe indicare con sufficiente affidabilità al verificatore che, dal punto di vista del fornitore, il servizio è stato prestato e, dal punto di vista del destinatario, il servizio fornisce valore economico o commerciale e che il destinatario, se fosse stato

indipendente, avrebbe pagato l'attività o avrebbe altrimenti prestato lui stesso il servizio. La questione dell'avvenuta prestazione del servizio non dovrebbe pertanto essere oggetto di controversia.

23. L'esatto contenuto e la lunghezza di una descrizione possono variare, ma si ritiene che una descrizione esaustiva debba essere costituita da un documento relativamente sintetico. È particolarmente importante mantenere un equilibrio tra il livello d'informazione richiesto, il basso rischio dei servizi interessati e gli eventuali oneri di conformità. Saranno analizzati, se del caso, tutti o alcuni dei seguenti argomenti non esaustivi:
- (a) nell'ambito del controllo di conformità per contestualizzare la prestazione dei servizi possono essere richiesti alcuni valori indicativi (per esempio, il rapporto tra i costi sostenuti per i servizi infragruppo e le spese operative complessive o la percentuale del fatturato totale costituita dal fatturato relativo alla prestazione dei servizi infragruppo). Tali valori dovranno essere interpretati nel contesto della natura del commercio dell'impresa associata;
 - (b) giustificazione di una prestazione nell'ambito del contesto generale dell'attività dell'impresa multinazionale al fine di comprendere le ragioni del fornitore e del destinatario. Per esempio, nelle economie di scala una controllata può essere più efficiente se centralizza i servizi di libro paga o di risorse umane. O ancora, sotto il profilo economico ha più senso disporre di un accesso "su richiesta" ai servizi informatici;
 - (c) corrispondenza tra la politica principale in materia di prezzi di trasferimento dell'impresa multinazionale e i servizi effettivamente forniti a livello centrale;
 - (d) resoconto del tipo di servizio fornito e del destinatario;
 - (e) dettagli sui benefici effettivi o previsti per i destinatari. I benefici derivanti da alcuni servizi saranno evidenti (ad esempio, il libro paga). Altri servizi, in cui il beneficio non è immediatamente visibile, possono richiedere ulteriori giustificazioni. Per esempio, se vi sono servizi di attività promozionali in tutto il mondo, in che modo tali servizi avvantaggiano una particolare controllata?
 - (f) spiegazione della struttura tramite cui vengono forniti i servizi. Vi può essere un organismo centrale che fornisce i servizi o in alternativa diverse controllate forniscono specifici servizi infragruppo. È possibile utilizzare anche un insieme dei due sistemi e sarà in tal caso necessario comprendere l'interazione di tali sistemi;
 - (g) descrizione delle norme del gruppo relative al suo approccio di verifica e delle loro modalità di applicazione ai servizi; per esempio, definire costi diretti e indiretti per il loro inserimento nel pool di costi; prevedere garanzie per assicurare l'applicazione coerente di uno schema di ripartizione per un servizio particolare; garantire che i servizi non vengano duplicati;
 - (h) descrizione della struttura dei pool di costi;
 - (i) descrizione dello schema o degli schemi di ripartizione;

- (j) giustificazione, in base al principio di piena concorrenza, del tasso di ricarico applicato o in alternativa il motivo per cui non viene applicato alcun ricarico;
 - (k) resoconto sulla contabilizzazione dei servizi comprendente il sistema di fatturazione, le date e i metodi di pagamento e il confronto tra bilancio e rettifiche;
 - (l) descrizione del modo in cui eventuali fusioni o acquisizioni vengono incluse nel sistema di prestazione dei servizi;
 - (m) spiegazione del modo in cui i nuovi servizi vengono inclusi nel sistema e del modo in cui viene concluso un servizio;
 - (n) gestione dei servizi su richiesta;
 - (o) gestione e aggiornamento del sistema di prestazione dei servizi;
 - (p) documentazione che è possibile fornire.
24. Le informazioni di cui sopra possono essere rese disponibili e fornite in diversi modi. Può essere ovviamente fornita una descrizione scritta . Alcune informazioni, se del caso, possono invece essere fornite a voce. Può inoltre accadere che l'esame dei contratti scritti contribuisca alla comprensione del contesto generale, fornendo gran parte delle informazioni. Ciascuno di questi approcci o alcune combinazioni di essi sono ugualmente validi. Il punto fondamentale è che si giunga a una comprensione del funzionamento di tutti i sistemi di prestazione dei servizi.
25. Dopo aver ottenuto la descrizione, la fase successiva consiste nel valutare quali ulteriori informazioni sono necessarie, se del caso, e le loro modalità di presentazione.

VII. AMBITI SPECIFICI

26. La descrizione definisce lo scenario con un certo dettaglio. Alcuni ambiti sono più importanti di altri nel raggiungimento di una decisione consapevole e a tal proposito vengono proposti ulteriori orientamenti.

VII.1. Il servizio è stato fornito?

27. È fondamentale che il verificatore sia convinto del fatto che, dal punto di vista del fornitore, il servizio è stato fornito e, dal punto di vista del destinatario, il servizio fornisce un valore economico o commerciale che rafforza la sua posizione commerciale; il destinatario avrebbe altrimenti pagato l'attività o avrebbe prestato lui stesso il servizio.
28. Non è sempre possibile fornire prove inconfutabili che colleghino una particolare impresa associata al beneficio derivante da un particolare servizio. Le prove disponibili sostenute da osservazioni delle imprese multinazionali dovrebbero essere interpretate in modo ragionevole. Va ricordato il principio secondo cui tutti i costi sono ripartibili e pertanto, se il costo di un servizio non si ritiene attribuibile a una particolare impresa associata, esso deve essere addebitato a un'altra impresa, sulla

base della rispettiva legislazione nazionale che può non consentire l'intera deduzione di tali costi.

29. Come riportato in precedenza, il grado di certezza richiesto da un verificatore per accertare che la prestazione di un servizio soddisfa il principio di piena concorrenza varia di volta in volta. Dato il carattere routinario, la prestazione ordinaria e il basso valore aggiunto dei servizi e alla luce della spiegazione descrittiva, la verifica della prestazione del tipo di servizio di cui agli orientamenti del presente documento non dovrebbe essere oggetto di controversia.

VII.2. Pool di costi

30. Una questione che è normalmente fonte di preoccupazione è il contenuto quantitativo e qualitativo di un pool di costi.
31. Il verificatore ha sempre bisogno di una certa affidabilità, che varia a seconda delle circostanze particolari del caso, circa l'inclusione nel pool di tutti i costi pertinenti e l'esclusione di tutti i costi non pertinenti. Prima di affrontare la questione del ricarico e della ripartizione è necessario garantire che i costi a carico degli azionisti e i costi relativi ai servizi ad addebito diretto siano esclusi (ovvero, i costi totali meno i costi a carico degli azionisti meno i costi diretti danno i costi da ripartire). È inoltre importante comprendere la natura dei costi che restano nel pool. I costi possono essere composti da costi diretti e indiretti nonché da tutte le spese operative pertinenti dell'impresa nel suo complesso (per esempio, di controllo, generali e amministrative) sempre che queste non siano già contabilizzate nelle categorie di costi.
32. La presente sezione degli orientamenti descrive gli approcci proposti, più o meno dettagliatamente, per verificare un pool di costi. La sezione esamina poi più nel dettaglio alcuni aspetti specifici della verifica di un pool di costi.
33. Gli approcci si concentrano sul raggiungimento di un equilibrio tra un livello adeguato di affidabilità e il livello necessario di dettaglio. Ciascuno degli approcci descritti può essere adottato singolarmente o congiuntamente ed è ovviamente possibile adottare altri approcci ugualmente validi per raggiungere un accordo sulla composizione di un pool di costi.
34. Un verificatore può decidere di effettuare una valutazione di alto livello di un pool di costi valutando l'integrità del sistema contabile e di controllo. Tale approccio richiede una buona comprensione dei sistemi su cui si basa l'impresa multinazionale al fine di verificare l'integrità del pool di costi. Saranno necessarie le spiegazioni dei criteri di verifica, le norme in materia di applicazione di tali criteri e le motivazioni logiche dei livelli di ricarico e degli schemi di ripartizione applicati. Tale approccio è evidentemente legato al dialogo con le imprese multinazionali sopra auspicato.
35. Un altro verificatore può, dopo aver raggiunto il livello di affidabilità richiesto, decidere di effettuare verifiche aggiuntive dei costi mirate o a campione. Tale approccio è un ampliamento del primo, in quanto viene sempre richiesta una comprensione generale delle procedure nella creazione del pool di costi, ma si ritiene opportuna un'ulteriore verifica limitata.
36. Un verificatore può inoltre ritenere opportuno richiedere maggiori dettagli rispetto a quanto previsto dai due approcci sopra presentati. In questo caso verrà richiesta una

descrizione più dettagliata delle modalità di gestione del pool di costi. La verifica completa del pool di costi, nel contesto del presente documento, sarebbe tuttavia eccezionale. Possono comunque essere richiesti, oltre a una comprensione generale, maggiori dettagli in alcuni ambiti pertinenti.

37. A seconda di quale approccio è maggiormente adeguato ai fatti e alle circostanze del caso, possono essere richieste tutte le seguenti informazioni, o parte di esse, sul pool di costi, sempre che non siano già fornite nella descrizione:
- (a) la norma di verifica del gruppo o della società che si applica al pool, per esempio i limiti di rilevanza o il livello di prova;
 - (b) una spiegazione del metodo di contabilizzazione dei costi utilizzato nell'attribuzione dei costi diretti e indiretti al pool. Sarà necessaria una descrizione della gestione dei costi laddove esistono centri di prestazione multiservizi;
 - (c) le ragioni dell'esclusione dal pool dei costi classificati come costi a carico degli azionisti. Un'analisi distinta di tali costi può essere presentata per completezza;
 - (d) una descrizione e un'analisi delle voci del pool di costi (per esempio, IT, contabilità, risorse umane);
 - (e) l'origine di tutti i ricarichi applicati e l'individuazione dei costi ripartiti senza ricarico;
 - (f) una descrizione e un'analisi dei costi ripartiti. Saranno necessari maggiori dettagli laddove i costi dei servizi a livello mondiale vengono attribuiti alle singole associate;
 - (g) una riconciliazione tra i costi di pool totali e i costi totali ripartiti per garantire che i costi ripartiti non siano maggiori dei costi totali.

VII.3. Fatturazione

38. È importante anche ricordare quelle che sono le aspettative legittime nell'effettuare un'analisi critica dei pool di costi.
39. Le fatture non saranno spesso disponibili laddove i costi attribuiti sono costi diretti o indiretti internamente ripartiti. In tali circostanze sarà necessaria una spiegazione della logica e del processo seguito per arrivare ai costi attribuiti. In mancanza di una cifra assoluta, è necessaria una valutazione soggettiva per valutare se un costo particolare può essere incluso nel pool di costi e se tale valore rispecchia in modo corretto il costo sostenuto.
40. Se vi sono delle fatture, i costi esterni di terzi e i costi interni saranno normalmente uniti in un'unica fattura finale. Il costo finale è correttamente rappresentato da una fattura finale, anche se tale fattura è il risultato di costi fatturati precedentemente da diverse entità che contribuiscono al servizio finale fornito. Per esempio, l'impresa associata A può, nel fornire assistenza informatica ordinaria, subappaltare elementi di tali assistenza all'associata B. Questa può a sua volta subappaltare all'impresa indipendente C. La fattura che compare nel pool di costi di A sarà quella fornita dall'impresa associata B. In tale scenario, anche se è logico pensare che la fattura

possa essere richiesta e la sua origine verificata, sarebbe illogico aspettarsi una ripartizione definitiva delle voci della fattura tra B e C e oltre. Questo è dovuto principalmente al fatto che una fattura fornita da un'impresa indipendente a un'altra non indicherà generalmente (né sarebbe necessariamente possibile fornire) la ripartizione dell'origine e degli elementi costitutivi di tale fattura.

VII.4. Costi a carico degli azionisti

41. Nella legislazione nazionale, nelle procedure amministrative e nella giurisprudenza non vi sono molte definizioni o altre informazioni sulle attività che costituiscono i costi a carico degli azionisti.
42. Gli orientamenti OCSE fanno riferimento ad alcune attività che costituiscono le attività degli azionisti. L'allegato 2 presenta un elenco non esaustivo che comprende gli elementi OCSE esistenti e i servizi aggiuntivi che il FCPT ha rivisto e che ritiene siano generalmente classificati come costi a carico degli azionisti. La classificazione dipenderà sempre dai fatti e dalle circostanze specifiche.
43. Vi è tuttavia una prova di riferimento fondamentale che può essere utilizzata per decidere se un determinato costo è effettivamente a carico degli azionisti.
44. L'estratto seguente, tratto dal paragrafo 7.9 degli orientamenti OCSE, precisa chiaramente la questione spiegando che in un numero ristretto di casi, un'attività infragruppo può essere effettuata nei riguardi di membri del gruppo anche se tali membri non hanno bisogno di tale attività (e non pagherebbero per tale attività se fossero imprese indipendenti). Tale attività è esercitata da un membro del gruppo (solitamente la società madre o una holding regionale) solo a causa della sua partecipazione al capitale di uno o più membri del gruppo, ovvero in qualità di azionista. Questo tipo di attività non giustifica un addebito alle società destinatarie.
45. È necessaria una valutazione soggettiva quando l'attività non solo assolve un obbligo dell'azionista ma produce anche un beneficio aggiuntivo. Un membro del consiglio di amministrazione di una società madre può assolvere un obbligo legato alla partecipazione di tale società madre al capitale di altri membri del gruppo. Tale attività verrebbe solitamente classificata come costo a carico degli azionisti. Una volta che tali costi vengono identificati, non è opportuno addebitare tali costi direttamente o mediante un pool di costi.
46. Tuttavia, nell'assolvimento di tali obblighi inizialmente ai fini dell'azionariato, può accadere che il membro del consiglio di amministrazione proceda in modo tale che venga fornito un servizio aggiuntivo e si riceva un beneficio che va oltre a quello della partecipazione della società madre.
47. In tal caso va quindi accertato se è stato fornito un servizio aggiuntivo. Per rispondere a tale domanda occorre prendere in considerazione i seguenti elementi: se il beneficio riguarda tutto il gruppo o solo una determinata controllata, il modo in cui vanno ripartiti i costi e il prezzo corretto di piena concorrenza applicato. La risposta risiede nella ripartizione dei costi in parte alla società madre e in parte alle controllate. Tale ripartizione avverrà a seconda del tipo di settore, del tipo di società e del servizio fornito, il che porta alla conclusione che l'unico approccio possibile è un approccio caso per caso.

VII.5. Schemi di ripartizione

48. Si riportano due osservazioni contenute negli orientamenti OCSE particolarmente importanti relative agli schemi di ripartizione:

“Tutti i metodi di addebito indiretto devono essere sensibili alle caratteristiche commerciali del singolo caso (per esempio, lo schema di ripartizione ha senso nella fattispecie), contenere garanzie contro manipolazioni, seguire principi contabili sani ed essere in grado di produrre addebiti o ripartizioni di costi proporzionati ai benefici esistenti o ragionevolmente previsti per il destinatario del servizio” (OCSE 7.23).

“Al fine di soddisfare il principio di piena concorrenza, il metodo di ripartizione scelto deve portare a un risultato coerente con quanto imprese indipendenti paragonabili sarebbero pronte ad accettare” (OCSE 7.24).

49. L'applicazione di uno schema di ripartizione basilare per una singola prestazione non dovrebbe presentare problemi al verificatore, per esempio il servizio di libro paga ripartito per il numero di dipendenti.

50. La prestazione di più di un servizio nell'ambito di un singolo contratto può richiedere l'elaborazione di diversi schemi di ripartizione. A seconda della circostanze specifiche, vi saranno diverse logiche alla base della decisione riguardante uno schema di ripartizione. Non sarebbe tuttavia possibile, per motivi di coerenza, applicare uno schema di ripartizione diverso a diversi destinatari dello stesso servizio.

51. L'elemento fondamentale è che tutti gli schemi di ripartizione possano essere giustificati e siano applicati coerentemente (e revisionati regolarmente). È necessario un equilibrio tra la precisione dello schema e l'onere che si verrebbe a creare insistendo su uno schema complesso che porta solo miglioramenti marginali rispetto a uno schema che, dal punto di vista operativo, è più semplice da applicare.

52. L'approccio pragmatico descritto sopra consiste nel fatto che qualsiasi schema di ripartizione deciso deve poter essere giustificato e applicato in modo coerente.

53. Anche se l'applicazione di un particolare schema di ripartizione dipenderà dai fatti e dalle circostanze di un particolare caso, i seguenti schemi sono di uso comune:

- (a) Informatica: numero di PC
- (b) Software per la gestione aziendale (per esempio SAP): numero di licenze
- (c) Risorse umane: effettivi
- (d) Salute e sicurezza: effettivi
- (e) Formazione manageriale: effettivi
- (f) Imposte, contabilità, ecc.: fatturato o totale di bilancio
- (g) Servizi di marketing: fatturato

(h) Gestione del parco veicoli: numero di autovetture

54. Occorre precisare che possono essere utilizzati anche schemi di ripartizione più complessi.
55. Può accadere che in passato sia stato concordato uno schema di ripartizione che rispecchia condizioni di piena concorrenza e il relativo prezzo. Non è intenzione dei presenti orientamenti prevedere una verifica automatica di quanto è già in vigore.

VII.6. “Servizi a chiamata” (OCSE 7.16-7.17)

56. Un'altra questione che occorre analizzare è il trattamento dei contratti noti come “contratti a chiamata”, “contratti call-off” o “contratti di disponibilità”. In situazioni che coinvolgono terzi è normale che vengano adottate disposizioni per utilizzare un servizio laddove necessario. Le conseguenze sono triplici. Nel caso in cui il costo riguarda solo l'accesso potenziale al servizio, quali sono gli eventuali costi aggiuntivi se il servizio viene effettivamente richiesto e quali sono le conseguenze se il servizio non viene utilizzato durante un determinato anno?
57. Innanzitutto, è necessario che vi sia un'infrastruttura per offrire e adempiere agli impegni di un accordo a chiamata. In alcuni casi è logico che venga effettuato un addebito per coprire i costi di infrastruttura e il ricarico. Allo stesso modo, in altri casi è logico che un utente paghi un contributo per l'accesso potenziale a tale infrastruttura ma che non venga richiesto alcun contributo aggiuntivo quando viene prestato il servizio a chiamata concordato. Diverso è il caso in cui, oltre al servizio a chiamata standard, viene richiesto un servizio specifico. In questo caso è normale che venga addebitata una tariffa distinta e che venga effettuato un addebito diretto.
58. Può accadere che un membro del gruppo non richieda un servizio a chiamata durante un anno determinato, ma questo non significa necessariamente che non acquisterà il servizio l'anno successivo o che avrà automaticamente diritto a una riduzione del contributo annuo perché l'anno precedente il servizio non è stato utilizzato. Il contributo dipenderà dal rischio percepito dal fornitore e dalla propensione al rischio dell'utente su base annua.

VII.7. Prezzo di piena concorrenza

59. Come già spiegato, il prezzo di trasferimento è un'arte, non una scienza esatta, e ciò permette un certo margine di discrezione quanto al livello degli elementi di prova necessari per valutare un prezzo di trasferimento e accertare che un determinato metodo costituisce una stima ragionevole di un prezzo di piena concorrenza (OCSE 1.12-1.13 e 1.68-1.69).

VII.8. Metodologia

60. Può accadere che in passato sia stata concordata una metodologia diversa da quelle descritte negli orientamenti OCSE, che rispecchia condizioni di piena concorrenza e il relativo prezzo (OCSE 1.68). Non è intenzione dei presenti orientamenti sostituire tali metodologie.
61. Se per una determinata prestazione può essere rapidamente trovato un prezzo comparabile di libero mercato adeguato, questo sarà il mezzo più idoneo per la

risoluzione: è il caso, per esempio, di quando il servizio in esame viene fornito a terzi indipendenti o un servizio simile viene ricevuto da terzi.

62. Con i servizi infragruppo, tuttavia, accade spesso che non sia possibile trovare prezzi comparabili di mercato adeguati. Anche se generalmente tutti gli altri metodi OCSE possono essere in grado di verificare se una prestazione di servizi avviene in condizioni di piena concorrenza, nel presente documento si sottolinea che un metodo basato sui costi costituisce il metodo più comunemente adottato (OCSE 7.31).

VII.9. Considerazioni sul ricarico

63. Dato che i servizi a basso valore aggiunto presi in esame nel presente documento hanno generalmente un ricarico modesto, è relativamente più importante fissare una base di costo adeguata.
64. Una volta che la base di costo di un determinato servizio viene determinata, è poi opportuno valutare l'eventuale ricarico da applicare su tali costi. Gli orientamenti OCSE riconoscono che non è sempre necessario applicare un ricarico (OCSE 7.33 e 7.36). Gli orientamenti sottolineano infatti che, anche se in principio un ricarico può essere opportuno, un'analisi costi-benefici può essere tale per cui un'amministrazione fiscale non potrebbe indagare la questione oltre alla mera ripartizione dei costi. (OCSE 7.37)
65. Qualora sia opportuno utilizzare un ricarico, questo sarà generalmente modesto e l'esperienza dimostra che i ricarichi concordati sono normalmente compresi tra il 3 e il 10%, spesso intorno al 5%. Ciò dipende tuttavia dai fatti e dalle circostanze, che possono portare a un ricarico diverso.
66. Alla luce del carattere dei servizi di cui agli orientamenti, l'analisi approfondita dei cinque fattori di comparabilità, inclusa l'analisi funzionale, insieme a un esercizio di valutazione selettivo relativo all'esame quantitativo e qualitativo degli elementi comparabili potenziali per fissare un ricarico adeguato può essere un approccio che necessita di troppe risorse. Si può pertanto prevedere che un verificatore utilizzerà un sistema di ricerca delle informazioni meno impegnativo per valutare il ricarico proposto. Tale sistema dovrà però ovviamente rispettare il principio della piena concorrenza. Il verificatore, per giungere a una posizione definitiva, può prendere in considerazione, in misura maggiore o minore, il seguente elenco non esaustivo:
- (a) la ragione di fondo e l'elemento di prova su cui si è basato il fornitore del servizio nella determinazione del ricarico;
 - (b) l'esperienza e le competenze del verificatore in relazione ai ricarichi concordati che si riscontrano generalmente per il tipo di servizi previsti dagli orientamenti;
 - (c) l'insieme degli elementi di prova disponibili derivanti dalla ricerca statistica;
 - (d) le pratiche/esperienze pubblicate, per esempio da alcune amministrazioni fiscali.
67. Accade a volte che lo stesso ricarico venga applicato a una gamma di servizi forniti nell'ambito di un singolo contratto. Ciò è accettabile se è possibile stabilire che i singoli servizi avrebbero un ricarico simile e se si prevedono solo variazioni minime.

VIII. DOCUMENTAZIONE

68. Gli orientamenti OCSE (par. 5.4) fanno riferimento a principi di gestione prudente che disciplinano il processo di valutazione dell'adeguatezza dei prezzi di trasferimento a scopi fiscali e la quantità di documentazione necessaria a sostegno dei prezzi di trasferimento.
69. Nel paragrafo 2.3.1 della relazione del FCPT sulla DPT UE vi è un richiamo in questo senso:
- “Il ‘principio della gestione aziendale prudente’, basato su principi economici, implica che le prove ritenute idonee in relazione a un’operazione di elevato valore possono essere molto diverse dalle prove ritenute idonee in relazione a un’operazione in cui il valore complessivo è sensibilmente minore”.
70. Nell’applicazione di tale principio ai servizi di cui agli orientamenti, la documentazione, inclusi gli accordi scritti, potrebbe non essere disponibile. Tuttavia, la mancanza di documentazione scritta non dovrebbe essere il fattore decisivo per respingere la prestazione del servizio o il beneficio ma dovrebbe piuttosto costituire un elemento dei fatti su cui si basa la decisione (OCSE 7.18).
71. È logico, tenendo conto delle caratteristiche cumulative di questo approccio – l’analisi dei servizi di routine, l’accettazione di alcuni presupposti di base, la presentazione di una descrizione e le spiegazioni del pool di costi – che l’obiettivo della presentazione della documentazione di sostegno sarà già stato raggiunto.
72. Può tuttavia essere utile ricordare quale dovrebbe essere il contenuto di una documentazione utile e adeguata:
- (a) una descrizione, come precedentemente illustrato;
 - (b) gli accordi scritti;
 - (c) un pool di costi, come precedentemente illustrato;
 - (d) la giustificazione della metodologia OCSE applicata;
 - (e) la verifica del prezzo di piena concorrenza applicato;
 - (f) il sistema di fatturazione e le fatture – cfr. la descrizione.
73. Occorre sottolineare che le informazioni provenienti da una fonte (per esempio, un accordo scritto) possono comprendere informazioni richieste da un’altra fonte (per esempio, la descrizione). L’utilizzo diffuso di sistemi computerizzati offre inoltre la possibilità di conoscere dettagli a livello di sintesi che possono ovviare alla necessità di una maggiore documentazione primaria.

IX. CONSIDERAZIONI SUCCESSIVE ALLA REVISIONE

74. Al termine del processo, per consultazione futura, si raccomanda di archiviare la descrizione in un file e di prevedere alcune disposizioni per l’aggiornamento regolare.

75. Ritornando alla questione dell'uso efficiente delle risorse, sarebbe controproducente ignorare quanto stabilito in una revisione precedente. Può essere concordata una procedura di relazione d'eccezione laddove non si registrano cambiamenti, dando eventualmente per scontato il riallineamento adeguato dei prezzi, a meno che a un'amministrazione fiscale non venga notificato il contrario.
76. Un'amministrazione fiscale dovrebbe valutare se è opportuno uno scambio d'informazioni e un'impresa multinazionale può valutare se è opportuno dedicare una sezione delle eventuali politiche DPT UE a quest'ambito particolare.
77. In conformità al codice di condotta sulla DPT UE, gli Stati membri non devono imporre sanzioni connesse alla documentazione se i contribuenti adempiono in buona fede, in modo adeguato e entro un periodo di tempo ragionevole all'obbligo di presentare le informazioni descritte sopra.
78. La revisione può portare a una rettifica. Se tale rettifica è conseguente a un determinato costo respinto, è necessario precisarne le ragioni di modo che tale costo possa essere ripartito nuovamente, in conformità al principio della ripartibilità di tutti i costi.
79. Tutte le rettifiche possono pertanto costituire la base di una procedura amichevole nell'ambito di una convenzione in materia di doppia imposizione e/o della convenzione sull'arbitrato. In tal caso, sarebbe opportuno attirare l'attenzione delle autorità competenti sul fatto che gli orientamenti sono stati applicati. In mancanza di nuovi elementi, è possibile accettare la rettifica senza ulteriori indagini.

X. CONCLUSIONI

80. Il FCPT conclude che i presenti orientamenti agevoleranno la valutazione e l'accettazione dell'applicazione del principio di piena concorrenza in gran parte dei casi che rientrano nell'ambito degli orientamenti.
81. Il FCPT riconosce che la presente relazione è specificatamente destinata ai servizi a basso valore aggiunto, ma alcuni elementi e presupposti di base possono essere applicati anche a servizi più complessi ad alto valore aggiunto.
82. Il FCPT monitorerà regolarmente gli effetti dei presenti orientamenti, in particolare per garantire che i ricarichi in questione rimangano pertinenti.

Allegato 1: Elenco di servizi infragruppo comunemente forniti che possono o no rientrare nell'ambito del presente documento.

A. Servizi informatici, per esempio:

- A.1. elaborazione, sviluppo e gestione del sistema d'informazione;
- A.2. studio, sviluppo, installazione e manutenzione periodica/straordinaria del software;
- A.3. studio, sviluppo, installazione e manutenzione periodica/straordinaria del sistema hardware;
- A.4. fornitura e trasmissione dei dati;
- A.5. servizi di assistenza.

B. Servizi di gestione delle risorse umane, per esempio:

- B.1. attività legislative, contrattuali, amministrative, fiscali e di sicurezza sociale legate alla gestione ordinaria e straordinaria del personale;
- B.2. selezione e assunzione del personale;
- B.3. assistenza nella definizione dei percorsi di carriera;
- B.4. assistenza nella definizione delle indennità e dei regimi di prestazioni (compresi i piani di opzioni su azioni);
- B.5. definizione del processo di valutazione del personale;
- B.6. formazione del personale;
- B.7. reperimento di personale per periodi limitati;
- B.8. coordinamento della condivisione del personale su base temporanea o permanente; gestione degli esuberanti.

C. Servizi di marketing, per esempio:

- C.1. studio, sviluppo e coordinamento delle attività di marketing;
- C.2. studio, sviluppo e coordinamento delle promozioni di vendita;
- C.3. studio, sviluppo e coordinamento delle campagne pubblicitarie;
- C.4. ricerche di mercato;
- C.5. sviluppo e gestione del sito Internet;
- C.6. pubblicazione di riviste inviate ai clienti della controllata (anche se riguardano tutto il gruppo).

D. Servizi giuridici, per esempio:

- D.1. assistenza nella stesura e revisione dei contratti e degli accordi;
- D.2. consulenza giuridica permanente;
- D.3. elaborazione e richiesta di pareri giuridici e fiscali;
- D.4. assistenza nell'adempimento degli obblighi legislativi;
- D.5. assistenza nei contenziosi giudiziari;
- D.6. gestione centralizzata delle relazioni con le società di assicurazione e gli intermediari;
- D.7. consulenza fiscale;
- D.8. studi sui prezzi di trasferimento;
- D.9. tutela dei beni immateriali.

E. Servizi di contabilità e amministrazione, per esempio:

- E.1. assistenza nella preparazione del bilancio e dei piani operativi per la tenuta dei libri e dei documenti contabili obbligatori;
- E.2. assistenza nella preparazione dei bilanci periodici, dei bilanci annuali e straordinari e delle dichiarazioni contabili (diversi dal bilancio consolidato);
- E.3. assistenza nell'adempimento degli obblighi fiscali, come la compilazione delle dichiarazioni fiscali, il calcolo e il versamento delle imposte ecc.; elaborazione dei dati;
- E.4. revisione dei conti della controllata; gestione del processo di fatturazione.

F. Servizi tecnici, per esempio:

- F.1. assistenza relativa agli impianti, ai macchinari, alle attrezzature, ai processi, ecc.;
- F.2. pianificazione ed esecuzione delle attività di manutenzione ordinaria e straordinaria sui locali e sugli impianti;
- F.3. pianificazione ed esecuzione delle attività di ristrutturazione ordinaria e straordinaria sui locali e sugli impianti;
- F.4. trasferimento del know-how tecnico;
- F.5. fornitura di orientamenti per l'innovazione dei prodotti;
- F.6. pianificazione della produzione per ridurre al minimo la sovraccapacità e soddisfare la domanda in modo più efficiente;
- F.7. assistenza nella pianificazione e nell'attuazione delle spese in conto capitale;

G.8. monitoraggio dell'efficienza;

G.9. servizi d'ingegneria.

G. Servizi di controllo della qualità, per esempio:

G.1. elaborazione delle politiche e delle norme in materia di qualità della produzione e della prestazione dei servizi;

G.2. assistenza nell'ottenimento delle certificazioni di qualità (per esempio, ISO 9000);

G.3. sviluppo e attuazione di programmi di soddisfazione del cliente.

H. Altri servizi:

H.1. servizi di strategia e di sviluppo commerciale qualora esista un legame con una controllata esistente o da costituire;

H.2. sicurezza aziendale;

H.3. ricerca e sviluppo;

H.4. gestione dei beni immobiliari e degli impianti;

H.5. servizi logistici;

H.6. gestione dell'inventario;

H.7. consulenza sulla strategia di trasporto e di distribuzione;

H.8. magazzinaggio;

H.9. servizi di acquisto e approvvigionamento delle materie prime;

H.10. gestione della riduzione dei costi;

H.11. servizi di imballaggio.

Allegato 2: Elenco non esaustivo e non prescrittivo dei costi a carico degli azionisti (il testo in corsivo riprende gli orientamenti OCSE).

Dalla discussione tenutasi durante la riunione del FCPT del marzo 2009, si può concludere che i costi elencati nella tabella seguente possono essere generalmente considerati come sostenuti a vantaggio della società madre. Il FCPT ha tuttavia concluso che durante l'analisi occorrerà porsi le seguenti domande in relazione a ciascun costo elencato: avvantaggia tutto il gruppo o solo la società madre? Deve essere ripartito tra le controllate o si ritiene che avvantaggi una determinata controllata? È pertanto possibile adottare solo un approccio caso per caso.

	Descrizione dei costi considerati a carico degli azionisti	Osservazioni
a.	<i>Costi delle attività legate alla struttura giuridica della società madre stessa (cfr. par. 7.10a degli orientamenti OCSE)</i>	Considerati generalmente costi a carico degli azionisti ma cfr. più avanti
a.1.	<i>costi per l'assemblea degli azionisti della società madre, compresi i costi pubblicitari</i>	Costi a carico degli azionisti
a.2.	<i>costi per l'emissione di azioni della società madre</i>	Costi a carico degli azionisti
a.3.	costi del consiglio di amministrazione della società madre legati agli obblighi di legge di un amministratore in quanto membro del consiglio di amministrazione	<p>La relazione OCSE del 1984 stabilisce che i membri del consiglio di amministrazione possono effettuare attività a vantaggio delle controllate di modo che solo una parte dei costi legati al consiglio di amministrazione possano essere considerati costi a carico degli azionisti. È il caso di quando uno o più amministratori hanno qualifiche e competenze che vanno oltre la loro mera funzione di partecipazione e che comprendono un know-how e competenze che sono pertinenti all'attività delle controllate.</p> <p><u>Conclusioni del FCPT:</u></p> <p>È sempre opportuno adottare un approccio caso per caso perché un amministratore o un membro del consiglio di amministrazione possono effettuare attività (parzialmente o totalmente) a vantaggio specifico di una o alcune controllate e pertanto può essere necessario ripartire i costi.</p>

a.4.	costi per la conformità della società madre alla legislazione fiscale (dichiarazioni fiscali, contabilità, ecc.).	Costi a carico degli azionisti
b.	<i>Costi legati all'obbligo della società madre di presentare relazioni, compreso il consolidamento delle relazioni</i> (cfr. par. 7.10b degli orientamenti OCSE);	Costi a carico degli azionisti
b.1.	costi per la relazione finanziaria consolidata della società madre;	Costi a carico degli azionisti
b.2.	costi per il bilancio consolidato del gruppo;	<p><u>Conclusioni del FCPT:</u></p> <p>Costi interessati: tutti i costi necessari per il consolidamento a qualsiasi livello.</p> <p>Può essere che i costi siano legati alla società madre o alla controllata e la questione è capire chi viene avvantaggiato. Vi può essere un vantaggio parallelo per le controllate ma il consolidamento è un'attività propria del gruppo. Alcuni membri hanno spiegato che nella pratica i costi locali per le controllate non vengono trasferiti alla società madre perché sarebbe troppo oneroso individuare e isolare tali costi.</p>
b.3.	costi per l'applicazione e il rispetto del consolidamento fiscale transfrontaliero. La legislazione fiscale di alcuni Stati membri prevede il consolidamento fiscale transfrontaliero, che richiede alla società madre di raccogliere informazioni dalle controllate e soddisfare requisiti formali quali la rettifica fiscale dei conti delle controllate estere per calcolare i redditi consolidati ai fini della tassazione della società. Tali costi sono sostenuti a vantaggio esclusivo della società madre;	<p>Costi a carico degli azionisti</p> <p>Anche se solo in rare circostanze, la società controllata può trarre vantaggio dal consolidamento, come nel caso dell'eliminazione delle ritenute fiscali che andrebbero altrimenti versate nel paese della società madre sui pagamenti effettuati da quest'ultima.</p>
b.4.	costi per la revisione contabile della società madre.	Costi a carico degli azionisti
c.	<i>Costi per la raccolta di fondi per l'acquisizione delle partecipazioni della società madre</i> (cfr. par. 7.10c degli orientamenti OCSE).	Costi a carico degli azionisti

d.	<i>Costi delle attività manageriali e di controllo (monitoraggio) legate alla gestione e alla tutela degli investimenti in partecipazioni a meno che una parte indipendente non sia disposta ad acquistare o ad agire per sé stessa;</i>	Considerati generalmente a carico degli azionisti
d.1.	costi della revisione contabile della controllata da parte della società madre solo se effettuata nell'interesse esclusivo di quest'ultima;	Costi a carico degli azionisti Tuttavia, se la revisione contabile è effettuata anche nell'interesse della controllata, l'attività è in parte considerata un servizio infragruppo: è il caso di quando la revisione è obbligatoria ai sensi della legge dello Stato di costituzione della controllata, quando la relazione di revisione viene pubblicata con il bilancio della controllata o viene pubblicata sul sito web della controllata o, in generale, quando viene utilizzata dalla controllata (per esempio, quando viene presentata a una banca per richiedere un prestito o quando viene utilizzata dalla direzione della controllata stessa).
d.2.	costi per la stesura e la revisione del bilancio della controllata in conformità ai principi contabili degli Stati della società madre (per esempio, i GAAP degli Stati Uniti);	Costi a carico degli azionisti, a meno che tale attività non abbia un effetto positivo sull'attività della controllata come impresa e non solo perché è parte del gruppo. È ad esempio il caso di quando il bilancio redatto applicando i principi contabili della società madre viene utilizzato da quest'ultima per servizi della controllata quali analisi di mercato, formazione del bilancio, ecc.
d.3.	costi informatici;	<u>Conclusioni del FCPT:</u> Tali costi sono raramente sostenuti a vantaggio esclusivo della società madre. È pertanto necessario un approccio caso per caso.
d.4.	costi per la revisione generale della prestazione delle consociate se non legati alla prestazione di servizi di consulenza alla controllate.	<u>Conclusione del FCPT:</u> Tali costi possono essere sostenuti esclusivamente per la società madre e sono in tal caso considerati costi a carico degli azionisti anche se in molti casi ciò può contribuire anche al

		miglioramento della gestione della controllata; pertanto è necessaria la ripartizione.
e.	Costi per la riorganizzazione del gruppo, per l'acquisizione di nuovi membri o per la chiusura di una divisione.	<p><u>Conclusioni del FCPT:</u></p> <p>L'OCSE sta valutando la questione delle ristrutturazioni e le future conclusioni a tal proposito potranno essere utili.</p> <p>È stato consigliato un approccio caso per caso perché anche l'entità ristrutturata potrebbe avere un beneficio diretto.</p> <p>Osservazioni dell'OCSE: l'OCSE sottolinea che la formulazione dell'orientamento 7.12 riguarda i costi per l'analisi della possibilità di riorganizzare il gruppo, acquisire nuovi membri o chiudere una divisione e che tale ambito è molto più limitato. Secondo l'OCSE, i costi di ristrutturazione quali l'eliminazione di attività, la cessazione di contratti di lavoro, ecc. non devono essere trattati come costi a carico degli azionisti o come un servizio, ma occorre piuttosto analizzare caso per caso quale entità dovrebbe sostenere tali costi, in particolare a seconda dei diritti e delle altre attività delle parti.</p> <p>Nel progetto di discussione dell'OCSE sugli aspetti dei prezzi di trasferimento relativi alle ristrutturazioni si discute su quale entità all'interno di un gruppo multinazionale dovrebbe sostenere i costi di ristrutturazione; l'OCSE ha provvisoriamente concluso che, a seconda dei fatti e delle circostanze del caso, questa può essere l'entità ristrutturata, un'altra entità del gruppo che trae vantaggio dal trasferimento dell'attività, la società madre, diverse entità del gruppo, ecc.</p>
f.	Costi per la quotazione iniziale in borsa della società madre e costi per le attività legate alla quotazione sul mercato azionario della società madre negli anni successivi alla quotazione iniziale (per	Costi a carico degli azionisti

	esempio, la preparazione dei documenti richiesti dall'organo di vigilanza del mercato azionario).	
g.	Costi della società madre legati alle relazioni con gli investitori;	Costi a carico degli azionisti
g.1.	costi per le conferenze stampa e altre forme di comunicazione con (i) gli azionisti della società madre, (ii) gli analisti finanziari, (iii) le parti in causa nel settore dei fondi e (iv) altre parti interessate della società madre.	
h.	Studio e attuazione della struttura di capitalizzazione delle controllate.	Approccio caso per caso
i.	Costi per l'aumento del capitale azionario della controllata.	Approccio caso per caso
j.	Altre attività considerate attività degli azionisti: attività legate all'adozione e all'applicazione delle norme statutarie e delle norme di condotta in materia di "governo societario" da parte della società madre o del gruppo nel suo complesso.	Costi a carico degli azionisti

Appendice II

RELAZIONE SUI CASI TRIANGOLARI EXTRA UE

1. PREAMBOLO

1. A seguito del dibattito tenutosi al Forum congiunto sui prezzi di trasferimento (FCPT) nelle riunioni del 23 ottobre 2007 e del 21 febbraio 2008, è stato chiesto a un sottogruppo di discutere ulteriormente la questione dei casi triangolari in materia di prezzi di trasferimento. Il sottogruppo si è riunito a Bruxelles il 15 gennaio 2008, il 29 aprile 2008, l'8 luglio 2008 e il 23 gennaio 2009.
2. La presente relazione si basa sull'attività del sottogruppo presentata durante la riunione plenaria del marzo 2009.
3. La relazione del FCPT presenta alcuni suggerimenti non prescrittivi per quanto riguarda la risoluzione delle controversie legate ai prezzi di trasferimento nei casi triangolari extra UE, come di seguito definiti, senza pregiudicare la possibilità che tali casi siano parzialmente o totalmente disciplinati dalla convenzione sull'arbitrato.
4. La presente relazione non ha come fine che l'attività delle autorità competenti nei casi triangolari extra UE fornisca maggiore sicurezza rispetto ai casi triangolari UE e che la definizione extra UE neghi l'accesso alla convenzione sull'arbitrato solo perché è coinvolto uno Stato extra UE.

2. DEFINIZIONE DI CASI TRIANGOLARI (NEL CONTESTO DELLA PROCEDURA AMICHEVOLE)

5. Per contribuire alla discussione del FCPT, è stato proposto di adottare una definizione di casi triangolari che non fosse né troppo ampia né troppo restrittiva. Tale definizione adottata ricalca quella inclusa nella relazione sui casi triangolari UE.
6. Ai fini del presente documento, si intende per caso triangolare quello in cui due Stati non riescono a risolvere pienamente con una procedura amichevole i casi di doppia imposizione derivanti da un problema di prezzi di trasferimento applicando il principio di piena concorrenza poiché un'impresa associata – quale definita nella convenzione sull'arbitrato – situata in uno Stato terzo e identificata da entrambe le autorità competenti UE (grazie a un'analisi di comparabilità comprendente un'analisi funzionale e altri elementi fattuali) ha esercitato un'influenza significativa nel determinare una situazione contraria al principio di piena concorrenza, concretizzatasi in una serie di transazioni o relazioni commerciali/finanziarie ed è riconosciuta come tale dal contribuente oggetto della doppia imposizione che ha richiesto la procedura amichevole.
7. Si possono distinguere due tipi particolari di casi:
 - casi in cui tutte le imprese associate interessate sono situate all'interno dell'UE (di seguito, casi triangolari UE);

- casi in cui l'impresa associata riconosciuta come la fonte di situazioni contrarie al principio di piena concorrenza, concretizzatesi in una serie di transazioni o relazioni commerciali/finanziarie, è situata al di fuori dell'UE (di seguito, casi triangolari extra UE).

3. APPROCCI POSSIBILI AI CASI TRIANGOLARI EXTRA UE

3.1. Rete dei trattati

3.1.1. Miglioramento e ampliamento della rete dei trattati

8. In mancanza di una convenzione sulla doppia imposizione o qualora tale convenzione non contenga una disposizione in materia di procedura amichevole, non vi è un processo chiaro per facilitare l'eliminazione della doppia imposizione. Per ovviare a tale situazione, si considera di fondamentale importanza una vasta rete di trattati tra gli Stati membri e gli Stati non membri dell'UE contenenti un articolo efficace in materia di procedura amichevole.

3.1.2. Inserimento dell'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)

9. In gran parte delle convenzioni attuali sulla doppia imposizione, la procedura amichevole non *prevede* che le autorità competenti raggiungano un accordo che elimini la doppia imposizione ma solo che mostrino il massimo *impegno* per la risoluzione del caso. Se anche col massimo impegno le autorità competenti non riescono a raggiungere un accordo, ciò può comportare una doppia imposizione o un'imposizione non in conformità ai trattati fiscali. Tale situazione è fonte di grande preoccupazione per i contribuenti e le autorità competenti. I recenti sviluppi delle attività dell'OCSE sull'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale prevedono la possibilità dell'arbitrato vincolante.

10. Ai sensi del paragrafo 64 del commento dell'OCSE relativo a tale disposizione, il paragrafo 5 dell'articolo 25 costituisce pertanto un ampliamento della procedura amichevole che serve a rafforzare l'efficacia di tale procedura garantendo che laddove le autorità competenti non possono raggiungere un accordo su una o più questioni che impediscono la risoluzione del caso, tale risoluzione sarà ancora possibile presentando tali questioni all'arbitrato.

11. Di conseguenza, se le convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione comprenderanno tale clausola, l'efficacia della procedura amichevole verrà rafforzata.

12. Sarebbe inoltre auspicabile che gli Stati membri dell'UE fossero in grado di indicare se nella negoziazione o nella revisione dei loro trattati fiscali proporranno l'inserimento dell'articolo 25, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE.

13. Sono inoltre stati discussi alcuni aspetti pratici dell'inserimento del nuovo articolo 25, paragrafo 5. Si è ritenuto che, nell'applicazione di tale paragrafo del modello di convenzione fiscale dell'OCSE nei trattati fiscali bilaterali, le autorità competenti potrebbero dover affrontare, in mancanza di norme chiare, difficoltà legate

all'attuazione (per esempio, come istituire un comitato consultivo, come selezionare i membri, come suddividere i costi, la lingua da usare, come selezionare un punto nell'insieme, ecc.). Ciò potrebbe comportare procedure molto lunghe, incluso il rischio di uscire dal processo di arbitrato di cui all'articolo 25, paragrafo 5. Tuttavia, le modalità di applicazione del modello ("modello di accordo amichevole sull'arbitrato"), allegate all'aggiornamento del commento dell'OCSE all'articolo 25, può, al riguardo, rivelarsi utile.

3.2. Approccio caso per caso alla risoluzione

14. Vengono proposti i mezzi di risoluzione seguenti ma si sottolinea che i fatti e le circostanze dei casi particolari determineranno in ultima analisi se la soluzione proposta è adeguata.

3.2.1. Risoluzione della questione in prospettiva: accordi preventivi sulla determinazione dei prezzi di trasferimento (APP)

15. Uno degli approcci potrebbe essere quello di sottoscrivere un APP legato alle operazioni al fine di ovviare alla questione per gli anni futuri. Inoltre, sottoscrivendo un APP, le autorità competenti potrebbero concordare di dare effetto retroattivo all'APP per gli anni precedenti, disciplinati dalle procedure amichevoli in corso, mediante un accordo ufficiale o informale, tenendo conto delle possibilità consentite ai sensi della legislazione nazionale.

16. Per quanto riguarda la questione della potenziale retroattività, il sottogruppo ha fatto riferimento al punto 8.3 degli orientamenti per gli APP nell'UE, allegati alla comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento nel settore delle procedure di prevenzione e soluzione delle controversie e agli orientamenti in materia di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento nell'UE (COM (2007) 71 definitivo) del 26 febbraio 2007, che stabilisce:

“8.3. Retroattività

58. La retroattività – nella misura in cui è prevista dalla legislazione nazionale – può essere presa in considerazione se essa risolve le controversie o elimina la possibilità di controversie relative a periodi precedenti.

La retroattività deve essere solo un effetto secondario dell'APP e ad essa deve farsi ricorso solo se necessario in funzione della fattispecie. Fatti e circostanze simili a quelli contenuti nell'APP devono essere esistiti in passato affinché la retroattività possa essere considerata una soluzione appropriata.

La retroattività dell'APP è subordinata al consenso del contribuente.

Un'amministrazione fiscale può utilizzare le usuali misure nazionali se, nel quadro della procedura di APP viene a conoscenza di informazioni che potrebbero pregiudicare la tassazione relativa a periodi anteriori. Tuttavia le amministrazioni fiscali devono avvertire il contribuente di tale intenzione per concedergli la possibilità di fornire spiegazioni di ogni apparente discrepanza prima di procedere a un nuovo accertamento relativamente a periodi anteriori”.

Per ulteriori dettagli, cfr. paragrafo 77 della relazione in materia di APP.

3.2.2. *Articolo 25, paragrafo 3, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE*

17. L'articolo 25, paragrafo 3, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, laddove inserito nei trattati pertinenti tra le parti, può essere interpretato in modo da ampliare il campo di applicazione dell'articolo 25 al fine di risolvere le controversie legate alle rettifiche dei prezzi di trasferimento nei casi triangolari extra UE e da offrire la possibilità di un approccio trilaterale al fine di eliminare la doppia imposizione. Tuttavia non tutte le convenzioni sulla doppia imposizione riprendono la formulazione del modello di convenzione fiscale per favorire tale interpretazione.
18. In questi casi una delle possibilità potrebbe essere la conclusione di una convenzione (aggiuntiva) o di un protocollo (bilaterale/multilaterale) distinto e specifico per risolvere tali casi. Tale convenzione (aggiuntiva) o tale protocollo potrebbero tuttavia necessitare dell'approvazione delle camere legislative, il che potrebbe richiedere molto tempo.

3.2.3. *Estensione della convenzione sull'arbitrato a uno Stato terzo*

19. Può essere utile valutare caso per caso se le disposizioni della convenzione sull'arbitrato possono essere estese a uno Stato terzo, sulla base degli articoli 35 e 36 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, dando per scontata l'accettazione di tali diritti e obblighi da parte dello Stato terzo. Le autorità competenti possono essere intenzionate a valutare l'uso di tale strumento per coinvolgere nel procedimento anche uno Stato terzo. Tale estensione vincolerebbe solamente le autorità competenti coinvolte nel caso specifico.
20. Gli articoli 35 e 36 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati stabiliscono quanto segue:

“Articolo 35: Trattati che prevedono obblighi per Stati terzi

Un obbligo per uno Stato terzo sorge da una disposizione di un trattato se le parti a questo trattato intendono creare l'obbligo per mezzo della suddetta disposizione e se lo Stato terzo accetta espressamente per iscritto l'obbligo suddetto.

Articolo 36: Trattati che prevedono diritti per Stati terzi

Un diritto per uno Stato terzo sorge da una disposizione di un trattato se le parti a questo trattato intendono, per mezzo di tale disposizione, conferire tale diritto vuoi allo Stato terzo vuoi a un gruppo di Stati di cui esso faccia parte, vuoi a tutti gli Stati, e se lo Stato terzo vi consente. Il consenso è presunto fin tanto che non vi sia un'indicazione contraria, a meno che il trattato non disponga altrimenti.

Uno Stato che esercita un diritto in applicazione del paragrafo 1 è tenuto a rispettare, per l'esercizio di questo diritto, le condizioni previste nel trattato o stabilite in conformità alle sue disposizioni”.

3.3. Considerazioni procedurali

3.3.1. *Il ruolo del contribuente*

21. Il FCPT riconosce il ruolo fondamentale del contribuente nei casi triangolari extra UE.
22. Sebbene la procedura amichevole sia essenzialmente una procedura tra le amministrazioni fiscali, alla luce della natura specifica dei casi triangolari potrebbe essere previsto un maggiore coinvolgimento dei contribuenti nella procedura amichevole, per esempio tramite la comunicazione di informazioni aggiuntive richieste e di precisazioni di fatto.
23. In tale contesto va anche aggiunto che è principalmente responsabilità del contribuente individuare le relazioni commerciali/finanziarie che risultano in una doppia imposizione. Il contribuente deve fornire un'analisi esaustiva di tutti i fatti pertinenti e giustificare, sulla base di prove, quale degli Stati contraenti deve avviare la procedura adeguata. L'adozione di tali concetti nel codice di condotta sulla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione europea (DPT UE) potrebbe essere molto utile.
24. Il contribuente deve informare il prima possibile le autorità competenti circa il coinvolgimento di una o più parti in uno Stato terzo extra UE. Senza tale informazione, infatti, la risoluzione del caso potrebbe essere impossibile a causa delle diverse scadenze. È nell'interesse delle amministrazioni fiscali e dei contribuenti cooperare per raggiungere una risoluzione rapida. Ciò comporta uno scambio d'informazioni puntuale e la presentazione della documentazione da parte di tutte le parti interessate (comprese le amministrazioni fiscali).

3.3.2. *Azioni coordinate tra le autorità competenti dell'UE*

25. Quando si individua un caso triangolare extra UE, la partecipazione delle autorità competenti extra UE è fondamentale per eliminare la doppia imposizione. È opportuno che le autorità competenti dell'UE concordino le modalità di discussione del caso e il soggetto più indicato per avviare i contatti con l'autorità competente extra UE, al fine di avviare una procedura per attuare in modo efficace la procedura amichevole.

3.3.3. *Proroga del termine di due anni*

26. Per dare tempo sufficiente alle autorità competenti di raggiungere una soluzione adeguata e accettabile si può valutare, ove necessario, il ricorso all'articolo 7, paragrafo 4, ovvero è possibile prorogare, di comune accordo e con l'accordo delle imprese associate interessate, il termine di due anni di cui all'articolo 7, paragrafo 1. Se viene scelta tale opzione/soluzione, si raccomanda vivamente alle parti di concordare anticipatamente anche il termine di tale proroga, e di non concordare una proroga a tempo indefinito. In tal modo verrebbero tutelati i diritti del contribuente e le autorità tributarie sarebbero in grado di raggiungere una risoluzione equa, anche se in un periodo di tempo più lungo di quanto previsto dall'articolo 7 della convenzione sull'arbitrato.

4. CONCLUSIONE

27. Il FCPT, alla luce dell'esperienza pratica acquisita, ritiene di aver esaminato la questione il più dettagliatamente possibile. Tuttavia, man mano che i paesi e le imprese acquisiranno maggiore esperienza in merito, la questione potrà ripresentarsi nei programmi di lavoro futuri del FCPT.
- 28.