



**CONSIGLIO  
DELL'UNIONE EUROPEA**

**Bruxelles, 26 settembre 2012 (27.09)  
(OR. en)**

**14267/12**

**FISC 128**

**NOTA DI TRASMISSIONE**

---

Origine: Jordi AYET PUIGARNAU, Direttore, per conto del Segretario Generale della Commissione europea

Data: 19 settembre 2012

Destinatario: Uwe CORSEPIUS, Segretario Generale del Consiglio dell'Unione europea

---

n. doc. Comm.: COM(2012) 516 final

---

Oggetto: 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 2010 al giugno 2012 e alle proposte collegate

1. Relazione sulle piccole e medie imprese e sui prezzi di trasferimento e
2. Relazione sugli accordi di ripartizione dei costi per i servizi che non producono beni immateriali (BI)

---

Si trasmette in allegato, per le delegazioni, il documento della Commissione COM(2012) 516 final.

All.: COM(2012) 516 final



COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 19.9.2012  
COM(2012) 516 final

**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 2010 al giugno 2012 e alle proposte collegate**

- 1. Relazione sulle piccole e medie imprese e sui prezzi di trasferimento e**
- 2. Relazione sugli accordi di ripartizione dei costi per i servizi che non producono beni  
immateriali (BI)**

**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 2010 al giugno 2012 e alle proposte collegate**

- 1. Relazione sulle piccole e medie imprese e sui prezzi di trasferimento e**
- 2. Relazione sugli accordi di ripartizione dei costi per i servizi che non producono beni  
immateriali (BI)**

## 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 concorrenza<sup>1</sup>. Detto 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 2002<sup>2</sup> 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. Nel 2011 una decisione della Commissione<sup>3</sup> ha rinnovato e prorogato al 31 marzo 2015 il mandato del FCPT.

La presente comunicazione illustra i lavori svolti dal FCPT nel periodo luglio 2010 - giugno 2012 e giunge ad alcune conclusioni sulle attività future del gruppo di esperti.

## 2. SINTESI DELLE ATTIVITÀ SVOLTE DAL FORUM CONGIUNTO DELL'UE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Nel periodo luglio 2010 - giugno 2012, il FCPT ha tenuto sei riunioni. Sono state completate relazioni dettagliate su due temi: in una sono svolte considerazioni specifiche in materia di prezzi di trasferimento per le piccole e medie imprese nell'Unione europea e nell'altra è esaminato un particolare accordo infragruppo denominato accordo di ripartizione dei costi. Sono stati inoltre condotti esercizi di monitoraggio intesi a valutare il livello di attuazione delle precedenti iniziative del FCPT. In seguito al rinnovo del suo mandato, il Forum ha adottato nel giugno 2011 un regolamento interno aggiornato e un nuovo programma di lavoro per il periodo 2011-2015. Il dibattito avviato durante tale periodo, ma non ancora concluso, ha riguardato i seguenti punti del programma di lavoro: valutazione dei rischi in materia di prezzi di trasferimento, problemi connessi alla doppia imposizione provocata da rettifiche secondarie e rettifiche di compensazione/di fine anno. Il FCPT continuerà ad affrontare tali questioni, come pure il monitoraggio, nelle prossime riunioni.

---

<sup>1</sup> Il principio di piena concorrenza è stabilito all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). L'OCSE ha inoltre sviluppato orientamenti relativi ai prezzi di trasferimento per i gruppi multinazionali e le amministrazioni fiscali.

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

<sup>3</sup> Decisione 2011/C 24/03 del 25 gennaio 2011 (GU C 24 del 26.1.2011, pag. 3).

## **2.1. Conclusioni del FCPT riguardo alle piccole e medie imprese e ai prezzi di trasferimento**

Una caratteristica generale dei prezzi di trasferimento è rappresentata dall'onere amministrativo di cui devono farsi carico i contribuenti e le amministrazioni fiscali. Le piccole e medie imprese (PMI), che non hanno conoscenze ed esperienza in materia nonché risorse disponibili, affrontano particolari difficoltà. Anche le amministrazioni fiscali incontrano difficoltà nei rapporti con le PMI, per la necessità di trovare un equilibrio tra l'applicazione uniforme della loro politica fiscale, alla luce delle risorse proprie disponibili e di considerazioni costi/benefici, e l'intento di evitare alle PMI e alle amministrazioni fiscali indebiti oneri amministrativi e inutili conflitti fiscali.

Riconoscendo il ruolo centrale delle PMI nell'economia dell'UE, il FCPT ha avviato un'iniziativa intesa a esaminare le sfide e a presentare proposte al fine di migliorare, nella prospettiva dei prezzi di trasferimento, l'ambiente in cui operano le imprese. Anche se la questione dei prezzi di trasferimento non si pone per una notevole percentuale delle PMI, in assoluto il numero di imprese interessate può risultare assai elevato.

Nella relazione sono formulate alcune raccomandazioni per una valutazione più uniforme delle esigenze specifiche delle PMI nell'ambito dei prezzi di trasferimento. Vi vengono esaminate le diverse fasi in cui si pone per le PMI il problema del rispetto delle norme sui prezzi di trasferimento.

Quanto alla definizione di PMI, la relazione precisa che fra i suoi obiettivi non figura quello di giungere a una definizione comune delle PMI a fini fiscali. Tuttavia raccomanda agli Stati membri di basarsi sui criteri già utilizzati nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione<sup>4</sup> (saldo di bilancio, fatturato, numero degli effettivi) quando valutano quale definizione dare di una PMI.

Quanto al rispetto delle norme sui prezzi di trasferimento, la relazione illustra le migliori pratiche ed espone gli orientamenti raccomandati nelle fasi di pre-audit, di audit e di composizione delle controversie. Essa sostiene che il principio di proporzionalità è l'approccio giusto al fine di valutare le necessità delle PMI, le esigenze delle amministrazioni fiscali e la capacità delle PMI di rispondere a dette esigenze.

Per la fase di pre-audit la relazione raccomanda di istituire un ufficio informazioni accessibile per le PMI e di sensibilizzare le PMI alle procedure che permettono di ottenere in anticipo certezze in materia. Inoltre, essa invita gli Stati membri a prevedere misure di semplificazione per ridurre gli oneri di conformità imposti alle PMI. Per la fase di audit, la relazione raccomanda di prendere in esame soluzioni pragmatiche, che possono essere basate su esperienze sviluppate in altri Stati membri e su precedenti relazioni del FCPT. Alle PMI sottoposte all'audit dovrebbe essere riservato un trattamento appropriato. Per quanto riguarda la composizione delle controversie, la relazione invita da un lato a incoraggiare una composizione rapida nei casi concernenti le PMI non complessi e di modesta entità, dall'altro a prevedere

<sup>4</sup>

Raccomandazione della Commissione, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese - GU L 124 del 20.5.2003, pag.36.

e a stabilire contatti da revisore a revisore nel contesto delle procedure amichevoli (PA) e della cosiddetta convenzione sull'arbitrato (CA)<sup>5</sup>.

In conclusione la relazione riconosce le particolari esigenze delle PMI per quanto riguarda il rispetto delle norme in materia di prezzi di trasferimento e segnala l'opportunità di attuare le risultanze e le raccomandazioni esposte in base al principio di proporzionalità, prevedendo un'applicazione flessibile di detto principio. Spetterà poi al FCPT valutare gli effetti delle misure raccomandate nella relazione e attuate dagli Stati membri nei loro rapporti con le PMI.

## **2.2. Conclusioni del FCPT sugli accordi di ripartizione dei costi per i servizi che non producono beni immateriali (BI)**

Gli accordi di ripartizione dei costi (ARC) sui servizi costituiscono uno strumento economicamente efficace, comunemente utilizzato dalle imprese multinazionali per svolgere le attività del gruppo. La decisione commerciale di avvalersi di un ARC può essere adottata per vari motivi, tra i quali le economie di scala e la condivisione dei rischi, delle capacità o delle risorse. Per evitare la duplicazione dei lavori attualmente condotti dall'OCSE sui prezzi di trasferimento connessi ai beni immateriali, l'attività del FCPT si concentra sugli ARC concernenti i servizi che non producono beni immateriali.

In primo luogo la relazione espone i diversi concetti alla base degli ACC e dei servizi infragruppo (SI). Punto centrale della relazione è come un esaminatore possa giungere rapidamente alla conclusione che il principio di piena concorrenza è stato applicato ad ARC relativi a servizi che non producono BI.

A tal fine la relazione illustra le caratteristiche generali che permettono di stabilire se un ARC è coerente con detto principio. Essa presenta inoltre un elenco di elementi informativi che dovrebbero soddisfare le esigenze della maggior parte degli esaminatori, quando determinano se un ARC può essere considerato conforme al principio di piena concorrenza.

Alcuni aspetti sono esaminati in modo più specifico, ad esempio l'analisi dei benefici attesi, i criteri di ripartizione da utilizzare per determinare il contributo di ciascun partecipante, i metodi per misurare i contributi in natura, il trattamento dei casi in cui i costi in esame sono quelli inizialmente iscritti in bilancio e non quelli effettivamente sostenuti, nonché l'eventuale applicazione di principi contabili in genere utilizzati nel gruppo nel suo complesso.

L'importanza della relazione riguardo agli ARC per i servizi che non producono beni immateriali è aumentata dal fatto che essa integra gli orientamenti esistenti sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto (orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo) e completa i lavori del FCTP su detti servizi.

La relazione giunge alla conclusione che il rispetto delle raccomandazioni ivi esposte, che perlopiù rientrano nel suo campo d'azione, agevolerà la valutazione e semplificherà per le amministrazioni fiscali l'accertamento dell'effettiva applicazione del principio di piena concorrenza. Il FCTP verificherà a scadenze regolari l'effetto di tali orientamenti.

---

<sup>5</sup> Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225 del 20.8.1990, pag. 10).

### **2.3. Adeguamento delle voci del programma di lavoro**

Nel periodo interessato dalla presente relazione, il FCPT ha affrontato i restanti punti del precedente programma di lavoro 2007-2011 e nel giugno 2011 ha adottato il nuovo programma di lavoro 2011-2015, su cui è basata la sua presente attività. Dal luglio 2010 al giugno 2011 l'attività del FCPT ha riguardato principalmente le PMI e i prezzi di trasferimento. La relazione è stata adottata dal Forum nel marzo 2011<sup>6</sup>.

Il primo punto del programma di lavoro 2011-2015, riportato dal precedente, è stato lo sviluppo di un approccio comune in materia di ARC. Questo progetto relativo agli ARC sui servizi che non producono BI è stato concluso positivamente nel giugno 2012<sup>7</sup>.

In materia di valutazione dei rischi, un elemento importante della politica relativa ai prezzi di trasferimento che consente alle amministrazioni fiscali e ai contribuenti di utilizzare nel modo più efficace le loro limitate risorse, le presentazioni fatte da diversi membri del Forum (degli Stati membri e del settore privato) costituiranno la base dell'attività futura. Il gruppo analizzerà le migliori pratiche al fine di prendere una decisione sull'eventuale ambito d'applicazione degli orientamenti dell'UE in materia.

Nell'EU esistono diverse pratiche per quanto concerne l'accettazione delle rettifiche di compensazione/di fine anno. L'elaborazione di un questionario è stata avviata nel 2011 e terminata nel 2012. La sintesi così ottenuta costituisce già la realizzazione di una parte del programma di lavoro. Il FCPT valuterà inoltre se nell'ambito dell'UE sia possibile sviluppare un approccio comune sulle rettifiche di compensazione.

In alcuni Stati membri, la rettifica dei prezzi di trasferimento è accompagnata da un'ulteriore rettifica. Queste cosiddette "rettifiche secondarie" possono dar luogo a una doppia imposizione e sono state pertanto inserite nel programma di lavoro del FCPT. L'elaborazione di un questionario è stata avviata nel 2011 e terminata nel 2012. Nonostante nell'attuale situazione sia già stata realizzata una parte del programma di lavoro, il FCPT sta valutando gli effetti delle rettifiche secondarie nell'UE al fine di proporre soluzioni intese a migliorare la situazione esistente, riguardo tanto a un'eventuale doppia imposizione quanto ad alcuni aspetti pratici della sua applicazione.

### **2.4. Attività di monitoraggio**

Un compito regolare del FCPT consiste nel controllare e nel gestire l'efficace applicazione delle sue realizzazioni. Questa attività è svolta presentando relazioni statistiche annuali ed elaborando relazioni specifiche. Le relazioni sono quindi esaminate dai servizi della Commissione e dal FCPT per individuare i settori in cui questo potrebbe effettuare ulteriori lavori.

Le relazioni statistiche per quanto concerne i casi pendenti nell'ambito della Convenzione sull'arbitrato e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (APP) sono elaborate e valutate con scadenza annuale. Il formato di tali relazioni statistiche è stato migliorato e sarà nuovamente esaminato in futuro. Sono stati poi

---

<sup>6</sup> Appendice I.

<sup>7</sup> Appendice II.

sviluppati ulteriori orientamenti per la compilazione del questionario annuale sugli APP.

Poiché il FCPT esiste da 10 anni, sarà effettuato un più ampio esercizio di monitoraggio dei risultati da questo conseguiti. Verranno riesaminati congiuntamente i codici di condotta sull'efficace attuazione della convenzione sull'arbitrato e sulla documentazione dei prezzi di trasferimento nell'UE, gli orientamenti relativi agli APP nell'UE nonché gli orientamenti per i servizi infragruppo a basso valore aggiunto. L'obiettivo di questo esercizio è di valutare l'efficacia globale dell'attuazione delle raccomandazioni del FCPT approvate dagli Stati membri e di esaminare i possibili miglioramenti.

### 3. CONCLUSIONI DELLA COMMISSIONE

La Commissione continua a ritenere che il gruppo di esperti del FCPT costituisca una risorsa preziosa per affrontare i problemi relativi ai prezzi di trasferimento e trovare soluzioni pragmatiche ad alcuni di questi problemi.

In particolare, la Commissione rileva che la relazione sulle piccole e medie imprese e i prezzi di trasferimento e anche la relazione sugli ARC per i servizi che non producono BI affrontano il principale compito individuato dalla Commissione quando è stato costituito il Forum e cioè giungere a un'applicazione più uniforme delle norme relative ai prezzi di trasferimento nell'Unione europea.

La Commissione sostiene in pieno le conclusioni e i suggerimenti esposti nelle due relazioni, una che figura nell'appendice I: *Relazione sulle piccole e medie imprese e sui prezzi di trasferimento* e l'altra nell'appendice II: *Relazione sugli ACC per i servizi che non producono beni immateriali (BI)*.

La Commissione invita il Consiglio ad approvare il progetto di relazione sulle piccole e medie imprese e sui prezzi di trasferimento ed esorta gli Stati membri a prevedere, nelle loro legislazioni nazionali o nelle norme amministrative, prassi conformi alle strategie e alle considerazioni procedurali esposte nella relazione.

La Commissione invita il Consiglio ad approvare la proposta di relazione sugli ARC relativi ai servizi che non producono beni immateriali (BI) ed esorta gli Stati membri a dare rapida attuazione, nelle loro legislazioni nazionali o nelle norme amministrative, alle raccomandazioni previste in detta relazione.

La Commissione ritiene che in futuro un regolare esercizio di monitoraggio concernente l'attuazione delle conclusioni e delle raccomandazioni contenute nelle relazioni e il loro funzionamento fornirà un feedback utile per decidere sull'eventuale necessità di procedere al loro adeguamento.

In questo contesto, la Commissione incoraggia il FCPT a proseguire le attività di monitoraggio e attende con interesse i risultati ottenuti per gli aspetti del suo programma di lavoro concernenti la valutazione dei rischi, le rettifiche secondarie e le rettifiche di compensazione/di fine anno.

**APPENDICE 1**  
**RELAZIONE SULLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE E SUI PREZZI**  
**DI TRASFERIMENTO**

**I. Introduzione**

1. Nell'ambito del programma di lavoro concordato, il Forum congiunto sui prezzi di trasferimento (FCPT) ha valutato l'impatto dei prezzi di trasferimento sulle piccole e medie imprese (PMI). I documenti preparatori per il dibattito del FCPT relativo a questi lavori possono essere consultati sul sito Internet della DG Fiscalità e unione doganale, inclusi i contributi inviati da *The Federation of European Accountants* e da *Confédération Fiscale Européenne*. La presente relazione è il risultato di tali lavori.

**II. Contesto**

2. Nell'UE vi sono circa 23 milioni di PMI, pari al 99,8% di tutte le imprese europee. Il 5% circa delle PMI ha società consociate, nelle quali può porsi la questione dei prezzi di trasferimento<sup>8</sup>. Da queste cifre risulta che per una grande percentuale delle PMI i prezzi di trasferimento non costituiscono un problema, anche se in termini assoluti il numero di imprese coinvolte può risultare assai elevato. Tuttavia le PMI per le quali la questione si pone incontrano difficoltà dato che non hanno conoscenze, esperienza in materia e disponibilità di risorse. Il modesto volume delle attività infragruppo condotte a livello internazionale dalle PMI può essere dovuto anche al fatto che le difficoltà in questione impediscono alle PMI di svolgere operazioni infragruppo transfrontaliere.
3. Anche le amministrazioni fiscali devono far fronte a difficoltà nei loro rapporti con le PMI. Devono infatti trovare un equilibrio tra l'applicazione uniforme della loro politica fiscale, alla luce delle risorse proprie disponibili e di considerazioni costo/benefici, e la necessità di evitare indebiti oneri amministrativi e inutili conflitti fiscali per le PMI e tra amministrazioni fiscali. Nell'ambito dell'UE non vi è una definizione comune delle PMI, a fini fiscali generali o specificamente a livello di prezzi di trasferimento, e neppure un trattamento uniforme delle PMI.
4. Alcune amministrazioni fiscali già applicano misure specifiche riguardo ai prezzi di trasferimento per le PMI, che schematicamente possono essere così classificate: iniziative che rientrano in un approccio politico generale o azioni amministrative specifiche. La proporzionalità è un esempio di approccio politico, che è imperniato sulla ricerca di un equilibrio tra le esigenze in materia di conformità e le risorse che le PMI hanno a disposizione per soddisfare dette esigenze. La previsione di esigenze semplificate in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento da parte delle PMI, rispetto a imprese di altre dimensioni, costituisce un esempio di azione amministrativa.
5. Le imprese multinazionali ritengono che spesso vi sia complementarità tra le loro operazioni commerciali e quelle delle PMI nell'ambito dell'UE e che ciascun tipo di

---

<sup>8</sup> Relazione annuale del 2009 sulle PMI europee ([http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf), pag. 15).

impresa sia direttamente interessata all'efficace funzionamento delle imprese dell'altro tipo. Tuttavia le imprese che non sono PMI desiderano vi sia parità di condizioni e non vogliono essere penalizzate dalle risposte date dalle amministrazioni fiscali alle esigenze delle PMI.

6. Le imprese riconoscono che aspetti come il tempo da dedicare alla gestione e i costi dei consulenti fiscali possono ostacolare il ricorso a servizi di esperti da parte delle PMI.
7. Il FCPT, nella sua relazione sulla documentazione dei prezzi di trasferimento e negli orientamenti relativi agli accordi preventivi sulla determinazione dei prezzi di trasferimento (APP), riconosce che occorre flessibilità quando si affronta la questione delle PMI e dei prezzi di trasferimento. Nella relazione sulla documentazione si parla di valutare con ragionevolezza e negli orientamenti sugli APP di facilitare l'accesso a detti accordi per le PMI.

### **III. Definizione di una PMI**

8. Una definizione comune di PMI con riguardo ai prezzi di trasferimento può costituire un punto di partenza concordato che facilita l'applicazione di conclusioni e raccomandazioni della presente relazione. La raccomandazione 2003/361/CE<sup>9</sup> stabilisce una definizione di PMI, che tuttavia non è molto utilizzata dalle amministrazioni fiscali nell'ambito delle imposte dirette. Il FCTP ha formulato le seguenti osservazioni sull'uso di una definizione.
9. Nei piccoli Stati membri, l'applicazione di una particolare definizione di PMI potrebbe comportare la classificazione come PMI anche di grandi società/gruppi. Si deve pertanto prestare particolare attenzione alla definizione di PMI utilizzata.
10. Un approccio basato sulla definizione può influenzare il comportamento delle PMI. Per alcune di esse potrebbe costituire un disincentivo allo sviluppo delle rispettive attività, se questo comporta il superamento di una determinata soglia e di conseguenza la possibilità di dover sostenere maggiori costi e oneri amministrativi e di perdere l'accesso ad incentivi.
11. Analogamente, alcune amministrazioni fiscali ritengono che una definizione delle PMI troppo prescrittiva da parte dell'UE possa non tenere nel debito conto la composizione della base imponibile di una determinata amministrazione fiscale. Ad esempio se, sulla base di una definizione comune, le PMI costituiscono una quota elevata della base imponibile di uno Stato membro, si possono incontrare problemi diversi rispetto al caso in cui le PMI rappresentano solo una quota minoritaria di detta base.
12. Le definizioni di PMI attualmente utilizzate dalle amministrazioni fiscali, a fini generali di imposte dirette o specificamente in materia di prezzi di trasferimento, ricalcano spesso in parte la definizione che figura nella raccomandazione 2003/361/CE. Tra i criteri utilizzati nell'ambito dell'UE figurano i seguenti: saldo di bilancio, fatturato, numero degli effettivi; valori delle transazioni singole o cumulate.

---

<sup>9</sup> GU L 124 del 20.5.2003, pag. 36.

Questi criteri sono a volte completati da norme antiabuso. I criteri possono essere, o non essere, applicati su base consolidata, cioè a livello di gruppo. Si invitano le amministrazioni fiscali che non hanno pubblicato una definizione di PMI, a fini generali o specificamente per i prezzi di trasferimento, a valutare la possibilità di impiegare criteri già comunemente utilizzati.

13. Il Forum ritiene utile riunire in un unico documento descrittivo le definizioni di PMI attualmente previste dalle amministrazioni fiscali dell'UE, tanto nel settore delle imposte dirette in generale quanto in materia di prezzi di trasferimento oppure in entrambi questi casi<sup>10</sup>.

#### **Raccomandazioni:**

**R1. Si invitano le amministrazioni fiscali europee che esaminano la possibilità di adottare una definizione di PMI nel settore delle imposte dirette o, più specificamente, in materia di prezzi di trasferimento, a valutare la possibilità di usare eventualmente i criteri già impiegati nell'Unione europea. Questo approccio permette inoltre di ridurre i casi di disparità di trattamento dovuti a diverse definizioni delle PMI.**

**R2. I criteri raccomandati attualmente utilizzati includono: saldo di bilancio, fatturato e numero degli effettivi; valori delle transazioni singole o cumulate. Si raccomanda di misurare questi fattori su base consolidata, ossia a livello di gruppo.**

**R3. Le definizioni attualmente usate dagli Stati membri dovrebbero essere riunite in un solo documento e regolarmente aggiornate<sup>11</sup>.**

**R4. È quindi auspicabile prevedere una comune definizione delle PMI a fini fiscali per l'Unione, che costituirà un punto di partenza concordato al fine di applicare le conclusioni e le raccomandazioni della presente relazione, anche se il raggiungimento di un accordo nel prossimo futuro non è realistico.**

#### **IV. PMI: conformità e prezzi di trasferimento**

14. Nell'UE la conformità in materia di prezzi di trasferimento attualmente implica il rispetto del principio di piena concorrenza, in conformità dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Detto principio si applica indipendentemente dalle dimensioni di un'impresa multinazionale. Tuttavia per le PMI la sua applicazione può risultare più difficile. Questa difficoltà è esplicitamente riconosciuta in diversi punti degli orientamenti dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. Ad esempio, il paragrafo 3.80 contiene un'osservazione specifica riguardo ai costi di conformità per le PMI. Il punto 3.83 degli orientamenti dell'OCSE precisa che la questione dei prezzi di trasferimento sta iniziando a interessare le piccole e medie imprese e che il numero di operazioni transfrontaliere è in costante aumento. Il principio di piena concorrenza

---

<sup>10</sup> Cfr. doc: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

<sup>11</sup> Cfr. doc: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

si applica anche alle piccole e medie imprese e alle loro transazioni, tuttavia è opportuno ricercare soluzioni pragmatiche che consentano di trovare una soluzione ragionevole per ogni caso concernente i prezzi di trasferimento.

15. La presente relazione esamina le migliori pratiche e gli orientamenti che si possono rilevare nell'ambito dell'attività condotta in materia di adempimento degli obblighi. Al fine di svolgere detto esame è opportuno analizzare le attività svolte nelle fasi di pre-audit, di audit e di composizione delle controversie. Inevitabilmente vi sarà una certa sovrapposizione tra queste categorie piuttosto ampie.
16. Una questione ricorrente nelle amministrazioni fiscali è quella di adeguare l'impostazione adottata per le PMI alle esigenze dell'amministrazione fiscale e alla capacità delle PMI di conformarsi a dette esigenze. Il FCPT invita ad adottare un'impostazione basata sul principio di proporzionalità per rispondere alle esigenze delle PMI. Il FCTP osserva inoltre che detto approccio è conforme ai commenti sui capitoli IV e V degli orientamenti dell'OCSE.

### **Raccomandazione:**

**R5. Il FCPT è a favore di un approccio basato sulla proporzionalità. Sembra particolarmente opportuno trovare un equilibrio tra la necessità per un'amministrazione fiscale di applicare in modo imparziale le norme in materia di prezzi di trasferimento e gli oneri che potrebbero risultarne per le PMI quando si conformano a dette norme.**

### **Pre-audit:**

17. Le amministrazioni fiscali e i contribuenti desiderano rispettivamente ricevere e pagare al momento opportuno l'importo adeguato dell'imposta. L'attività della fase pre-audit costituisce probabilmente il miglior metodo per permettere a contribuenti e ad amministrazioni fiscali di conformarsi spontaneamente alla normativa e questa è la forma di osservanza più efficace dal punto di vista economico. Una buona comunicazione, la trasmissione e la comprensione delle informazioni pertinenti, nonché la consulenza di esperti facilmente consultabili, permettono di conseguire più facilmente questo obiettivo. La corretta interazione di questi elementi ha un impatto diretto a livello tanto di adesione volontaria alle norme quanto degli oneri di conformità.

### **Amministrazione fiscale e comunicazione con le PMI**

18. A livello internazionale cresce il riconoscimento dell'interesse<sup>12</sup> comune delle amministrazioni fiscali e delle società soggette a imposta a rafforzare le loro relazioni grazie a un dialogo permanente in un contesto diverso dall'audit. I rapporti saranno così meno conflittuali e permetteranno una migliore e più ampia comprensione dei reciproci punti di vista. Nel caso si dovesse procedere a un audit, ciascuna delle parti vi parteciperebbe partendo da una base di maggiori informazioni.

---

<sup>12</sup> Tra gli esempi da citare, vedasi il recente lavoro del forum OCSE sull'amministrazione fiscale.

19. La creazione di una rete di comunicazione con le PMI presenta particolari difficoltà, a causa soprattutto delle limitate risorse di cui queste dispongono. Le associazioni che rappresentano le PMI offrono ai loro membri utili indicazioni sulle questioni che li riguardano. Sembra invece più difficile stabilire un canale diretto di comunicazione con le PMI sul campo. Le amministrazioni fiscali sono invitate a esplorare le possibilità di lavorare con singole PMI, associazioni rappresentative e consulenti professionali allo scopo di creare o rafforzare una rete di comunicazione a livello locale con le PMI. Ad esempio una misura relativamente semplice, già prevista da alcune amministrazioni fiscali, consiste nell'organizzare seminari tecnici. Un certo numero di PMI è invitato a partecipare al dibattito al fine di trovare soluzioni ai problemi e di individuare le migliori pratiche. Questi eventi possono essere utili anche per consultare le PMI sulle iniziative in materia di prezzi di trasferimento che l'amministrazione fiscale desidera introdurre.

#### Accesso alle informazioni

20. Le informazioni che le amministrazioni fiscali offrono alle PMI, per aiutarle a conformarsi alle norme in materia di prezzi di trasferimento, variano per portata e profondità. Sarebbe utile tanto le imprese quanto per le amministrazioni fiscali poter accedere a dette informazioni. Indicazioni specifiche sulle modalità per reperire queste informazioni figurano nel documento: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
21. Il FCPT propone di tenere aggiornate le informazioni trasmesse dalle amministrazioni fiscali per la presente relazione. Le amministrazioni dovrebbero valutare quale modalità sia più adeguata, tra un sito ad hoc e l'inserimento di una pagina in un sito esistente, per consentire l'accesso per via elettronica a informazioni sulle PMI. Nel sito (o nei siti) dovrebbero figurare in dettaglio le definizioni di PMI, in generale e/o con riguardo ai prezzi di trasferimento, come pure eventuali altre normative applicabili alle PMI in materia di prezzi di trasferimento, la prassi amministrativa o il materiale di formazione. È possibile inoltre indicarvi l'indirizzo di una o più persone da contattare per ulteriori informazioni. Sarebbe utile se le pagine web includessero informazioni su altre questioni concernenti le PMI diverse dai prezzi di trasferimento. Sul sito web del FCPT sarà riportato l'elenco di dette pagine web.

#### Formazione

22. Si è discusso della possibilità di elaborare un modulo di formazione tipo sui prezzi di trasferimento, destinato alle PMI. Lo sviluppo di questa proposta assorbirebbe una quota significativa delle risorse del Forum. Inoltre è difficile stabilire quale valore aggiunto apporterebbe il FCPT rispetto al materiale prodotto in loco<sup>13</sup>.

#### Certezza anticipata in relazione a una transazione

23. Spesso, prima di effettuare una transazione, le PMI desiderano essere sicure della sua conformità alle norme in materia di prezzi di trasferimento, ma non sempre sanno come procedere.

---

<sup>13</sup> Cfr. doc: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

24. In materia di prezzi di trasferimento, il meccanismo in genere utilizzato per rispondere a questa esigenza è un accordo preventivo sui prezzi. Si stabilisce così un'opportuna serie di criteri, decisa di comune accordo tra l'amministrazione fiscale e il contribuente, al fine di determinare il prezzo di trasferimento di una futura transazione. Tuttavia, le norme sugli APP possono prevedere soglie di complessità o spese che rendono l'accesso alla procedura impossibile, o quanto meno più arduo, per le PMI. Come indicato ai paragrafi 4.158 e 4.163 degli orientamenti dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, la natura delle procedure APP può di fatto renderle accessibili soltanto ai grandi contribuenti. Questa limitazione può creare problemi dal punto di vista dell'uguaglianza e dell'uniformità, dato che contribuenti in situazioni identiche non dovrebbero essere trattati in modo diverso. L'assegnazione flessibile delle risorse degli organismi di valutazione può contribuire a risolvere tali problemi. Inoltre le amministrazioni fiscali dovranno forse valutare la possibilità di prevedere un accesso semplificato per i piccoli contribuenti. Nel valutare gli APP, le amministrazioni fiscali devono fare attenzione ad adeguare i loro livelli di indagine alle dimensioni delle transazioni internazionali in esame. Il FCTP ha già formulato orientamenti sul modo migliore per affrontare il tema dell'accessibilità, nei quali si precisa che le amministrazioni fiscali devono utilizzare l'esperienza che hanno acquisito sui problemi incontrati dalle PMI per facilitare il loro accesso agli APP, quando questi sono utili per prevenire o per comporre le controversie. Questa formulazione è intesa a incoraggiare un approccio flessibile quando si accettano dei fascicoli per un programma APP.
25. Alcune amministrazioni fiscali propongono ai contribuenti altre opzioni per essere in qualche modo sicuri del trattamento fiscale applicato. Vi è la possibilità di formulare un parere non vincolante. In tal caso uno specialista dell'amministrazione fiscale esprime un parere su una transazione, eventualmente confermando che questa comporta prezzi di trasferimento e riconoscendo l'opportunità di applicare la metodologia raccomandata dall'OCSE. Questa procedura non permette di concordare l'effettivo prezzo di trasferimento. Può essere previsto un sistema di pronuncia o di decisione preliminare con cui l'amministrazione fiscale esprime un parere vincolante. La pronuncia o decisione preliminare può essere ottenuta prima di presentare la relativa dichiarazione dei redditi.
26. Tra le misure di semplificazione più frequenti vi sono le disposizioni concernenti le PMI e le "piccole transazioni".
27. Numerosi commentatori rilevano che l'uso di soglie di sicurezza (*safe-harbour*) per l'esenzione costituisce una misura di semplificazione per le PMI, un risparmio di risorse amministrative e una riduzione degli oneri di conformità.
28. A fini di chiarezza e di maggiore trasparenza, tanto per le PMI quanto per le amministrazioni fiscali, è opportuno che ciascuna amministrazione fiscale indichi le procedure disponibili per ottenere anticipatamente certezze sul regime dei prezzi di trasferimento, le modalità per accedere a tali procedure e i risultati prevedibili. Le informazioni al momento disponibili sono riportate nel documento: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

### **Raccomandazioni per la fase di pre-audit:**

**R6. Per facilitare l'adeguamento volontario alle norme, gli Stati membri devono garantire alle PMI l'accesso a informazioni aggiornate e a consulenze. È opportuno che ciascuno Stato membro istituisca un sito d'informazione accessibile per via elettronica, che indichi i dati delle persone da contattare per ulteriori informazioni. Un elenco di detti siti, con relativi link, sarà pubblicato sul sito web del FCPT.**

**R7. Gli Stati membri e il mondo imprenditoriale devono mettere a frutto le occasioni che permettono di stabilire rapporti costruttivi con singole PMI e con i loro organismi rappresentativi.**

**R8. Gli Stati membri devono cercare di aumentare conoscenze e capacità di accesso delle PMI per quanto concerne le procedure che permettono di ottenere certezza prima che la transazione sia realizzata o che sia dichiarata a fini fiscali.**

**R9. Gli Stati membri sono invitati a sviluppare attivamente misure di semplificazione intese a ridurre gli oneri amministrativi e di conformità sostenuti dalle PMI.**

### **Audit**

29. Almeno uno Stato membro ritiene che una risposta adeguata sia costituita dalla decisione politica di esentare la maggior parte delle transazioni delle PMI dalle norme da esso previste in materia di prezzi di trasferimento. Questo approccio presenta evidenti vantaggi in termini di risparmio di risorse e di certezza riguardo al trattamento applicato, ma può avere sulla base imponibile del paese che lo adotta alcuni effetti negativi, la cui portata varia in funzione del volume delle attività svolte dalle PMI in tale paese. Inoltre possono verificarsi delle disparità di trattamento, se in altri Stati membri alle imprese associate non è concessa la stessa esenzione.
30. Altri Stati membri optano per un approccio meno generalizzato nell'applicazione del principio di proporzionalità. Nell'ambito delle procedure di audit e degli APP sono previste misure specifiche, come ad esempio: esigenze semplificate in materia di documentazione; comunicazione orale di informazioni pertinenti; elaborazione da parte dell'amministrazione fiscale di uno studio limitato sui prezzi di trasferimento; assistenza al contribuente da parte dell'amministrazione fiscale per l'elaborazione di dati comparabili; misure speciali per contratti a lungo termine. Maggiori informazioni sulle misure in vigore si trovano nel documento JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
31. Il FCPT ritiene che il rispetto del principio di proporzionalità offra alle amministrazioni fiscali un quadro generale sufficientemente flessibile, in cui sviluppare loro misure specifiche. Le amministrazioni fiscali sono invitate a esaminare le misure già introdotte da altri e a valutare le possibilità di introdurle eventualmente nelle rispettive norme.

32. Si raccomanda inoltre di verificare se gli approcci adottati nell'ambito di una procedura offrano benefici simili in un'altra. Esempi di questo genere, nel quadro di una procedura di APP, sono l'assistenza da parte dell'amministrazione fiscale che consiste nell'elaborazione di dati comparabili sui prezzi di trasferimento o di una limitata relazione sui prezzi di trasferimento per il contribuente. Questo tipo di assistenza può essere altrettanto utile nella procedura di audit.
33. È opportuno anche prevedere rinvii alle precedenti relazioni del FCTP in materia. Ad esempio, nella relazione sui servizi infragruppo si è discusso del processo di valutazione di un prezzo di piena concorrenza. La relazione riconosce che, in caso di limitati rischi di natura fiscale, occorre tener presente segnatamente il rapporto costo/benefici. Secondo la relazione, in tal caso è particolarmente importante garantire il necessario equilibrio tra risorse disponibili, oneri di conformità e potenziale livello di rettifica. Il commento inserito nella relazione sugli elementi descrittivi e su un onere in base al principio di piena concorrenza è parimenti pertinente. La relazione sottolinea in particolare che per valutare un prezzo di trasferimento, è opportuno lavorare con un minimo e non un massimo di informazioni. Si propone di applicare lo stesso sistema per la valutazione dei prezzi di trasferimento di una PMI.
34. È stata inoltre presa in esame la questione delle sanzioni in materia di documentazione. Non è logico che un'amministrazione fiscale stabilisca un approccio semplificato in materia di obblighi documentali nella fase di pre-audit e quindi imponga sanzioni per l'assenza dell'ulteriore documentazione necessaria soltanto a causa di un audit, se il contribuente ha agito in buona fede, in base all'approccio semplificato, e non è in grado di fornire la necessaria documentazione.
35. Sono state espresse inquietudini per il fatto che il personale delle amministrazioni fiscali con esperienza in materia di prezzi di trasferimento non tratta spesso questioni relative ai prezzi di trasferimento delle PMI. Ciò potrebbe portare a una disparità di trattamento tra PMI e imprese di altro tipo. Alcune amministrazioni adottano misure strutturali per evitare i problemi che potrebbe creare l'assegnazione al settore dei prezzi di trasferimento delle PMI di personale che ha poca esperienza in materia, istituendo ad esempio centri specifici per le PMI in cui un gruppo relativamente piccolo di persone tratta un'ampia varietà di casi. Altre amministrazioni hanno procedure che prevedono il riesame degli audit da parte di un gruppo paritetico interno al fine di garantire la coerenza. Entrambi gli approcci meritano di essere considerati.

#### **Raccomandazioni:**

**R10. Quando valutano gli approcci in materia di audit per le PMI, gli Stati membri sono invitati a prendere in esame le misure di semplificazione già adottate da altri ed eventualmente a introdurre misure analoghe nei rispettivi Stati membri.**

**R11. Le precedenti relazioni del FCTP contengono materiale utile sugli approcci pragmatici adottati in merito alle questioni relative ai prezzi di trasferimento. Gli Stati membri sono invitati a riesaminare dette relazioni al fine di determinare se i principi ivi stabiliti siano applicabili anche nel contesto in esame.**

**R12. Non è opportuno imporre sanzioni in materia di documentazione a seguito di un obbligo, imposto in occasione di un audit, di presentare una documentazione non richiesta nella fase di pre-audit, se il contribuente ha agito in buona fede, basandosi sull'approccio semplificato, e non è in grado di fornire la necessaria documentazione.**

**R13. Gli Stati membri devono cercare di garantire un trattamento adeguato alle PMI che sono oggetto di un audit in materia di prezzi di trasferimento. Per conseguire tale obiettivo in modo economicamente efficace, sono utili le valutazioni interne da parte di un gruppo paritario o un'organizzazione strutturale delle risorse per gli audit.**

### **Composizione delle controversie**

36. In seguito a una rettifica dei prezzi di trasferimento vi è spesso un rischio di doppia imposizione. È possibile presentare una domanda di esenzione da detta doppia imposizione nell'ambito di una convenzione fiscale, della cosiddetta convenzione sull'arbitrato<sup>14</sup> (CA) o di entrambe. L'importo dell'esenzione chiesta dalle PMI si situa perlopiù nella fascia inferiore dei valori previsti, ma l'effetto che produce sulla loro attività è spesso della più grande importanza. Inoltre, i termini previsti per dare una risposta alla domanda risultano spesso sproporzionati rispetto alla complessità e agli importi dell'esenzione.
37. Nel valutare le domande presentate dalle PMI e trasmesse dai revisori nazionali o da altri Stati membri, si suggerisce alle autorità fiscali di fare maggior uso del loro potere al fine di risolvere a livello unilaterale i problemi di doppia imposizione, in conformità dell'articolo 6, paragrafo 2, della convenzione sull'arbitrato oppure delle disposizioni previste contro le doppie imposizioni ai sensi dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE.
38. Quando la rettifica di una transazione non complessa e di valore monetario relativamente modesto deve seguire l'intera procedura amichevole prevista dalle convenzioni contro la doppia imposizione o la procedura di cui alla sezione 3 della convenzione sull'arbitrato, può risultare opportuno prevedere un iter accelerato. Il FCTP non indica nel dettaglio la procedura per tale iter, ma rileva che probabilmente ciò implica che le autorità competenti devono accettare di lavorare con scadenze assai più brevi di quelle previste per una rettifica complessa e di importo elevato. Inoltre in questo caso si potrebbero applicare anche i principi su cui è basato l'approccio in materia di conformità, i cui dettagli sono stati in precedenza indicati. Ad esempio, l'adozione di una decisione sulla base di un minimo di informazioni e un approccio flessibile riguardo alle modalità di trasmissione delle informazioni (come la comunicazione orale delle informazioni pertinenti anziché per iscritto mediante documenti formali). In alcuni paesi l'iter accelerato potrebbe inoltre essere basato su una regola "de minimis".
39. La necessità di procedure formali per la composizione delle controversie può essere limitata se vi è una comunicazione diretta tra i revisori dell'amministrazione fiscale competente, che avviene nell'ambito delle procedure amichevoli di cui alle

---

<sup>14</sup> Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225 del 20.8.1990, pag. 10).

convenzioni sulla doppia imposizione o delle procedure previste nella convenzione sull'arbitrato, al fine di avere una migliore comprensione della logica alla base di una particolare rettifica. Tuttavia questa comunicazione non deve contravvenire alle norme sugli scambi di informazioni. Un mezzo per stabilire questi contatti diretti può essere offerto da riunioni nelle quali i revisori locali, in qualità di autorità competenti (AC), discutono direttamente di alcuni casi e concordano soluzioni adeguate, eventualmente con un intervento limitato da parte del personale di ruolo di detta autorità.

#### **Raccomandazioni:**

**R14. Le autorità fiscali sono invitate a far uso della loro autorità per agire unilateralmente al fine di risolvere i casi di doppia imposizione sui prezzi di trasferimento che interessano le PMI.**

**R15. Nei casi non complessi e di modesta entità, in cui le PMI chiedono l'esenzione dalla doppia imposizione, si invita ad adottare un iter accelerato per la composizione delle controversie.**

**R16. È opportuno che le amministrazioni fiscali valutino e attuino metodi alternativi di composizione delle controversie, come i contatti tra revisori e la regola *de minimis*, eventualmente nel quadro delle procedure amichevoli previste nelle convenzioni sulla doppia imposizione e delle procedure previste dalla convenzione sull'arbitrato.**

#### **V. CONCLUSIONI**

40. Il FCTP riconosce che l'obbligo imposto alle PMI di soddisfare le norme in materia di prezzi di trasferimento si urta a loro particolari esigenze. Il FCTP rileva che gli Stati membri hanno già attuato alcune misure importanti per rispondere a queste esigenze e la presente relazione intende basarsi su tali misure.
41. Le conclusioni e le raccomandazioni contenute nella presente relazione sono fondate sull'applicazione del principio di proporzionalità e sull'attuazione flessibile di detto principio. La relazione presenta anche suggerimenti su come identificare le PMI, affinché le misure da essa proposte siano realmente mirate.
42. Nell'ambito del futuro programma di lavoro del FCPT si potrebbe eventualmente tenere conto delle particolari esigenze delle PMI.
43. È necessario procedere a scadenze regolari al monitoraggio degli effetti prodotti dalle misure per le PMI raccomandate dal FCPT.

**APPENDICE II**  
**RELAZIONE SUGLI ACCORDI DI RIPARTIZIONE DEI COSTI PER I SERVIZI**  
**CHE NON PRODUCONO BENI IMMATERIALI (BI)**

**I. INTRODUZIONE**

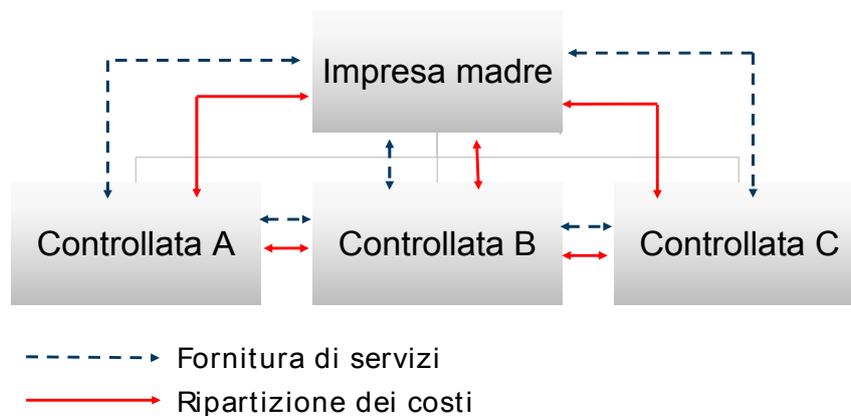
1. Gli accordi di ripartizione dei costi (ARC) sono comunemente utilizzati dalle imprese multinazionali in quanto costituiscono uno strumento economicamente efficace per svolgere le attività del gruppo. La decisione commerciale di avvalersi di un ARC può essere adottata per diversi motivi, come le economie di scala e la condivisione dei rischi, delle competenze o delle risorse.
2. Il Forum congiunto sui prezzi di trasferimento (FCPT) si interessa da molto tempo alla questione degli ARC, che figurava già nel suo precedente programma di lavoro. Nell'ambito del nuovo mandato il FCPT ha confermato la sua precedente decisione di valutare in quale misura sia possibile sviluppare un approccio comune agli ARC nell'UE.
3. Gli ARC sono oggetto di un'analisi approfondita nel capitolo VIII degli orientamenti dell'OCSE sui prezzi di trasferimento (orientamenti OCSE) e detto organismo partecipa attualmente a un progetto sui prezzi di trasferimento dei beni immateriali. Per evitare di ripetere i lavori svolti dall'OCSE, l'attività del FCPT si concentra sugli ARC concernenti i servizi che non producono beni immateriali (BI). Questi lavori vanno considerati come intesi a completare gli orientamenti esistenti e l'attività svolta dal FCPT sui servizi infragruppo a basso valore aggiunto (orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo).
4. Concentrandosi sulle questioni che un esaminatore trova difficili da affrontare nella pratica, la presente relazione propone le soluzioni più adeguate. Il termine esaminatore si applica tanto al contribuente quanto all'amministrazione fiscale. La relazione parte dall'ipotesi che tanto le imprese multinazionali quanto le amministrazioni tributarie agiscono in buona fede e aderiscono senza equivoci ai principi dell'OCSE. La relazione mette perciò l'accento su come l'esaminatore possa concludere il più celermente possibile che il principio di piena concorrenza è stato applicato in ARC relativi ai servizi che non producono beni immateriali.
5. Il presente documento prende in esame tanto gli orientamenti dell'OCSE (principalmente il capitolo VIII, ma anche il VI e il VII in relazione alla determinazione del principio di piena concorrenza) quanto gli orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo.

**II. Terminologia**

6. Poiché le opinioni possono differire sulla questione di sapere se e come un ARC sui servizi può essere distinto dai servizi infragruppo, fatturati direttamente o mettendo in comune i costi, scopo del presente capitolo è stabilire un'interpretazione comune della terminologia utilizzata. Esso espone il concetto di ARC sui servizi e le differenze rispetto ai servizi infragruppo.

7. Il punto 8.3 degli orientamenti dell'OCSE definisce un ARC come *un accordo quadro tra imprese allo scopo di condividere costi e rischi inerenti allo sviluppo, alla produzione o all'acquisizione di beni, servizi o diritti, e di stabilire la natura e la portata degli interessi di ogni partecipante a tali beni, servizi o diritti. Un ARC è un accordo contrattuale più che un'entità giuridica distinta o una stabile organizzazione di tutti i partecipanti. In un ARC la quota in proporzione apportata da ciascun partecipante ai contributi complessivamente previsti dall'accordo deve corrispondere alla sua quota percentuale dei benefici complessivamente previsti nel quadro dell'accordo, tenendo presente che il sistema dei prezzi di trasferimento non è una scienza esatta.*
8. Esempio di un ARC sui servizi:

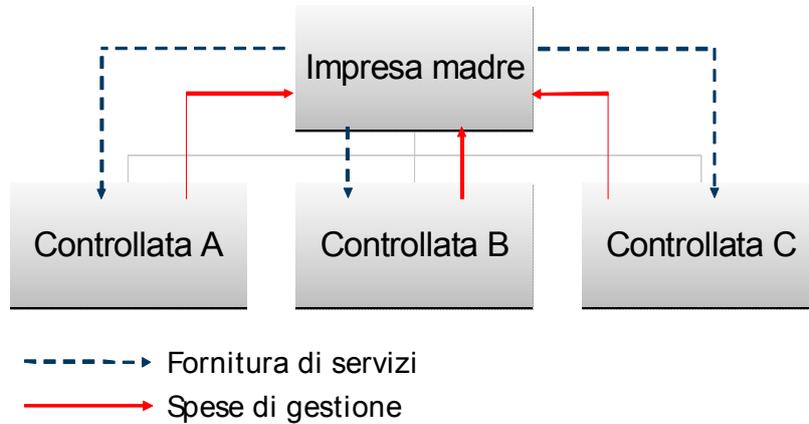
## Accordi di ripartizione dei costi



9. La nozione di servizi infragruppo è descritta al punto 7.2 degli orientamenti dell'OCSE: *Quasi tutti i gruppi multinazionali devono mettere a disposizione dei loro membri una vasta gamma di servizi, in particolare servizi amministrativi, tecnici, finanziari e commerciali e il costo di detti servizi può essere sostenuto inizialmente dalla società madre, da un membro del gruppo appositamente designato (un centro di servizi del gruppo), o da un altro membro del gruppo.* Il capitolo VII degli orientamenti OCSE offre indicazioni per stabilire se sono stati prestati servizi infragruppo, sui meccanismi di tariffazione diretta o indiretta e per determinare in quali circostanze i servizi possono essere addebitati a prezzo di costo o se e come si possa stabilire l'imposizione di un onere di piena concorrenza che includa un elemento di profitto.

10. Illustrazione dei servizi infragruppo:

## Servizi infragruppo



11. Un'ulteriore variante, non esplicitamente menzionata negli orientamenti OCSE ma spesso rilevata nella pratica, è costituita da accordi mediante i quali diversi membri di un gruppo multinazionale condividono i costi di determinati servizi e li addebitano (direttamente o indirettamente) ai membri del gruppo che beneficiano di detti servizi. Inoltre, è anche possibile che alcuni membri del gruppo multinazionale concludano un ARC sui servizi e che altri membri del gruppo, che non lo hanno sottoscritto, forniscano servizi ai membri dell'ARC. Un partecipante a un ARC può inoltre dare in appalto a un soggetto indipendente tutte le sue attività o parte di esse.
12. Nella pratica risulta talvolta difficile distinguere tra servizi infragruppo (comuni), compresi i pool di costi, e gli ARC sui servizi che non producono beni immateriali. Scopo della seguente tabella è aiutare i valutatori a distinguere i due concetti.

ARC sui servizi che non producono BI	Servizi infragruppo
Accordo di ripartizione dei costi, dei rischi e dei benefici, che prevede contributi in denaro o in natura da parte di tutti i partecipanti.	I servizi infragruppo si limitano alla prestazione o all'acquisizione di un servizio da parte dei membri del gruppo multinazionale. Il rischio che il servizio sia prestato in modo inefficiente o inefficace è in genere assunto dal fornitore.
Se dei partecipanti aderiscono all'accordo o ne escono, le quote devono essere rettificata/riequilibrata secondo il principio di piena concorrenza.	La risoluzione del contratto di servizi o l'adesione di nuovi partecipanti non ha in genere conseguenze per gli altri destinatari dei servizi.

<p>Si raccomanda vivamente di stipulare accordi scritti affinché l'ARC sia accettato o riconosciuto dalle amministrazioni fiscali. In alcuni Stati membri questi sono persino obbligatori. Un accordo scritto e/o la documentazione pertinente sono importanti per l'esaminatore quando verifica l'attuazione/il funzionamento dell'ARC.</p>	<p>Nella pratica, i contratti formali non sono sempre disponibili. L'accordo spesso si limita al rapporto diretto tra il prestatore e il destinatario del servizio. Dovrebbe essere possibile dimostrare che, dal punto di vista del prestatore del servizio, il servizio è stato fornito e che, dal punto di vista del beneficiario, il servizio apporta un valore economico o commerciale che rafforza la sua posizione commerciale (sezione VII.1 degli orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo)</p>
<p>Dato che tutti i partecipanti contribuiscono a un'attività comune e condividono i costi e che i contributi riflettono i benefici previsti, il valore dei contributi è in genere valutato al prezzo di costo.</p>	<p>Il margine di profitto applicato dal fornitore del servizio è di solito un elemento fondamentale, poiché questi non condivide gli utili con i destinatari del servizio.</p>
<p>La ripartizione dei costi è basata sui benefici previsti per ciascun partecipante all'ARC.</p>	<p>Nel sistema di ripartizione, si stabilisce in che misura ciascuna impresa abbia chiesto/ricevuto o abbia diritto al servizio.</p>

### III. CAMPO D'APPLICAZIONE

13. Mentre gli orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo riguardano in particolare i problemi incontrati per i servizi a carattere amministrativo, accessori rispetto all'attività del beneficiario, il presente documento affronta tematiche specifiche dei casi in cui tutti i tipi di servizi infragruppo che non producono beni immateriali sono riuniti in un ARC.
14. Non è possibile e neppure auspicabile dare una definizione esauriente dei servizi che possono essere oggetto di un ARC. I servizi che rientrano nell'ambito di applicazione del presente documento possono comprendere le seguenti attività: TI, logistica, acquisti, settore immobiliare, finanze, fiscalità, risorse umane, contabilità, retribuzioni del personale e fatturazione. Questo elenco ha carattere soltanto indicativo e non comporta automaticamente che un servizio sia incluso nel campo di applicazione del presente documento o ne sia escluso.

### IV. CARATTERISTICHE GENERALI: VERIFICA DELLA CONFORMITÀ DELL'ARC AL PRINCIPIO DI PIENA CONCORRENZA

15. In linea di massima, un ARC è conforme al principio di piena concorrenza se i contributi stabiliti corrispondono a quelli che imprese indipendenti avrebbero accettato di conferire in circostanze analoghe, sulla base dei vantaggi ragionevolmente attesi dall'accordo nei quali rientra la condivisione di costi e rischi al fine di soddisfare un'esigenza comune. Per un esaminatore il punto principale in base all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE è se un ARC è attuato/realizzato in conformità del principio di piena concorrenza.

16. Le linee guida dell'OCSE (9.163), precisano che le imprese multinazionali sono libere di organizzare le loro attività commerciali come meglio credono. Un'amministrazione tributaria può procedere se necessario a rettifiche dei prezzi di trasferimento a norma dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Ciò significa che un'impresa multinazionale deve tenere conto delle implicazioni (tra l'altro a livello di assunzione dei rischi) che presenta ciascuna delle alternative ragionevolmente disponibili, quando decide se i servizi prestati nell'ambito del gruppo saranno imputati direttamente o indirettamente, mediante servizi infragruppo (compresi i pool di costi), o se un ARC risulti più appropriato. Questa decisione non è una semplice scelta tra denominazioni (cfr. anche punto 43). Occorre documentare i fatti rilevanti. Ciò non deve tuttavia indurre l'esaminatore a contestare la scelta commerciale o i motivi alla base della scelta oppure a chiedere al contribuente un'analisi di quella che è stata la scelta più opportuna.

Un ARC sui servizi che non producono beni immateriali coerente con il principio di piena concorrenza presenta le seguenti caratteristiche:

- i) l'accordo deve rispondere a una logica commerciale;
  - ii) la sostanza economica deve essere coerente con i termini dell'ARC;
  - iii) i termini di un ARC devono in genere essere stabiliti prima dell'inizio delle attività;
  - iv) i termini di un ARC devono rispettare il principio di piena concorrenza, alla luce delle circostanze note o ragionevolmente prevedibili quando l'accordo è sottoscritto;
  - v) ciascun partecipante deve avere ragionevoli aspettative di benefici;
  - vi) la quota dei costi sostenuta da un partecipante deve essere proporzionata alla sua quota dei benefici previsti;
  - vii) i benefici ragionevolmente attesi possono essere valutati in termini di efficienza o di efficacia, a livello quantitativo o qualitativo;
  - viii) ciascun partecipante può apportare il proprio contributo in denaro o in natura, pertanto non è necessaria una partecipazione attiva. Il livello di influenza nel processo decisionale varia in base al tipo di ARC, all'esperienza e alle competenze dei partecipanti e alla quota dei costi assegnata a ciascun partecipante;
  - ix) il servizio oggetto di un ARC che è prestato anche a, o ricevuto da, organismi che non partecipano all'accordo deve essere valutato in base al principio di piena concorrenza;
  - x) quando vi sono delle adesioni all'ARC o delle uscite dallo stesso, le quote devono essere rettificate/riequilibrare secondo il principio di piena concorrenza.
17. I risultati effettivi possono essere diversi dai risultati previsti, ad esempio il contributo dato da un partecipante risulta eccessivo o il beneficio ottenuto grazie alla partecipazione all'ARC è inadeguato. Quando si verificano questi scostamenti, l'esaminatore deve analizzare i motivi di tali differenze prima di concludere se il metodo usato per determinare il contributo proporzionalmente versato da un partecipante fosse giusto o meno, o se i benefici proporzionalmente attesi siano stati valutati in modo corretto.

18. Un ulteriore interrogativo che l'esaminatore deve porsi è se la differenza sia abbastanza rilevante da richiedere una rettifica o vada considerata così limitata da non dover dar luogo ad alcuna rettifica, dato che secondo gli orientamenti dell'OCSE le amministrazioni fiscali non devono procedere a rettifiche di modesta entità o marginali. L'esaminatore deve inoltre rammentare che qualsiasi modifica si ripercuoterà sugli altri partecipanti e anche questo fattore deve indurre a evitare rettifiche di poco conto.
19. In alcuni casi dai fatti e dalle circostanze può risultare inoltre che la sostanza dell'accordo è diversa dai termini che si suppongono convenuti dai partecipanti (orientamenti dell'OCSE, punto 8.29). La decisione di un esaminatore deve sempre essere basata sui fatti e sulle circostanze relative allo specifico accordo nel corso di un adeguato periodo di riferimento, ma l'esaminatore deve in genere astenersi dall'effettuare una rettifica sulla base di un solo anno. Un esaminatore deve anche considerare che il principio di piena concorrenza non comporta di per sé che i benefici previsti corrispondano a quelli effettivi e che anche una differenza sostanziale tra benefici effettivi e previsti non significa automaticamente che le proiezioni non rispettavano detto principio. Si deve fare attenzione a non fare uso di giudizi retrospettivi.
20. In base al paragrafo precedente, l'applicazione del principio di piena concorrenza può implicare una rettifica del contributo versato dal partecipante mediante un conguaglio, ad esempio nei casi in cui la situazione è dovuta a un'errata valutazione dei benefici previsti. In altri casi non si terrà conto di alcune o di tutte le disposizioni dell'ACC, ad esempio quando i fatti e le circostanze sono diversi dai termini stabiliti nell'ARC (orientamenti OCSE, punti da 8.26 a 8.30).
21. I conguagli saranno considerati costi aggiuntivi per i pagatori e rimborsi per i beneficiari.

**V. INFORMAZIONI PROBATORIE: ELEMENTI DESCRITTIVI CONCERNENTI GLI ARC SUI SERVIZI CHE NON PRODUCONO BENI IMMATERIALI**

22. Alla luce dei fatti e delle circostanze di un caso nonché del livello di esperienza e di conoscenza che ha dell'impresa multinazionale in esame, un esaminatore può adottare metodi diversi quando chiede le informazioni che ritiene sufficienti a confermare che un ARC sui servizi rispetta il principio di piena concorrenza. Per decidere con cognizione di causa è fondamentale avere accesso a informazioni adeguate e di buona qualità.
23. Al fine di preparare o verificare un ARC, un esaminatore deve capire diverse questioni importanti e ottenere assicurazioni in proposito. Il punto principale è: "L'accordo permette di ottenere un risultato conforme al principio di piena concorrenza"? Nella maggior parte dei casi la risposta a questo interrogativo può essere data dalla presentazione di una descrizione che includa le informazioni indicate ai paragrafi 24 e 25<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> La procedura è simile a quella prevista negli orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo, sezione VI, paragrafi da 21 a 25.

24. L'elemento fondamentale è ovviamente l'accordo stesso. Devono esservi chiare prospettive di reciproci vantaggi per tutte le parti di un ARC. Nessuna parte indipendente aderirebbe a un accordo di questo tipo senza una ragionevole aspettativa di benefici (cfr. VI.1 infra). In secondo luogo, l'accordo deve garantire che la ripartizione dei contributi rifletta i benefici previsti per ciascun partecipante (cfr. VI.2 infra).
25. Poiché ciascun ARC è diverso, il contenuto e la portata esatta della descrizione può variare, ma i punti indicati nel seguente elenco dovrebbero soddisfare le esigenze della maggior parte degli esaminatori. Se necessario, è sempre possibile presentare una documentazione integrativa.

i) Informazioni generali sull'ARC:

- a) Spiegazione dell'ARC nel contesto generale dell'attività del gruppo multinazionale, al fine di comprendere le motivazioni che portano a sottoscrivere l'ARC. Occorre indicare la politica generale del gruppo in materia di prezzi di trasferimento, il tipo di servizi previsti dall'ACC, l'interesse economico comune dei partecipanti, le conoscenze e le capacità richieste, i contributi e i rischi condivisi, ecc.
- b) Elenco dei partecipanti nonché ripartizione delle responsabilità e dei compiti connessi con l'attività dell'ARC tra partecipanti e altre imprese.
- c) Bilancio previsto per l'ARC e durata prevista.

ii) Benefici attesi dall'ARC

- d) Benefici attesi da ciascun partecipante nonché modalità seguite per valutare detti benefici e per tenerne conto nel metodo di ripartizione (comprese la metodologia e le stime utilizzate).

iii) Contributi all'ARC

- e) Forma e valore del contributo di ciascun partecipante nonché descrizione dettagliata della modalità di determinazione del valore dei contributi iniziali e correnti.
- f) Descrizione dei principi contabili seguiti e delle modalità utilizzate per garantirne l'applicazione uniforme a tutti i partecipanti quando si stabiliscono le spese e il valore dei contributi. Descrizione dei costi diretti e indiretti inclusi nel pool di contributi, date e metodi di pagamento e confronto tra bilancio e rettifiche.
- g) Informazioni sull'esistenza di sovvenzioni statali o di incentivi fiscali connessi al contributo dei partecipanti e loro impatto.

iv) Monitoraggio/Rettifica dell'ARC

- h) Informazioni sui conguagli, ossia condizioni in cui si verificano, modi di calcolo e quando vanno corrisposti.

i) Descrizione della norma del gruppo con riferimento alla sua strategia di audit e alla sua applicazione all'ARC. Ad esempio, garanzie previste per assicurare l'applicazione coerente di uno schema di ripartizione per un servizio particolare; garantire che costi/servizi non si sovrappongano ad altri.

j) Modalità di controllo e di adeguamento delle condizioni relative all'ARC.

k) Comprensione delle modalità previste per nuovi partecipanti che aderiscono all'accordo e per chi decide di mettere fine alla sua partecipazione Metodo da applicare per rettificare/riequilibrare le quote dell'ARC.

v) Rapporti con altri enti

l) Elenco di altri membri del gruppo o di imprese indipendenti che beneficiano di servizi previsti dall'ARC. Descrizione delle spese esigibili e criterio o criteri di ripartizione tra i vari membri.

26. Le informazioni di cui sopra devono essere accessibili e fornite in diversi modi, ad esempio mediante un'apposita descrizione o anche prevedendo nell'accordo scritto la maggior parte delle informazioni. L'importante è che l'esaminatore comprenda come funziona in pratica l'ARC.

## **VI. ASPETTI SPECIFICI**

27. Il presente capitolo affronta alcuni aspetti specifici, riguardo ai quali per gli esaminatori possono essere necessari ulteriori orientamenti.

### **VI.1. La prova del “beneficio atteso”**

28. La prova del “beneficio atteso” è un elemento essenziale per stabilire, per verificare adeguatamente e per riesaminare un ARC. Esso costituisce la base per valutare la conformità al principio di piena concorrenza dei contributi dei partecipanti all'ARC e giustifica il criterio di ripartizione.

29. In base al principio di piena concorrenza, il contributo di un partecipante deve essere commisurato ai benefici che egli otterrà grazie alla partecipazione all'ARC. Beneficio in questo contesto significa incremento del valore economico o commerciale, come un risparmio nelle spese o un aumento del reddito o dei profitti. Si può inoltre considerare come beneficio atteso la possibilità, opportunamente dimostrata, di mantenere i profitti o i redditi o di evitare perdite/maggiori perdite. Occorre rilevare che, per quanto concerne la prova del beneficio, la differenza tra i servizi infragruppo e gli ARC è rappresentata dal fatto che negli ARC un esaminatore deve - oltre a verificare se i servizi in questione sono stati effettivamente prestati (requisito dei servizi infragruppo) - controllare che i contributi corrispondano ai vantaggi previsti ottenibili dai partecipanti grazie all'ARC.

30. È importante che l'esaminatore concluda che, dal punto di vista di un partecipante, il contributo corrisponde ai benefici attesi in termini, tra l'altro, di economie di scala o di condivisione di rischi e di competenze, e che il partecipante avrebbe pagato per il servizio o l'avrebbe eseguito egli stesso. Il criterio utilizzato per la ripartizione dei

costi deve rispecchiare il beneficio atteso dal partecipante e indicare che il partecipante beneficia dei risultati dell'ARC in modo commisurato all'accordo.

31. Il grado di certezza che un esaminatore deve raggiungere per concludere che la fornitura di un servizio nel quadro di un ARC soddisfa il principio di piena concorrenza varia da un caso all'altro in base a una valutazione del rischio. Nella maggior parte dei casi è possibile determinare facilmente il beneficio atteso per il partecipante di cui trattasi procedendo a un'adeguata dimostrazione del beneficio generale dell'ARC e della pertinenza del criterio di ripartizione adottato, tuttavia i casi in cui il beneficio per il singolo è meno chiaro richiedono un'analisi più specifica adottando il punto di vista di ciascun partecipante. Inoltre, a seconda dei fatti e delle circostanze, il beneficio atteso può essere valutato anche direttamente, effettuando una stima del reddito supplementare generato o dei risparmi sui costi, o indirettamente, vale a dire utilizzando indicatori indiretti dei benefici previsti come il fatturato, il numero di dipendenti, utili lordi, ecc.

## **VI.2. Contributi di ciascun partecipante**

32. Il contributo di ciascun partecipante deve corrispondere al contributo che avrebbero versato parti indipendenti in circostanze analoghe. La valutazione delle quote di benefici previsti costituisce uno degli elementi fondamentali dell'ARC, poiché rappresenta la base su cui calcolare i contributi.
33. Spesso per stabilire in che misura deve contribuire ciascun partecipante sono usati criteri di ripartizione, tuttavia il metodo di ripartizione potrebbe essere basato sulla stima dei risparmi che ciascun partecipante all'accordo può realizzare. Gli orientamenti in materia di scelta, giustificazione, applicazione, documentazione e potenziali criteri di ripartizione che figurano ai paragrafi da 48 a 55 degli orientamenti del FCPT sui servizi infragruppo si applicano anche nell'ambito dell'ARC sui servizi che non producono beni immateriali.
34. Il valore del contributo di ciascun partecipante deve corrispondere a quello che sarebbe stato stabilito tra parti indipendenti in circostanze analoghe. Non è possibile indicare un metodo specifico per determinare i contributi dei partecipanti in tutte le fattispecie, si può soltanto segnalare che la questione deve essere risolta caso per caso secondo il principio di piena concorrenza. In merito agli ARC in generale, i diversi paesi hanno esperienza per quanto concerne l'impiego tanto dei costi quanto dei prezzi di mercato al fine di stabilire il valore dei contributi secondo il principio di piena concorrenza (punto 8.15 degli orientamenti dell'OCSE). Tuttavia, per il tipo di ARC qui contemplato, si parte dal presupposto che vi è spesso una piccola differenza tra l'uso dei costi e quello del valore di mercato e si raccomanda pertanto, per motivi pratici, di stabilire in generale il valore dei contributi in base ai costi.
35. Dato che i contributi sono stabiliti in funzione dei benefici previsti, inizialmente sono in genere basati sui costi iscritti in bilancio. Negli ARC sui servizi, la differenza reale tra costi iscritti in bilancio e costi effettivi può essere limitata e pertanto può essere opportuno utilizzare i costi effettivi al fine di valutare il contributo di ciascun partecipante. Tuttavia, quando occorre procedere a una rettifica del contributo adattando i costi stimati ai costi reali, questa rettifica è in linea di massima effettuata a posteriori, vale a dire rettificando i costi di bilancio di riferimento. Per motivi pratici può essere opportuno operare la rettifica in prospettiva, tranne qualora ciò sia

vietato dalla legislazione nazionale. Ciò significa contabilizzare l'eventuale rettifica nell'esercizio successivo quando si ritiene che gli effetti prodotti non saranno rilevanti. Nel paragrafo 34 si valuta se sia necessario procedere a eventuali rettifiche del contributo, utilizzando il prezzo di mercato<sup>16</sup> anziché il costo (di bilancio o effettivo) per stabilire il valore del contributo.

36. Per quanto concerne il problema delle rettifiche dei contributi, gli orientamenti OCSE invitano a redigere un resoconto annuale delle spese sostenute nello svolgimento delle attività previste dall'ARC, che descriva nel dettaglio il metodo seguito per stabilire il valore del contributo e i principi contabili uniformemente applicati a tutti i partecipanti al fine di determinare le spese e il valore dei contributi. Si può presumere che anche i terzi interessati, quando partecipano congiuntamente a un determinato progetto, converranno su una norma comune riguardo alle modalità per determinare i loro contributi. Per motivi di ordine pratico si raccomanda pertanto di autorizzare le imprese multinazionali ad applicare i principi contabili in genere utilizzati per l'intero gruppo. Un'amministrazione fiscale ha tuttavia il diritto di esigere rettifiche, in particolare nei casi in cui si prevede che vi saranno notevoli differenze rispetto ai principi contabili nazionali per l'intera durata dell'ARC.
37. I contributi dovrebbero includere tutti i costi concernenti l'acquisizione, il mantenimento o la tutela dei benefici derivanti dall'accordo. Un esaminatore deve comprendere quali costi siano stati considerati pertinenti (e possono pertanto essere ripartiti). In certi casi, tuttavia, ciò risulterà evidente alla luce del tipo di servizi cui si riferisce l'ARC. A volte, in situazioni più complesse, l'accordo dovrebbe indicare chiaramente quali costi siano esclusi o come sia stata evitata la potenziale duplicazione dei costi.
38. Una questione correlata è il trattamento degli incentivi fiscali e delle sovvenzioni pubbliche, che è affrontata nel punto 8.17 degli orientamenti dell'OCSE. Il punto principale è sapere se nei costi a carico dell'ARC debbano essere inclusi soltanto i costi effettivamente sostenuti, da cui sono stati detratti gli incentivi fiscali e le sovvenzioni pubbliche. Secondo il punto citato, occorre stabilire come avrebbero agito imprese indipendenti in circostanze analoghe per decidere se e in che misura tenere conto di queste economie nel determinare il valore del contributo di un partecipante.

### **VI.3. Benefici previsti a fronte dei benefici effettivi**

39. Poiché gli ARC sono accordi stipulati in base ai benefici attesi, a causa della durata spesso rilevante dell'accordo le parti indipendenti potrebbero prevedere nel contratto una clausola che permetta di valutare a scadenze regolari se i benefici attesi corrispondano ai benefici effettivi e se sia opportuno modificare i contributi in futuro.
40. In relazione a questi due quesiti, il problema è di sapere se i contributi possano essere adattati alla situazione reale e se ciò vada considerato in linea con il principio di piena concorrenza o come un indebito uso di giudizi retrospettivi.

---

<sup>16</sup> Il punto 8.15 degli orientamenti dell'OCSE fa riferimento alla valutazione dei contributi al prezzo di mercato.

41. L'ARC deve essere valutato in riferimento alle ipotesi di benefici futuri basate sulla situazione economica e commerciale esistente o ragionevolmente prevedibile nel momento in cui l'accordo è stipulato. Pertanto se un esaminatore ritiene ragionevoli le proiezioni riguardo ai benefici, non è opportuno procedere a rettifiche retrospettive dei contributi a causa di eventi successivi che alterano le proiezioni iniziali.
42. Dato che eventi o circostanze imprevisti o inattesi possono modificare le ipotesi iniziali sui benefici, un esaminatore deve valutare se nei casi analizzati parti indipendenti avrebbero previsto un adeguamento o una rinegoziazione dell'accordo.

#### **VI.4. Partecipazione all'ARC**

43. La caratteristica fondamentale di un ARC è che i contributi dei partecipanti corrispondono ai vantaggi che ciascuno di questi spera di ottenere aderendo all'ACC. Un'impresa che ricavi i propri benefici esclusivamente o principalmente dall'attività svolta nell'ambito dell'ARC non sarebbe considerata un membro dell'ARC, ma piuttosto un fornitore di servizi (società), che aggiunge un elemento di profitto al suo calcolo, ossia deve essere considerata una società che fornisce servizi nel rispetto del principio di piena concorrenza.

#### **VI.5. Adesione a un ARC/Uscita da un ARC**

44. Concentrazioni e ristrutturazioni rientrano nell'attività quotidiana delle imprese multinazionali, tuttavia il tema generale di entità che aderiscono a un ARC o che ne escono rappresenta spesso nella pratica una questione assai difficile. La questione di come valutare il valore dei lavori in corso e/o le competenze specifiche acquisite grazie ad attività precedenti fa spesso sorgere difficoltà per qualsiasi esaminatore.
45. Tuttavia, dato che l'ambito di applicazione del presente documento è limitato agli ARC sui servizi che non producono beni immateriali, l'esame delle questioni connesse a tematiche di *buy in/buy out*, dovrebbe essere assai limitato (o inesistente). Un aiuto per l'esaminatore può venire dalle risposte alle seguenti domande: quali costi aggiuntivi devono sostenere i partecipanti quando un'entità esce dal contratto o, in via eccezionale, quando vi aderisce? Il contratto è ancora sostenibile dopo l'uscita di questa società? Questi nuovi elementi (diversa struttura dei costi, o esperienze, competenze o rischi diversi, ecc.) devono essere compensati in denaro o danno luogo soltanto a una revisione dei benefici previsti, con conseguente adozione di nuovi criteri di ripartizione, o il nuovo partecipante apporta conoscenze specifiche?
46. Naturalmente non deve esservi alcuna compensazione se i risultati delle attività in precedenza svolte nell'ambito dell'ARC non hanno alcun valore. Tuttavia, l'adesione o l'uscita di una società comportano in genere un adeguamento delle quote (criteri di ripartizione).

#### **VI.6. Documentazione**

47. Gli esaminatori devono sapere che gli ARC sono già disciplinati dal codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento nell'UE (DPT UE), in cui si afferma che le imprese multinazionali devono includere nel masterfile un elenco degli ARC, nella misura in cui interessano i membri del gruppo residenti nell'UE.

48. 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.
49. 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".
50. L'applicazione di tale principio agli ARC indurrebbe i partecipanti a preparare o procurarsi materiale sulla natura dei servizi prestati e le disposizioni dell'accordo, nonché la sua coerenza con il principio di piena concorrenza (comprese le proiezioni utilizzate per stabilire i benefici attesi e le spese iscritte in bilancio rispetto alle effettive).
51. Va osservato che le informazioni provenienti da una fonte (ad esempio un accordo scritto) possono riguardare informazioni già contenute in altre fonti (ad esempio, una 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.
52. Per quanto riguarda i requisiti della DPT UE, il FCPT considera informazioni pertinenti gli accordi ARC, completati se necessario dalle informazioni riportate nella descrizione relativa a detti accordi.

#### **VI.7. Considerazioni successive al riesame**

53. Spesso gli ARC riguardano più di due entità e sovente sono costituiti da molti o dalla totalità dei membri di un'impresa multinazionale. È quindi possibile che le rettifiche interessino non soltanto un'unica entità ma tutti gli altri partecipanti. Per evitare la doppia imposizione in caso di controversie può essere necessario avviare procedure onerose a livello economico e di risorse. Si raccomanda pertanto alle amministrazioni fiscali di non contestare la partecipazione o il contributo assegnato al loro contribuente in caso di rettifiche di scarsa entità e ai contribuenti di impegnarsi a seguire detti orientamenti quando istituiscono e documentano i loro ARC sui servizi che non producono beni immateriali.
54. In caso di controversia la procedura amichevole può far intervenire più di due autorità competenti. Di conseguenza è opportuno adottare gli approcci multilaterali raccomandati nel codice di condotta per la convenzione sull'arbitrato per i casi triangolari.

## **VII. CONCLUSIONI**

55. L'adozione delle raccomandazioni esposte nella presente relazione e che perlopiù rientrano nel suo campo d'azione, agevolerà la valutazione e semplificherà per le amministrazioni fiscali l'accertamento dell'effettiva applicazione del principio di piena concorrenza.
56. 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.
57. Il FCTP verificherà a scadenze regolari l'effetto di tali orientamenti.

**ALLEGATO: Sintesi della situazione attuale per quanto riguarda la legislazione, gli orientamenti amministrativi e le migliori pratiche esistenti negli Stati membri in materia di ARC**

La presente sezione riporta una sintesi della situazione attuale in materia di legislazione o di orientamenti amministrativi negli Stati membri dell'UE.

Essa è stata elaborata sulla base dei contributi trasmessi dalle amministrazioni fiscali dell'Unione europea e riflette la situazione al 1° luglio 2011.

**Quesito n. 1. Il vostro paese ha adottato una legislazione specifica in materia di ARC? In caso negativo, ne è prevista l'adozione e quando potrebbe essere introdotta?**

Pochi Stati membri hanno una legislazione specifica per gli ARC.

L'Estonia, la Spagna, i Paesi Bassi, il Portogallo e la Slovenia applicano disposizioni giuridiche specifiche concernenti gli ARC per ottenere attività, diritti o servizi, mentre la legislazione della Polonia fa riferimento agli ARC solo nel contesto dei beni immateriali. La Germania ha disposizioni specifiche riguardanti unicamente la documentazione degli ACC. Per valutare gli ARC, altri Stati membri applicano gli orientamenti dell'OCSE sui prezzi di trasferimento o loro specifici orientamenti generali in materia.

In Grecia si sta valutando l'introduzione di nuove disposizioni specifiche sugli ARC.

**Quesito n. 2. La vostra amministrazione ha pubblicato linee direttive interne in materia di audit per fornire orientamenti sugli ARC e in caso affermativo, quali sono i principali punti affrontati (ad esempio come riconoscere un accordo, come effettuare l'audit dell'accordo, come facilitare lo scambio di informazioni con altri paesi, ecc.)?**

Pochi Stati membri hanno previsto linee direttive interne per l'audit dell'ARC.

L'Italia, la Lituania, la Slovenia e il Regno Unito hanno previsto orientamenti in materia di prezzi di trasferimento che riguardano anche l'audit degli ARC. Quelli del Regno Unito sottolineano in particolare l'importanza di individuare una chiara prospettiva di un generale beneficio reciproco, per distinguere un ARC da una situazione più normale in cui vi è un semplice trasferimento di beni o servizi.

In Ungheria si applica un decreto governativo in materia di obblighi di documentazione per quanto concerne gli accordi in materia di prezzi di trasferimento in generale.

La Lettonia ha linee direttive interne di carattere generale riguardanti gli ARC, che sono basate sugli orientamenti dell'OCSE.

Il Portogallo ha avviato la procedura di approvazione di un manuale per l'audit dei prezzi di trasferimento, che prevede tra l'altro linee direttive interne per audit riguardanti anche gli ARC.

**Quesito n. 3. La vostra amministrazione nazionale ha pubblicato disposizioni amministrative nazionali per gli ARC (orientamenti, regolamenti, circolari, ecc.) al fine di spiegare quale procedura deve seguire il contribuente nel preparare un ARC, con riguardo segnatamente alle esigenze in materia di struttura e di documentazione (in caso affermativo si prega di indicare il link elettronico ai documenti)?**

Pochi Stati membri hanno previsto disposizioni amministrative nazionali per gli ARC.

In Danimarca, il tema degli ARC è affrontato nelle linee direttive danesi in materia di documentazione per i prezzi di trasferimento.

L'Estonia ha elaborato una serie di linee direttive contenenti una breve panoramica degli orientamenti dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento e alcuni esempi.

In Ungheria si applica un decreto governativo in materia di obblighi di documentazione per quanto concerne gli accordi in materia di prezzi di trasferimento in generale.

La Germania ha stabilito disposizioni amministrative nazionali vincolanti per l'amministrazione fiscale ma non per i tribunali.

Le linee direttive italiane in materia di audit sono pubbliche, destinate agli ispettori fiscali ma seguite anche da contribuenti.

I regolamenti portoghesi prevedono l'inclusione di informazioni rilevanti sugli ARC nel fascicolo relativo ai prezzi di trasferimento.

**Quesito n. 4. Quale tipo di ARC è più comunemente utilizzato dalle imprese del vostro Stato membro?**

Le amministrazioni fiscali degli SM si occupano perlopiù di ARC concernenti i servizi, lo sviluppo della proprietà intellettuale, la ricerca, lo sviluppo e l'acquisizione di attività.

**Quesiti nn. da 5 a 7. Quali particolari problemi pratici avete riscontrato a livello di ARC e come li avete affrontati? Quali particolari preoccupazioni avete per quanto riguarda gli ARC relativi ai servizi? In base alla vostra esperienza, quale è la frequenza delle controversie concernenti gli ARC?**

I problemi pratici più comuni incontrati nell'ambito degli ARC riguardano la disponibilità/trasmissione tempestiva da parte dei contribuenti di sufficienti informazioni/documentazione in materia di prezzi di trasferimento, l'idoneità dei criteri di ripartizione, il calcolo dei costi di adesione e di uscita, la valutazione di pagamenti *buy-in/buy-out*, la distribuzione dei costi, l'identificazione di elementi comparabili, l'applicabilità dei margini di utile, nonché l'identificazione effettiva di un ARC.

Tra le questioni specifiche che le amministrazioni fiscali devono affrontare figurano i criteri di identificazione di un ARC, la valutazione del valore dei contributi a un ARC da parte dei partecipanti e la valutazione dei benefici e dei rischi collegati (previsti ed effettivi) allo scopo di suddividere i costi, l'applicabilità dei ricarichi, nonché l'accesso alla documentazione pertinente.