

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

26

2 luglio 2018

Transfer pricing e doppia imposizione: nuovi strumenti di risoluzione

Al via la disciplina attuativa del **tax credit cinema**

Reddito d'impresa per le **società commerciali tra professionisti**

Partecipazioni qualificate: incertezze su non residenti, fondi immobiliari e minusvalenze pregresse

Regime delle responsabilità nel **gruppo IVA**

Mini voluntary disclosure: presentazione del modello entro il 31 luglio

Modifiche statutarie per le **"nuove" imprese sociali**

Irrilevanza penale dell'**abuso del diritto**: l'incidenza della normativa europea

Rilevazione, classificazione e valutazione delle **immobilizzazioni immateriali** secondo il nuovo OIC 24

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

ISSN 1124-9307



Cod. 231808

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

CODICE TRIBUTARIO

AA.VV.

**IN UN SOLO VOLUME TUTTA LA NORMATIVA
TRIBUTARIA CON LE ULTIME NOVITÀ 2018**

Oltre 40 anni di esperienza de “il fisco” al servizio della nuova edizione del Codice Tributario che raccoglie la normativa di maggior rilevanza nell’ambito del sistema fiscale.

In un unico volume, di facile consultazione, tutte le più importanti leggi aggiornate con le ultime novità introdotte dai primi decreti della riforma fiscale, dalla **Legge di bilancio 2018**, dai decreti correttivi ed integrativi e dalle norme emanate nei primi mesi del 2018.

- ▣ Imposte sui redditi
- ▣ Accertamento, Riscossione
- ▣ Imposta sul valore aggiunto
- ▣ Le norme del codice civile relative al bilancio ed alle società
- ▣ IMU, TARI, e TASI
- ▣ Normativa complementare, collegata mediante richiami e rinvii



 shop.wki.it  02.82476.794
 info.commerciali@wki.it



Wolters Kluwer

When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia.

Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero.

Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Accertamento

Transfer pricing e doppia imposizione: nuovi strumenti di risoluzione di Giovanni Formica e Davide Lillo	2507
--	------

Agevolazioni

Al via la disciplina attuativa del <i>tax credit</i> cinema di Carlo Romano e Roberto Colatorti	2515
---	------

Redditi di impresa

Le società commerciali tra professionisti dichiarano reddito d'impresa di Gianfranco Ferranti	2521
---	------

Redditi diversi

Partecipazioni qualificate: incertezze su non residenti, fondi immobiliari e minusvalenze pregresse di Enzo Mignarri	2528
--	------

IVA

Gruppo IVA: regime delle responsabilità di Christian Attardi	2536
--	------

Voluntary disclosure

Le istruzioni dell'Agenzia delle entrate sulla mini <i>voluntary disclosure</i> di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi	2543
---	------

Terzo settore

Le modifiche statutarie per le "nuove" imprese sociali di Fabio Massimo Silveti	2548
---	------

Reati tributari

L'incidenza della normativa europea sulla irrilevanza penale dell'abuso del diritto di Ivo Caraccioli	2555
---	------

Bilancio

Rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo il nuovo OIC 24 di Fabio Ciovati	2558
--	------

Giurisprudenza

Corte di giustizia UE

IVA - Detrazione - Versamento di acconto di prezzo - Successiva dichiarazione di insolvenza del cedente - Mancata consegna del bene - Rettifica della detrazione da parte del cessionario - Esclusione (CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. V, Pres. da Cruz Vilaça, Rel. Levits - Sent. cause riunite C-660/16 e C-661/16 del 31 maggio 2018) (stralcio) con commento di Marco Peirolo	2564
---	------

Corte di Cassazione

Processo tributario - Mezzi di prova - Appello - Nuove prove - Deposito di documenti - Legittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Balsamo - Sent. n. 11060 del 5 aprile 2018, dep. il 9 maggio 2018) con commento di Francesco D'Alonzo 2570

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti negativi di reddito - Spese di regia - Deducibilità - Inerenza - Necessità - Certificazione da parte della società di revisione - Sufficienza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Locatelli, Est. Federici - Sent. n. 12285 del 27 febbraio 2018, dep. il 18 maggio 2018) (stralcio) con commento di Alessandro Borgoglio 2574

Imposte sui redditi - Redditi diversi - Plusvalenze - Rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni - Partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati - Perizia giurata di stima e versamento dell'imposta sostitutiva - Necessità - Inattendibilità della perizia - Decadenza dall'agevolazione - Tassazione ordinaria della plusvalenza - Legittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Stalla - Ord. n. 13636 del 17 aprile 2018, dep. il 30 maggio 2018) con commento di Marco Denaro 2578

Riscossione - Debiti del *de cuius* - Notifica dell'accertamento al chiamato all'eredità - Mancata impugnazione - Iscrizione a ruolo definitiva - Notifica della cartella di pagamento - Rinuncia all'eredità - Inesigibilità della pretesa tributaria

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Stalla - Ord. n. 13639 del 17 aprile 2018, dep. il 30 maggio 2018) con commento di Antonino Russo 2582

Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione - Elezione di domicilio - Indicazione nella comunicazione di inizio attività IVA di indirizzo diverso da quello risultante dalla dichiarazione annuale - Validità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Conti - Ord. n. 14280 del 12 aprile 2018, dep. il 4 giugno 2018) con commento di Massimo Cancedda 2586

Commissioni tributarie

Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Atti che contengono più disposizioni - Trasferimenti immobiliari reciproci fra più soggetti - Unico atto senza corrispettivi in danaro - Riconducibilità alla permuta - Imposizione della sola disposizione con l'imposizione più onerosa - Legittimità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PESARO, Sez. I, Pres. ed Est. Fanuli - Sent. n. 236 del 22 marzo 2018, dep. il 28 marzo 2018) con commento di Stefano Baruzzi 2590

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio 2595

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

C-660/16 e C-661/16 del 31.05.2018 (Sez. V) 2564

Corte di Cassazione

n. 11060 del 5.04.2018, dep. il 9.05.2018 (Sez. trib.) 2570

n. 12285 del 27.02.2018, dep. il 18.05.2018 (Sez. trib.) 2574

n. 13636 del 17.04.2018, dep. il 30.05.2018 (Sez. trib.) (Ord.) 2578

n. 13639 del 17.04.2018, dep. il 30.05.2018 (Sez. trib.) (Ord.) 2582

n. 14280 del 12.04.2018, dep. il 4.06.2018 (Sez. VI civ.-T) (Ord.) 2586

Commissioni tributarie

Pesaro, n. 236 del 22.03.2018, dep. il 28.03.2018 (Sez. I) 2590

Transfer pricing e doppia imposizione: nuovi strumenti di risoluzione

di Giovanni Formica (*) e Davide Lillo (**)

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 maggio 2018 completa l'aggiornamento della normativa domestica in materia di *transfer pricing*, dando attuazione all'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973. La versione finale del Provvedimento - frutto anche del confronto fra Amministrazione finanziaria e operatori nell'ambito di un apprezzato processo di consultazione pubblica - disciplina il procedimento di riconoscimento unilaterale del c.d. *corresponding adjustment*, in caso di rettifica estera dei prezzi di trasferimento, al fine risolvere il problema della doppia imposizione. Sebbene non manchino residui aspetti di criticità, il documento in esame interviene su elementi fondamentali, *in primis* il rapporto con le procedure amichevoli, fin ad ora unico strumento di contrasto alle doppie imposizioni da *transfer pricing* a disposizione del contribuente.

1. Premessa

Dopo l'emanazione del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018 (1), il processo di adeguamento agli indirizzi OCSE della disciplina domestica in materia di **prezzi di trasferimento *infra-gruppo***, si è arricchito di un ulteriore tassello. Infatti, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 108954, pubblicato il 30 maggio 2018, completa il processo di riforma avviato dall'art. 59 del D.L. n. 50/2017.

Tale processo ha comportato, da un lato, la riformulazione della **disciplina sostanziale** di fonte primaria di cui al comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. e, dall'altro, l'introduzione del nuovo art. 31-*quater* nel D.P.R. n. 600/1973, relativo ai **procedimenti azionabili** per la soluzione di problemi di doppia imposizione internazionale conseguenti a rettifiche dei prezzi di trasferimento operati da Stati esteri.

A seguito del processo di consultazione pubblica avviato dall'Agenzia delle entrate, i contenuti del Provvedimento direttoriale attuativo della disciplina di cui all'art. 31-*quater* nel D.P.R. n. 600/1973 hanno subito alcune modifiche rispetto alla versione pubblicata in bozza a febbraio 2018.

2. Transfer pricing e doppia imposizione

Le rettifiche dei prezzi di trasferimento *infra-gruppo*, da parte dell'Amministrazione finanziaria di uno degli Stati ove il gruppo opera, possono dar luogo a **fenomeni di doppia imposizione**. In particolare, la doppia tassazione è tipicamente di **natura economica** (*i.e.*, imposizione della stessa ricchezza in capo a soggetti distinti), come accade quando i prezzi di trasferimento rettificati afferiscono a rapporti fra **entità distinte di uno stesso gruppo**, ma residenti fiscalmente in Stati diversi. Può, però, anche determinarsi una doppia imposizione **in senso**

(*) PhD in Diritto ed Economia - Dottore commercialista - Studio Leo Associati.

(**) Dottore commercialista - Studio Leo Associati.

(1) Pubblicato in G.U. n. 118 in data 23 maggio 2018, e re-

cante le nuove linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. in materia di prezzi di trasferimento. Cfr. B. Ferroni, "Stabilite le nuove linee guida per il *transfer pricing*", in *il fisco*, n. 25/2018, pag. 2449.

Approfondimento

Accertamento

giuridico (i.e., **in capo allo stesso soggetto**), laddove, ad esempio, la rettifica riguardi l'utile di una stabile organizzazione detassata nel Paese di residenza della casa madre, e derivi, in particolare, della rideterminazione delle componenti reddituali associate ai rapporti con la casa madre stessa (*internal dealing*). Si rammenta, infatti, che tra stabile organizzazione e casa madre non vi è alterità soggettiva, in quanto la prima è priva di soggettività propria, trattandosi di una mera *fictio* funzionale alla tassazione del reddito d'impresa nello Stato della fonte (diverso da quello di residenza della casa madre).

Per evitare esiti di doppia imposizione è necessario che, **a fronte della contestazione** - da parte di un determinato Stato - di un maggior imponibile in funzione della rideterminazione *at arm's length* dei prezzi di trasferimento *infra-gruppo* (*primary adjustment*), sia riconosciuta una **coerente rettifica, di pari ammontare, ma di segno opposto**, del reddito imponibile nel diverso Stato di residenza del soggetto controparte della transazione accertata (*corresponding adjustment*) (2).

3. Corresponding adjustment nel Modello OCSE e nei trattati italiani

In ambito internazionale, la soluzione del *corresponding adjustment* è dettata dall'art. 9, paragrafo 2, del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni ("Modello OCSE") e dall'art. 7, paragrafo 3, dello stesso Modello, con riguardo agli utili delle stabili organizzazioni. La sua applicazione non è, tuttavia, automatica, in quanto presuppone che lo Stato che dovrebbe darne attuazione (i.e., riconoscendo una **rettifica in diminuzione** del reddito imponibile della parte soggetta alla propria giurisdizione fiscale) ritenga che il **primary adjustment operato nell'altro Stato** sia:

- **qualitativamente corretto**, vale a dire formulato in modo non discrezionale o arbitrario e in coerenza con il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*) di cui al primo paragrafo dell'art. 9 del Modello OCSE;

- **quantitativamente corretto**, ossia determinato in modo congruo, in aderenza ai criteri internazionalmente riconosciuti per la determinazione dei prezzi di trasferimento *infra-gruppo*, vale a dire facendo ricorso ai metodi più appropriati di quantificazione di tali prezzi alla luce delle linee guida OCSE in materia di *transfer pricing* (la cui ultima edizione è datata 2017).

La gran parte dei trattati fiscali sottoscritti dall'Italia, tuttavia, non contiene una clausola analoga a quella dell'art. 9, paragrafo 2, del Modello OCSE e, anzi, l'Italia ha esplicitato una riserva al contenuto di detto articolo nell'ambito del Commentario al Modello OCSE, riservandosi di applicare il meccanismo degli **"aggiustamenti corrispondenti" solo all'esito di Mutual Agreement Procedure** (MAP (3)) previste dai trattati in coerenza con l'art. 25 del Modello OCSE. Una soluzione, questa, conforme con il quadro normativo fin qui esistente (i.e., fino alla novella di cui al D.L. n. 50/2017, che ha esteso la disciplina del *corresponding adjustment* oltre la sola ipotesi delle MAP - vedi *infra*) e che ha trovato ingresso in alcuni trattati sottoscritti dall'Italia (4).

La mancanza di una disposizione *ad hoc* nei trattati fiscali è ritenuta solo in parte rilevante. Infatti, la prassi internazionale riconosce la facoltà degli Stati contraenti di ricorrere alle procedure amichevoli per concordare il *corresponding adjustment*, a prescindere dall'esistenza, nel testo del trattato, di una disposizione di tenore analogo all'art. 9, paragrafo 2, del Modello OCSE (5). In particolare, nel Commentario all'art. 25 del Modello OCSE si ammette esplicitamente l'utilizzo delle procedure amichevoli per risolvere problemi di doppia imposizione pure in materia di *transfer pricing*, anche qualora il trattato fiscale non contenga una clausola equivalente a quella *ex art. 9, paragrafo 2*.

4. Corresponding adjustment nella disciplina domestica

Sul piano domestico, l'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., nella versione previgente alla novella di cui al D.L. n. 50/2017 (6), ammetteva la facoltà

(2) Per un'analisi completa del tema della doppia imposizione si veda A. Dragonetti - V. Piacentini - A. Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA, Milano, 2016.

(3) In tema di procedure amichevoli cfr., *ex multis*, P. Valente, "Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuente", in *il fisco*, n. 5/2017, pag. 451 ss. e A. Tomassini - A. Martinelli, "L'accesso alla 'mutual agreement procedure' nell'arbitration convention", in *Corr. Trib.*, n. 32/2012, pag. 2494.

(4) Tale riserva è presente, infatti, nei trattati sottoscritti dal-

l'Italia con Russia, Germania, Regno Unito, Paesi Bassi, Emirati Arabi e Sud Africa.

(5) Inoltre, occorre tenere presente che lo Strumento Multilaterale OCSE, attuativo dell'Action 15 del Progetto BEPS, sottoscritto anche dall'Italia e in attesa di entrata in vigore, prevede, all'art. 17, l'integrazione, in via facoltativa (clausola *opt-out*), dei "trattati fiscali coperti" con una clausola di tenore analogo a quella *ex art. 9, paragrafo 2*, del Modello OCSE.

(6) Per un'analisi del tema si veda E. Della Valle, "Transfer

tà di “variazione corrispondente” (i.e., in diminuzione del reddito) unicamente all’esito di procedure MAP previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sottoscritte dall’Italia e, in caso di contestazioni tra soggetti comunitari, all’esito di procedure attivate ai sensi della Convenzione 23 luglio 1990, n. 90/436/CEE (c.d. Convenzione arbitrale).

La novella normativa di cui al citato D.L. n. 50/2017 ha, tuttavia, ampliato le ipotesi di possibile riconoscimento del *corresponding adjustment*, peraltro collocando la relativa disciplina nel contesto più consono delle disposizioni in materia di accertamento, nonché dedicandovi una disposizione *ad hoc*: il nuovo art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973. Quest’ultimo articolo, oltre a ribadire il possibile ricorso, a tal fine, alle MAP (ivi incluse quelle attivate in base alla Convenzione arbitrale UE), già previsto nel vecchio art. 110, comma 7, del T.U.I.R., ha anche introdotto **nuove ipotesi di “aggiustamento corrispondente”**, con l’effetto di un’apprezzabile espansione delle modalità di soluzione della doppia imposizione conseguente a rettifiche di *transfer pricing* operate in altri Stati, in coerenza con le più recenti raccomandazioni OCSE.

Tale espansione prende le mosse dall’avvertita consapevolezza della inefficacia complessiva del solo **meccanismo delle MAP** nel risolvere le controversie internazionali da *transfer pricing*, soprattutto in termini di **tempistica eccessivamente dilatata** e di assenza, nella gran parte delle convenzioni italiane, di un obbligo di soluzione per gli Stati in caso di attivazione di simili procedure (7). Anche in ambito europeo, le procedure attivate ai sensi della Convenzione arbitrale UE, pur prevedendo una necessaria fase arbitrale (innanzi ad apposita commissione consultiva) in caso di mancato accordo spontaneo tra i Paesi interessati, presentano difficoltà di coordinamento con le tutele giurisdizionali interne, che ne limitano il potenziale (8).

Pertanto, la previsione di alternative per l’ottenimento del *corresponding adjustment* al mero strumento delle MAP risponde, nella logica delle imprese, alla finalità di allargare gli spazi di

tutela contro la doppia imposizione internazionale e, per la stessa Amministrazione finanziaria, di deflazionare le procedure amichevoli attualmente in piedi, come noto principalmente riguardanti proprio le rettifiche dei prezzi di trasferimento nell’ambito di gruppi multinazionali. Tale finalità deflattiva è, del resto, anche richiamata espressamente dalla Relazione illustrativa al citato D.L. n. 50/2017, laddove si precisa che “La previsione di tali procedure comporterà, sin dai primi anni successivi all’entrata in vigore della disposizione, la **riduzione dei tempi di istruttoria** e del numero complessivo delle procedure amichevoli con conseguente miglioramento dell’efficienza dell’attività amministrativa”.

In concreto, in aggiunta alle ipotesi già previste, il nuovo art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973 dispone che la rettifica in diminuzione della base imponibile dell’impresa residente, a seguito di contestazioni in merito ai prezzi *intercompany* subite da società estere del medesimo gruppo, sia anche riconosciuta:

1) a conclusione di controlli effettuati nell’ambito di **attività di cooperazione internazionale** (*joint audit*), i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti (art. 31-*quater*, lett. b);

2) a seguito di istanza da parte del contribuente, a fronte di una **rettifica in aumento definitiva** e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi, che consenta adeguato scambio di informazioni (art. 31-*quater*, lett. c).

La prima ipotesi è, allo stato, ascrivibile a un numero limitato di casi, mentre la seconda risulta applicabile con maggiore frequenza, vista l’ampia diffusione di situazioni in cui i gruppi multinazionali con presenza fiscale italiana sono soggetti a verifiche, e rettifiche, in tema di *transfer pricing* fuori dall’Italia.

La procedura prevista dalla lett. c) dell’art. 31-*quater* consiste, in particolare, in uno specifico *iter*, volto ad ottenere il riconoscimento degli “aggiustamenti corrispondenti”, da svolgersi in **contraddittorio con l’Agenzia delle entrate** e

price: cosa cambia?, in *il fisco*, n. 37/2017, pag. 3521; M. Antonini - R. Papotti, “Principio di libera concorrenza per la valutazione dei prezzi di trasferimento”, in *Corr. Trib.*, n. 22/2017, pag. 1707.

(7) Solo pochi trattati italiani sono allineati all’evoluzione più recente del Modello OCSE, prevedendo un meccanismo di arbitrato obbligatorio e vincolante. Nella quasi totalità dei casi, le procedure previste dalle convenzioni italiane pongono solo un obbligo di diligenza agli Stati nella valutazione circa l’atti-

vazione e conclusione della procedura. Tuttavia, in linea con l’*Action 14* del Progetto BEPS (*More Effective Dispute Resolution Mechanisms*), lo Strumento Multilaterale OCSE, attuativo dell’*Action 15* del Progetto BEPS, sottoscritto anche dall’Italia e in attesa di entrata in vigore, prevede, in via facoltativa, l’integrazione dei “trattati fiscali coperti” con previsioni in materia di arbitrato; previsioni alle quali l’Italia ha scelto di aderire.

(8) Cfr. Assonime, *Note e studi*, n. 9/2014.

Approfondimento

Accertamento

previa istanza del soggetto interessato, subordinata a una serie di presupposti riferiti al *primary adjustment*. La norma rimanda espressamente a un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la migliore declinazione dei suddetti presupposti, nonché delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza.

La prima bozza di tale Provvedimento è stata posta in consultazione pubblica dal 21 febbraio al 21 marzo del 2018, al fine di ricevere i commenti degli operatori del settore. Tale fase consultiva ha consentito di rimuovere talune criticità della bozza originaria, che avrebbero potuto compromettere l'efficacia di uno strumento, la cui introduzione, da parte del legislatore, va certamente salutata con favore, per tutte le ragioni *supra* richiamate (9).

5. Presupposti e contenuti dell'istanza

In particolare, la versione definitiva del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativo della procedura *ex art. 31-quater*, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973 (il "Provvedimento") è stata pubblicata in data 30 maggio 2018. Come anticipato, pur essendo state accolte alcune importanti proposte di correzione emerse nella fase di consultazione pubblica, superando rilevanti criticità della versione in bozza, il Provvedimento finale non manca, però, di sollevare residui profili di incertezza, sui quali ci si soffermerà di seguito.

Per quanto riguarda l'**ambito soggettivo** per l'accesso al procedimento in commento, il punto 1.1 del Provvedimento stabilisce che l'istanza può essere presentata dalle imprese residenti che si trovano, rispetto a soggetti esteri, in una relazione di **controllo** rilevante per l'applicazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. e dalle imprese non residenti operanti in Italia attraverso una **stabile organizzazione**. La versione finale del Provvedimento ha correttamente esteso l'ambito applicativo soggettivo del procedimento in rassegna anche alle imprese residenti operanti all'estero tramite una stabile organizzazione, così consentendo, ad esempio, di ottenere il *corresponding adjustment* ai sensi dell'art. 31-quater, lett. c) cit., pure in caso di rettifiche da *transfer pricing* dell'utile tassato all'estero dalle stabili or-

ganizzazioni per le quali sia stata esercitata in Italia l'opzione per la *branch exemption*. Secondo alcuni, tale inclusione dovrebbe portare a ritenere passibile di estensione anche agli scambi fra casa madre italiana e stabile organizzazione estera il regime premiale *ex art. 26* del D.L. n. 78/2010, in caso di predisposizione della *transfer pricing documentation* idonea ai sensi del Provvedimento 29 settembre 2010 (10).

Quanto all'**ambito oggettivo**, il Provvedimento si limita a richiamare, in modo altrettanto generale, gli stessi presupposti della norma di fonte primaria di cui all'art. 31-quater del D.P.R. n. 600/1973, per il riconoscimento di un *corresponding adjustment*, attribuibile solo a fronte di un *primary adjustment* in altro Stato che si qualifichi come: a) definitivo; b) conforme al principio di libera concorrenza, nonché c) effettuato da un Paese con cui è in vigore un trattato fiscale che consente adeguato scambio informativo.

Seppur si è consapevoli che ciò potrebbe accadere con un futuro documento interpretativo della stessa Agenzia delle entrate, si segnala l'assenza, nell'ambito del Provvedimento, di qualsivoglia esplicitazione della natura e dei contenuti dei suddetti tre presupposti. Ad esempio, con riferimento alla condizione di **definitività della rettifica in aumento operata nello Stato estero**, ci si interroga se debba farsi riferimento all'interpretazione di analoga terminologia utilizzata nell'art. 165 del T.U.I.R., laddove il credito per imposte estere ammissibile in detrazione dall'imposta italiana è circoscritto alle sole imposte "definitive", da intendersi, secondo l'Agenzia, come quelle caratterizzate dalla condizione di "irripetibilità" (circolare n. 9/E/2015).

Analogamente, sarebbero auspicabili maggiori chiarimenti in ordine al requisito di **conformità al principio di libera concorrenza**. In particolare, sarebbe corretto chiarire, ad avviso di chi scrive, che detto requisito risulti rispettato anche quando la rettifica estera sia stata effettuata senza attenersi formalmente alle linee guida OCSE (in materia di prezzi di trasferimento *intra-gruppo*), ma il contribuente-istante sia in grado di dimostrare che i criteri adottati all'estero portano, in ogni caso, a risultati sostanzialmente conformi a quelli che sarebbero emersi applicando le linee guida stesse.

(9) Cfr. D. Avolio - A. Devalle, "In attesa delle nuove istruzioni sul *transfer pricing*", in *Corr. Trib.*, n. 40/2017, pag. 3122; A. Della Rovere - F. Vincenti, "Novità sulla disciplina del *transfer pricing*: avviata la consultazione pubblica", in *il fisco*, n. 11/2018, pag. 1055 ss. e D. Liburdi - M. Sironi, "Rettifiche in

diminuzione derivanti dal *transfer pricing*", in *il fisco*, n. 15/2018, pag. 1414.

(10) Cfr. L. Gaiani, "Transfer price a deduzione estesa", in *Il Sole - 24 Ore* del 31 maggio 2018, pag. 21.