

Analisi e commenti

Sul transfer pricing le controversie fiscali si risolvono così (1)

10 Novembre 2008

Dalla clausola sugli aggiustamenti correlativi nel modello elaborato dall'Ocse alla procedura prevista dalla convenzione comunitaria Ue

Thumbnail Image not found or type unknown La doppia imposizione viene comunemente distinta in doppia imposizione giuridica e doppia imposizione economica. La prima consiste nella duplice tassazione in capo allo stesso soggetto dello stesso reddito giuridicamente qualificato ed è detta interna se riguarda le pretese impositive di un singolo Stato, internazionale se riguarda le pretese impositive di Stati diversi (tipicamente nel caso in cui si sovrappongano le potestà impositive concorrenti dello Stato della residenza e dello Stato della fonte). La doppia tassazione economica concerne invece la duplice tassazione, in capo a soggetti diversi, di un reddito di identica natura economica (ad esempio nel caso in cui vengano tassati sia gli utili della società all'atto della loro formazione che i dividendi tratti da tali utili e distribuiti al socio). Anche in questo caso la doppia tassazione è interna se riguarda le pretese impositive di un singolo Stato o internazionale se riguarda le pretese impositive di due Stati diversi (ad esempio qualora lo Stato di residenza tassi la società sugli utili prodotti, mentre lo Stato del socio non residente tassi quest'ultimo sui dividendi percepiti).

Transfer pricing e rettifiche

In generale, in materia di prezzi di trasferimento le rettifiche operate in applicazione del principio di libera concorrenza di componenti positivi (in aumento) o negativi di reddito (in diminuzione) di operazioni infragruppo transnazionali effettuate dalla Amministrazione fiscale di uno Stato nei confronti dell'impresa ivi residente generano potenzialmente doppia imposizione economica internazionale nel momento in cui le rettifiche non vengano accettate dallo Stato in cui ha la residenza l'altra parte correlata (o in alternativa qualora non vi sia rinuncia alla pretesa impositiva

da parte dello Stato che accerta un maggior reddito). Un esempio può servire a chiarire la fattispecie. Supponiamo che una società italiana subisca un accertamento di maggior reddito in un determinato anno d'imposta in seguito ad una verifica che abbia constatato cessioni di beni nei confronti della controllata tedesca inferiori al valore *at arm's length* (in base alla normativa domestica si direbbe inferiori al valore normale). Nel caso prospettato, fintanto che la ripresa a tassazione di maggiori ricavi in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento nei confronti della impresa residente non sia accompagnata dal riconoscimento da parte dell'Amministrazione fiscale dello Stato di residenza del cessionario di maggiori costi, si genererà doppia tassazione su un imponibile pari all'eccedenza tra corrispettivo contrattuale delle transazioni e il loro valore rettificato "*at arm's length*".

Gli aggiustamenti sui componenti di reddito

Pertanto, gli aggiustamenti in aumento o diminuzione sui componenti di reddito rispettivamente negativi o positivi relativi alla controparte correlata residente nell'altro Stato sono necessari per correggere l'inevitabile doppia imposizione che si viene a generare in seguito alla ripresa a tassazione nello Stato nel quale si è operata la rettifica *at arm's length* (*primary adjustment*). I suddetti aggiustamenti sul reddito dell'impresa operante quale controparte correlata in una determinata giurisdizione in conseguenza di rettifica *at arm's length* della transazione infragruppo nell'altra giurisdizione vengono denominati "aggiustamenti correlativi" (*correlative or corresponding adjustment*). È evidente che per evitare la doppia imposizione è necessario ricorrere a strumenti di cooperazione internazionale che in materia di prezzi di trasferimento sono: la clausola sugli aggiustamenti correlativi (*correlative adjustment*) (ex articolo 9 (2) del Modello Ocse); la procedura amichevole convenzionale nei rapporti con gli Stati con cui nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni è stata inserita l'apposita clausola (*Mutual Agreement Procedure* o *Map* ex articolo 25 del Modello Ocse); la procedura prevista dalla Convenzione Cee n.436/1990 nei rapporti tra Stati Membri Ue.

La clausola convenzionale sugli aggiustamenti correlativi

Il Modello Ocse di Convenzione fiscale fornisce una ipotesi di risoluzione della doppia imposizione economica conseguente alle rettifiche sui prezzi di trasferimento con l'applicazione del paragrafo secondo dell'articolo 9. Peraltro, è opportuno precisare che la predisposizione di tale clausola non garantisce l'eliminazione automatica della doppia imposizione in quanto lo Stato al quale spetterebbe effettuare l'aggiustamento correlativo deve condividere la rettifica primaria effettuata dalla Amministrazione fiscale dello Stato di residenza del contribuente sottoposto a verifica sui prezzi di trasferimento. Del resto, il Commentario al Modello di Convenzione fiscale Ocse (di seguito

anche il "Commentario") al paragrafo 2 dell'articolo 9 chiarisce che l'aggiustamento non può essere automatico essendo evidentemente ancorato ad una corretta rilevazione dell' "*arm's lenght*" delle transazioni in verifica che necessita di essere condiviso nei principi e nel risultato (nell'an e nel quantum) dallo Stato che dovrebbe effettuare l'aggiustamento correlativo.

La posizione dell'Italia

L'Italia, pur essendosi riservata di non inserire il paragrafo 2 sugli aggiustamenti correlativi nei suoi trattati bilaterali, ne ha inserito la clausola in maniera sostanzialmente conforme nel paragrafo 5 del protocollo nella Convenzione Italia - Francia, mentre nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate con gli Stati Uniti, con la Germania, con il Regno Unito ed i Paesi Bassi, il paragrafo 2 è in buona sostanza riprodotto all'interno del protocollo o degli scambi di note della Convenzione, subordinandone l'applicabilità esclusivamente in conformità alla procedura amichevole. Un approccio simile è stato adottato nelle Convenzioni ratificate negli anni novanta, mentre nelle convenzioni più recenti (tra le quali quelle stipulate con la Danimarca, con l'Oman, con il Vietnam), la clausola sugli aggiustamenti correlativi è effettivamente inserita al secondo paragrafo dell'articolo 9 con la precisazione (presente in quasi tutti i casi con l'eccezione ad esempio della Convenzione Italia-Turchia) che le variazioni si effettueranno soltanto in conformità alla cosiddetta procedura amichevole di cui all'art. 25 dello stesso Modello Ocse di Convenzione fiscale. Pertanto, la procedura amichevole rappresenta nel nostro ordinamento in via ordinaria lo strumento per la risoluzione dei casi di doppia imposizione in seguito a rettifiche sui prezzi di trasferimento al di fuori della possibilità di applicazione della Convenzione Cee n. 436/90 (cd. procedura arbitrale) tra gli Stati Membri dell'UE. È opportuno osservare che il paragrafo 2 dell'articolo 9 sembra permettere di evitare il ricorso alla procedura amichevole disponendo che *"...per determinare tali aggiustamenti si tiene conto delle altre disposizioni del Trattato e, se necessario, le Autorità competenti degli Stati Contraenti si consulteranno"*. In effetti, nella prassi, come rilevato dalle direttive Ocse sui prezzi di trasferimento del 1995 (di seguito anche "le direttive Ocse") al paragrafo 4.32, la rettifica corrispondente avviene nel quadro della procedura amichevole, ma certamente non è possibile escludere che la prima amministrazione accetti di ridurre (o eliminare la rettifica primaria) nel quadro delle consultazioni con la seconda Amministrazione fiscale coinvolta al di fuori della procedura amichevole, esistendone i presupposti metodologici. È interessante notare che, come evidenziato dalle direttive Ocse al paragrafo 4.33, la procedura amichevole ai sensi dell'articolo 25 del Modello Ocse può essere utilizzata per esaminare le richieste di rettifiche corrispondenti anche qualora il paragrafo 2 dell'articolo 9 non sia stato inserito nella Convenzione (ad esempio poiché la Convenzione è stata siglata prima del 1977). Attualmente la possibilità di ricorrere alla procedura amichevole anche nei casi in cui il paragrafo 2

dell'articolo 9 non sia presente nella Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni è espressamente indicata dal paragrafo 10 del Commentario al Modello Ocse. Nel paragrafo si specifica che anche quei Paesi membri dell'Ocse che non condividono tale opinione, applicano in concreto, nella maggior parte dei casi, la normativa interna per ridurre la doppia imposizione che grava sulle imprese in buona fede. È il caso di ricordare che il comma 7 dell'articolo 110 del Tuir stabilisce che la disciplina dei prezzi di trasferimento si applica *"anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi"*. Ciò significa che la disciplina interna troverebbe applicazione in tutti i casi in cui le convenzioni bilaterali non contengano una clausola sugli aggiustamenti (ex articolo 9, paragrafo 2, del Modello Ocse).

La procedura amichevole secondo l'articolo 25 del Modello Ocse

Le Convenzioni fiscali rappresentano uno strumento pattizio con la finalità di eliminare o attenuare la doppia imposizione quale risultato della sovrapposizione delle pretese impositive originarie tra Stati. In considerazione, quindi, della anzidetta finalità le Convenzioni fiscali costituiscono uno strumento sia di eliminazione preventiva che primaria del potenziale conflitto impositivo. In relazione alle procedure amichevoli ci si addentra, invece, nell'ambito dei cosiddetti strumenti di *"risoluzione secondaria delle controversie"*, poiché attengono alla *"eliminazione successiva del conflitto"*. Con le norme convenzionali, infatti, si cerca di evitare la sovrapposizione di imposizione, ma non è ugualmente possibile escludere che si verifichino problemi applicativi ed interpretativi. Gli Stati contraenti provvedono, quindi, a inserire nelle Convenzioni apposite forme di consultazione tra autorità competenti, come le procedure amichevoli, più flessibili ed efficaci rispetto alle ordinarie procedure diplomatiche. Le Convenzioni fiscali in genere prevedono tre tipi di procedura amichevole (cosiddetta Mutual Agreement Procedure o Map): la "procedura amichevole in senso stretto" (definita altresì *"specific case method"* o "mutuo accordo") che mira alla risoluzione di fattispecie impositive specifiche in contrasto con le norme pattizie (contenuta nel primo e nel secondo paragrafo dell'articolo 25); la "procedura di consultazione" (*interpretative method*) che concerne l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione (contenuta nel terzo paragrafo dell'articolo 25); la "procedura integrativa" che si instaura per prevenire o risolvere i casi di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione (contenuta anch'essa nel terzo paragrafo dell'articolo 25).

La clausola di protezione internazionale

Considerato che i tre procedimenti non possono essere considerati effettivamente autonomi e distinti, la procedura di risoluzione delle problematiche di doppia imposizione per i prezzi di

trasferimento ricadono nell'ambito della cosiddetta procedura amichevole in senso stretto. La procedura amichevole in senso stretto rappresenta senz'altro una clausola di protezione internazionale per il contribuente. Tale procedura, contenuta nell'articolo 25 del Modello Ocse di Convenzione fiscale, prevede dunque un meccanismo affinché le autorità competenti si consultino reciprocamente per risolvere, nel contesto di applicazione della disciplina convenzionale sui prezzi di trasferimento, non soltanto problemi di doppia imposizione giuridica ma anche economica. Tale concetto viene espresso dal paragrafo 9 del Commentario all'articolo 25 del Modello Ocse, in cui si conferma la piena utilizzabilità della procedura amichevole per realizzare rettifiche corrispondenti in applicazione del paragrafo 2 dell'articolo 9 dello stesso Modello, sia per la condivisione della fondatezza dei rilievi che per la determinazione del loro ammontare. Il paragrafo 10 del Commentario precisa, inoltre, che, anche qualora il paragrafo 2 dell'articolo 9 sulle rettifiche corrispondenti non fosse presente nella Convenzione fiscale tra due Stati contraenti (per lo più ciò è riscontrabile nelle Convenzioni concluse prima del 1977), l'intenzione di includere la doppia imposizione economica nella Convenzione risulterebbe comunque implicita nell'inserimento del principio di libera concorrenza come parametro di valutazione delle transazioni transnazionali tra imprese associate nel paragrafo 1 dell'articolo 9 del Modello Ocse. Pertanto, il Commentario sostiene che la doppia imposizione economica risultante dalla rettifica degli utili in ossequio al principio dell'"*arm's length*" non sia conforme allo spirito della convenzione. Il paragrafo 10 del Commentario all'articolo 25 specifica che anche quei Paesi membri dell'Ocse che non condividono tale opinione, applicano in concreto, nella maggior parte dei casi, le disposizioni della normativa interna per rimediare alla doppia imposizione. Così come chiarito dal paragrafo 7 del Commentario OCSE all'articolo 25, la procedura amichevole è speciale in quanto travalica il campo applicativo della norma interna e quindi può essere instaurata soltanto in quanto esista una imposizione in contrasto con le disposizioni della Convenzione, *"a meno che non esista un legame tra regole convenzionali e regole di diritto interno che sono state applicate scorrettamente"*.

di

Alessandro Denaro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sul-transfer-pricing-controversie-fiscali-si-risolvono-cosi-1>