

Quotidiano del Fisco

7.4.2018

Accordi su transfer pricing secondo linee guida internazionali

di di Marco Tupponi

L'agenzia delle Entrate ha emesso un comunicato stampa il 22 marzo 2018 precisando che i cosiddetti Tax Ruling «unilaterali» sono accordi che violano gli standard internazionali codificati a livello Ocse e di Unione Europea, non stipulabili né mai stipulati dall'amministrazione fiscale italiana.

Gli accordi previsti nel nostro paese, così come negli altri paesi Ocse, rientrano invece nella categoria degli Apa (Advance Pricing Agreements) «bilaterali» o «plurilaterali», ovvero accordi che hanno il solo scopo di fornire certezza preventiva relativamente ai criteri e ai metodi adottati per la determinazione dei prezzi di trasferimento.

L'Apa, collegato alla problematica del transfer pricing, è largamente diffuso presso i Paesi aderenti all'Ocse e consiste generalmente in un accordo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria del paese di residenza del contribuente, che consente, in via preventiva e per un determinato periodo di tempo, di individuare il metodo di calcolo del prezzo di libera concorrenza riferibile alle operazioni oggetto dell'accordo.

Nella prassi internazionale sono presenti Apa a carattere «unilaterale», «bilaterale» o «plurilaterale».

Per Apa «unilaterale», alla cui categoria è ascrivibile il tax ruling, di cui l'agenzia delle Entrate con il comunicato del 22 marzo rigetta l'applicazione in Italia, si intende un accordo esclusivamente tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria del paese di residenza del contribuente stesso (o per le stabili organizzazioni del paese in cui esse sono localizzate) che consente, in via preventiva e per un determinato periodo di tempo, di individuare il metodo di calcolo del prezzo di libera concorrenza riferibile alle operazioni oggetto dell'accordo.

In buona sostanza questo è un meccanismo fiscale attraverso cui gli Stati comunicano a una società le modalità con cui verrà calcolata l'imposta sugli utili societari in quello Stato. I tax ruling sono accordi non stipulabili (e mai stipulati) dallo Stato italiano, come ribadito dal comunicato stampa dell'agenzia delle Entrate citato.

Invece gli Apa a carattere «bilaterale» o «plurilaterale» vengono condivisi e sottoscritti oltre che tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria del paese di residenza del contribuente stesso anche dalle autorità competenti della/e giurisdizioni estere interessate.

Tali tipologie di Apa riscontrano un crescente grado di successo e diffusione in virtù della loro capacità di evitare fin dall'inizio fenomeni di doppia imposizione economica per rettifiche dei prezzi di trasferimento.

Questi accordi hanno lo scopo di fornire i metodi adottati per determinare i prezzi di trasferimento (ovvero i transfer pricing). I metodi valgono per tutte le imprese, a prescindere dalla dimensione e dalla tipologia della loro attività. Si tratta di regolamentazioni presenti in tutte le amministrazioni avanzate e in Italia sono regolati dall'articolo 31-ter del Dpr 600/1973.

Il tax ruling di standard internazionale bilaterale o multilaterale, ammesso in Italia, è stato introdotto dall'articolo 8 del Dl 269/2003 ed è assimilabile a un Apa bilaterale o multilaterale in quanto, con principale riferimento al comma 7 dell'articolo 110 del Dpr 917/1986, rappresenta nei fatti un accordo che vincola il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana la quale però deve «inviare copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni».

Di fatto le multinazionali, in taluni casi, utilizzano i tax ruling per sfruttare i disallineamenti esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre o eludere l'ammontare delle imposte dovute (per esempio, allocando i costi nei paesi a fiscalità elevata e i ricavi nei paesi a fiscalità ridotta o realizzando delle doppie deduzioni per cui la stessa spesa viene dedotta sia nello stato della fonte che nello stato di residenza o una doppia non imposizione quando una parte di redditi non sono tassati né nello stato della fonte né nello stato di residenza).

Invece gli accordi disciplinati in Italia rispettano gli standard previsti dalle previsioni Ocse e dall'Unione Europea, a differenza dei tax ruling, e soprattutto non riguardano una tassazione favorevole e diversa da quella ordinaria: non parlano, cioè, di tasse ridotte per particolari soggetti fiscali ma solo dei criteri di calcolo di determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo secondo gli standard Ocse.

L'agenzia delle Entrate precisa infine che il quadro normativo impone allo Stato Italiano di comunicare gli accordi tra gli stati all'interno dei quali risultano residenti le imprese associate.

Ai sensi dell'articolo 8, comma 5, del Dl 269/2003, l'accesso alla procedura di Apa di standard internazionale avviene attraverso un'istanza presentata, su carta libera e in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, all'ufficio ruling internazionale - Settore Internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell'agenzia delle Entrate, articolato nelle due sedi di Roma e di Milano. Il grande vantaggio di questa procedura è che chiarisce in anticipo il trattamento di questioni fiscali internazionali.

Sulla base del tax ruling le multinazionali (con controllate in diversi Stati) scelgono la destinazione più vantaggiosa dell'imponibile in sinergia con l'autorità fiscale. L'accesso a questa forma di certezza preventiva non è riservato solo alle multinazionali, ma a tutte le imprese indipendentemente dalla dimensione e dalla tipologia di attività svolta.

L'Agenzia precisa, inoltre, che gli accordi preventivi non fissano in modo arbitrario l'imponibile o le aliquote d'imposta di un soggetto, ma definiscono i criteri e metodi di calcolo di determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo in base agli standard previsti dalle previsioni Ocse.

In nessun caso, quindi, gli accordi sottoscritti dalle Entrate hanno avuto a oggetto - né potrebbero avere - la previsione di differenti aliquote fiscali rispetto a quelle ordinarie o la riduzione della base imponibile di alcuni contribuenti.

Infine, il quadro normativo interno (conforme ai più avanzati standard internazionali) impone allo Stato italiano di scambiare gli accordi con gli stati all'interno dei quali risultano residenti le imprese associate (si parla di multinazionali) controparti delle operazioni infragruppo.

Il fisco «condiviso» dell'Unione europea si va formando sulla disciplina delle doppie imposizioni. Infatti è dell'ottobre 2017 la riforma sulla direttiva Map (Mutual agreement procedure) che dovrà essere operativa entro il giugno 2019, per tutelare chiunque si trovi a subire una doppia imposizione.

La procedura amichevole (Map) è uno strumento per la composizione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione, ribadendosi che il Dipartimento delle Finanze rimane l'autorità competente per le Map relative a questioni generali derivanti dall'interpretazione o applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni. La Map prevede la consultazione diretta tra le amministrazioni fiscali dei paesi contraenti, le quali attraverso le rispettive «autorità competenti», dialogano al fine di risolvere una controversia fiscale internazionale (casi di doppia imposizione fiscale, esatta interpretazione o applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni).

Dal 1° gennaio 2017, l'agenzia delle Entrate è l'autorità competente per la trattazione delle Map relative ai casi di doppia imposizione riguardanti contribuenti individuati, nonché degli accordi preventivi in materia di transfer pricing e in particolare in ipotesi di Advance pricing agreement.

Per approfondire:

Transfer pricing di Marco Tupponi in «Fiscalità internazionale» - Plusplus 24 Fisco