



## *Il Transfer Price*

Massimo Bellini, Partner – EY  
Mauro Raffaelli, Senior Manager - EY

Convegno ODCEC - 10 Ottobre 2023



## Agenda

- Le imprese associate e il *Transfer Pricing*
  - Dal valore di mercato al principio di libera concorrenza
  - Le linee Guida OCSE
  - La documentazione conforme
  - I rimedi contro i fenomeni di doppia imposizione
-



**CENTRO  
STUDI  
ODCEC  
MILANO**



## *RoadMap* II *Transfer Pricing* in Italia (1/2)

|            |  |
|------------|--|
| 22.09.1980 | Circolare 32   |
| 12.12.1981 | Circolare 42   |
| 20.08.1990 | Convenzione arbitrale  |
| 23.10.2001 | COM(2001) 582 -EU JTP Forum  |
| 30.09.2003 | D.L. 269/2003-Ruling di standard internazionale –APA   |
| 30.07.2010 | Conversione D. Lgs. 78/2010 –Oneri documentali   |
| 29.09.2010 | Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate   |
| 15.12.2010 | Circolare 58/E   |
| 14.09.2015 | D. Lgs. 147/2015 – APA e TP interno  |
| 08.10.2015 | BEPS Report -Azioni 8-10 e 13  |
| 07.06.2017 | Multilateral Instrument (MLI)  |
| 21.06.2017 | Conversione D.L. 50/2017, nuovo art. 110, co. 7<br>(eliminato riferimento al «Valore Normale») |
| 10.07.2017 | Linee Guida OCSE 2017  |



**CENTRO  
STUDI  
ODCEC  
MILANO**



## *RoadMap* II *Transfer Pricing* in Italia (2/2)

- 01.01.2018 Circolare1/2018: Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali
- 14.05.2018 D.M. 14 maggio 2018-Linee Guida per l'applicazione dell'art. 110, co. 7 del TUIR in materia di prezzi di trasferimento
- 30.05.2018 Provvedimento 30 maggio 2018 -Attuazione art. 31 quater, co. 1, lettera c) D.P.R. 600/1973
- 10.06.2020 D. Lgs 10 giugno 2020, n. 49 Attuazione della direttiva (UE) 2017/1852(MAP)
- 23.11.2020 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 0360949 (TP doc)
- 16.12.2020 Provvedimento Agenzia delle Entrate Prot. N. 381180, meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale UE (MAP)
- 30.12.2020 Legge di bilancio 2021 (legge n. 178/2020) – art.1 comma 1101 (APA)
- 02.11.2021 Provvedimento attuativo dei commi 3-bis e 3-ter dell'articolo 31-ter DPR 73/600. Modalità di determinazione e di pagamento della commissione per l'accesso o il rinnovo degli accordi preventivi bilaterali e multilaterali
- 26.11.2021 Circolare 15/E – Oneri documentali
- 20.01.2022 Linee Guida OCSE 2022
- 24.05.2022 Circolare 16/E - Intervallo di libera concorrenza
- 28.09.2022 *OECD Publishes Manual on Bilateral Advance Pricing Arrangement*
- 12.09.2023 Commissione Europea - proposta di direttiva sul *transfer pricing*



# I Principi & Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento previsti dalle Linee Guida OCSE

## Art. 110 comma 7 del TUIR

# La normativa italiana in materia di *Transfer Pricing*

### art. 110, comma 7 ante riforma

I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, **sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione 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.

### art. 110, comma 7 post riforma

I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, **che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza** e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, **secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma.**

La normativa nazionale in materia di prezzi di trasferimento è contenuta nell'art. 110, comma 7 del TUIR, il quale è stato modificato diverse volte nel corso degli anni, l'ultima risale al 2017, con l'entrata in vigore dell'art. 59 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017; introdotta al fine di adeguare la normativa interna ai principi riconosciuti e raccomandati in sede OCSE e alle *best practices* internazionali.



# Imprese associate e il principio di libera concorrenza

## Il principio di libera concorrenza

La definizione del principio di libera concorrenza è contenuta all'Articolo 9 del Modello di convenzione fiscale OCSE, che costituisce la base dei trattati fiscali bilaterali tra i paesi membri dell'OCSE.

L'Articolo 9 prevede:

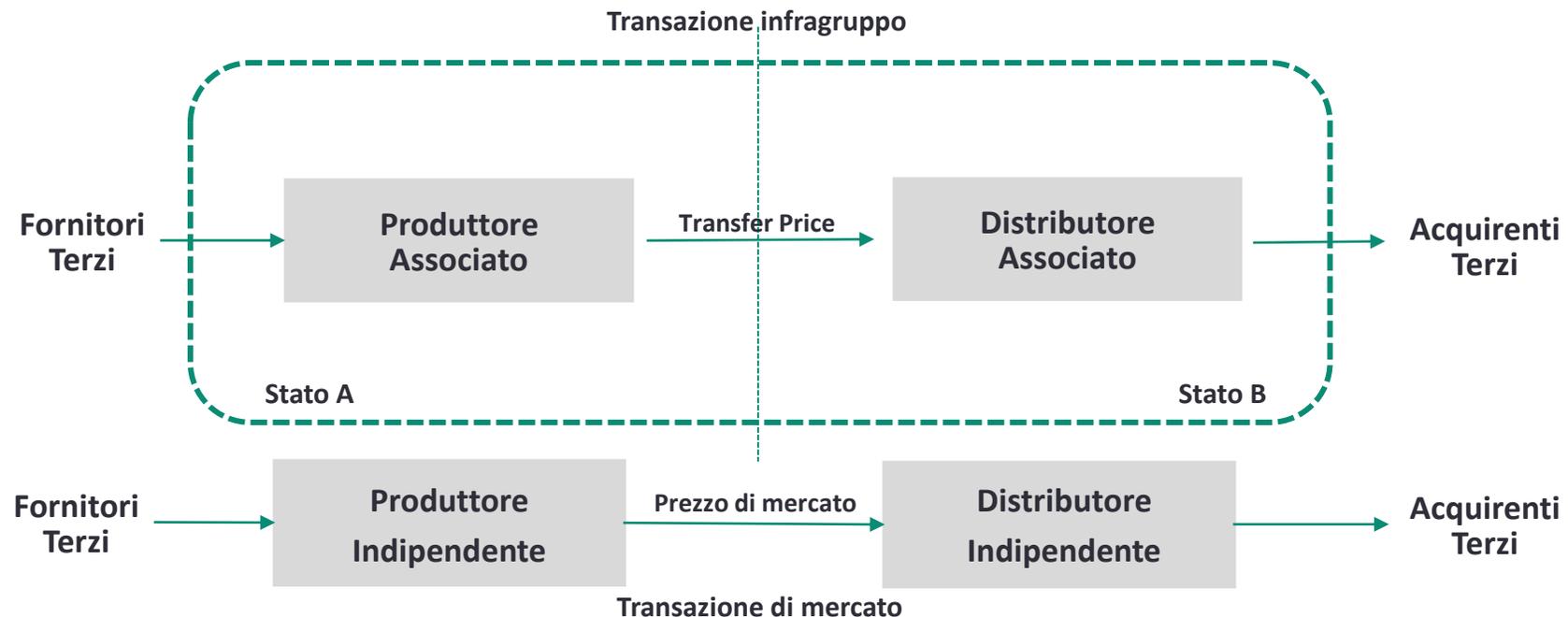
*“Allorché uno Stato contraente includa tra gli utili di un'impresa di detto Stato - e di conseguenza assoggetta a tassazione - gli utili per i quali un'impresa dell'altro Stato contraente è stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero stati realizzati dall'impresa del primo Stato se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che si sarebbero convenute tra imprese indipendenti, l'altro Stato procede ad un aggiustamento adeguato dell'ammontare dell'imposta prelevata su quegli utili.”*

A sua volta il commentario OCSE a proposito di tale articolo rimanda, per l'individuazione dei metodi di determinazione del valore di libera concorrenza, alle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

# Imprese associate e il principio di libera concorrenza

## Il principio di libera concorrenza (segue)

L'applicazione del principio di libera concorrenza si basa su di un raffronto tra le condizioni applicate in transazioni controllate (ossia tra imprese associate e soggette al *transfer pricing*) e le **condizioni (e i prezzi) che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza ed in circostanze comparabili** (cioè in «*transazioni comparabili tra parti indipendenti*»).



# Imprese associate e il principio di libera concorrenza

## Il principio di libera concorrenza (segue)

Il principio di libera concorrenza, secondo l'OCSE:

- Assicura una corretta determinazione della base imponibile;
- Evita la doppia imposizione, limitando i conflitti tra le diverse nazioni;
- Garantisce che le transazioni tra imprese associate siano valutate allo stesso modo delle operazioni intercorse tra soggetti indipendenti;
- Limita la formazione di indebiti vantaggi che nel lungo periodo ledono la competizione e, in ultima analisi, anche lo sviluppo economico stesso.

Qual è la prima applicazione  
pratica del principio, nel  
nostro lavoro?

L'analisi di  
comparabilità!

# I fattori di comparabilità

## Le Linee Guida OCSE e l'analisi di comparabilità

- L'identificazione delle caratteristiche economicamente rilevanti per delineare in modo accurato l'effettiva transazione tra imprese associate, nonché, in una fase separata ma correlata, per confrontare le transazioni tra imprese associate con quelle tra imprese indipendenti, prende il nome di «analisi di comparabilità».
- A tal fine, l'OCSE individua **cinque fattori (cd. di comparabilità)** da prendere in considerazione:
- le **condizioni contrattuali** della transazione;
- le **funzioni svolte** da ciascuna delle parti della transazione, prendendo in considerazione i **beni impiegati ed i rischi assunti (cd. «analisi funzionale»)**;
- le **caratteristiche dei beni ceduti o dei servizi prestati**;
- le **condizioni economiche** delle parti e del mercato in cui esse operano;
- le **strategie aziendali** seguite dalle parti.

# I metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento

## Una Panoramica dei metodi

- Le Linee Guida OCSE, la prassi amministrativa nonché la normativa italiana hanno individuato una serie di metodologie che permettono di quantificare il prezzo di libera concorrenza da applicare alle transazioni infragruppo.
- I metodi attualmente previsti sono i seguenti:

| Metodi Tradizionali                        | Metodi Redditali                       |
|--|--|
| Comparable Uncontrolled Price Method (CUP) | Transactional Net Margin Method (TNMM) |
| Resale Price Method (RPM)                  | Profit Split Method (PSM)              |
| Cost Plus Method (CPM)                     |  |

# I metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento

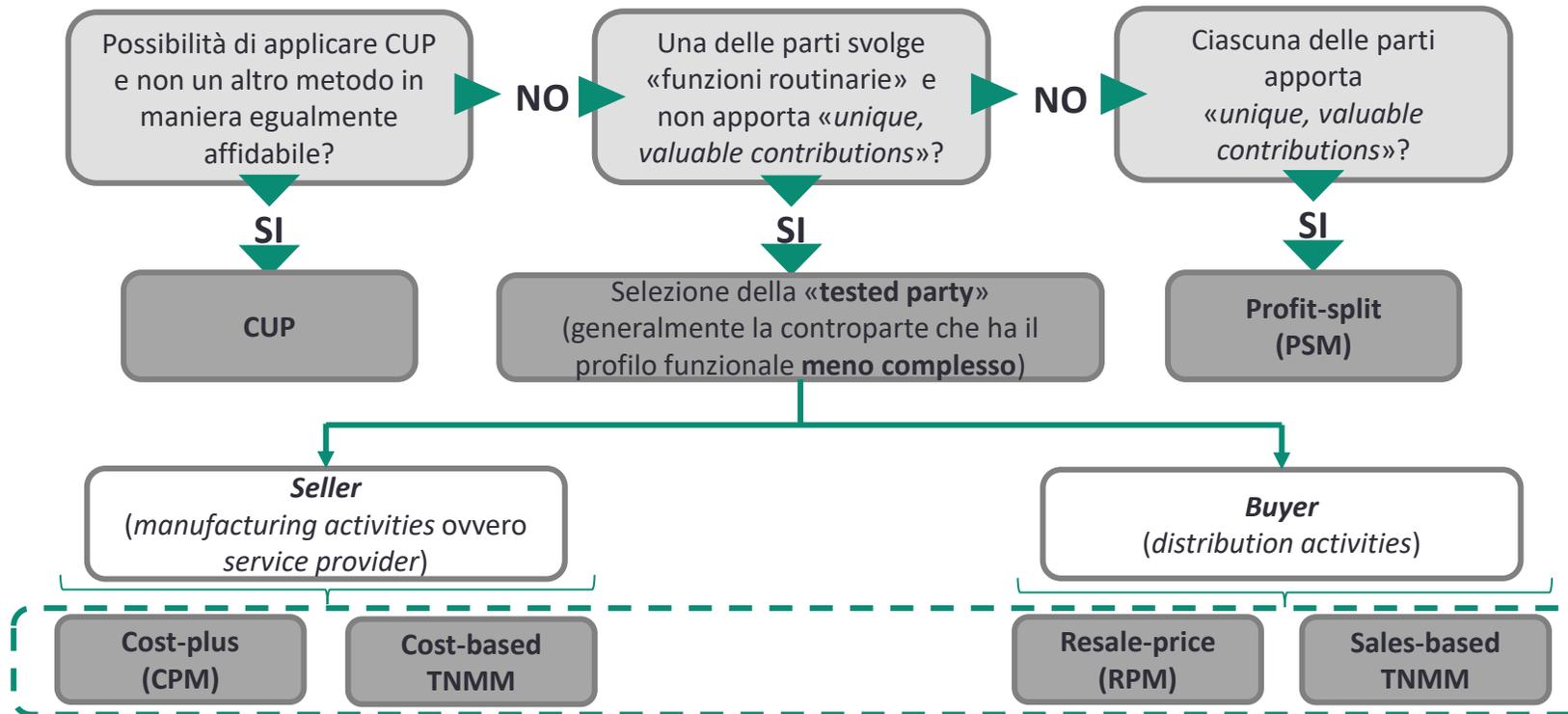
## Quale metodo utilizzare

Per valutare l'appropriatezza del metodo da utilizzare è necessario considerare i seguenti elementi:

- i punti di forza e debolezza di ciascun metodo a seconda delle circostanze del caso;
- l'adeguatezza del metodo in considerazione dei fattori di comparabilità dell'operazione controllata;
- la disponibilità di informazioni affidabili, in particolare per operazioni non controllate comparabili;
- il grado di comparabilità tra l'operazione controllata e l'operazione non controllata, prendendo in considerazione anche eventuali rettifiche di comparabilità

# La selezione del metodo più appropriato

## La «Best Method Rule»



## Metodo del confronto del prezzo Comparable Uncontrolled Price (CUP)

Il metodo del CUP deve essere utilizzato, quando sussistono le condizioni necessarie, in via preferenziale in quanto costituisce l'applicazione più immediata del principio di libera concorrenza.

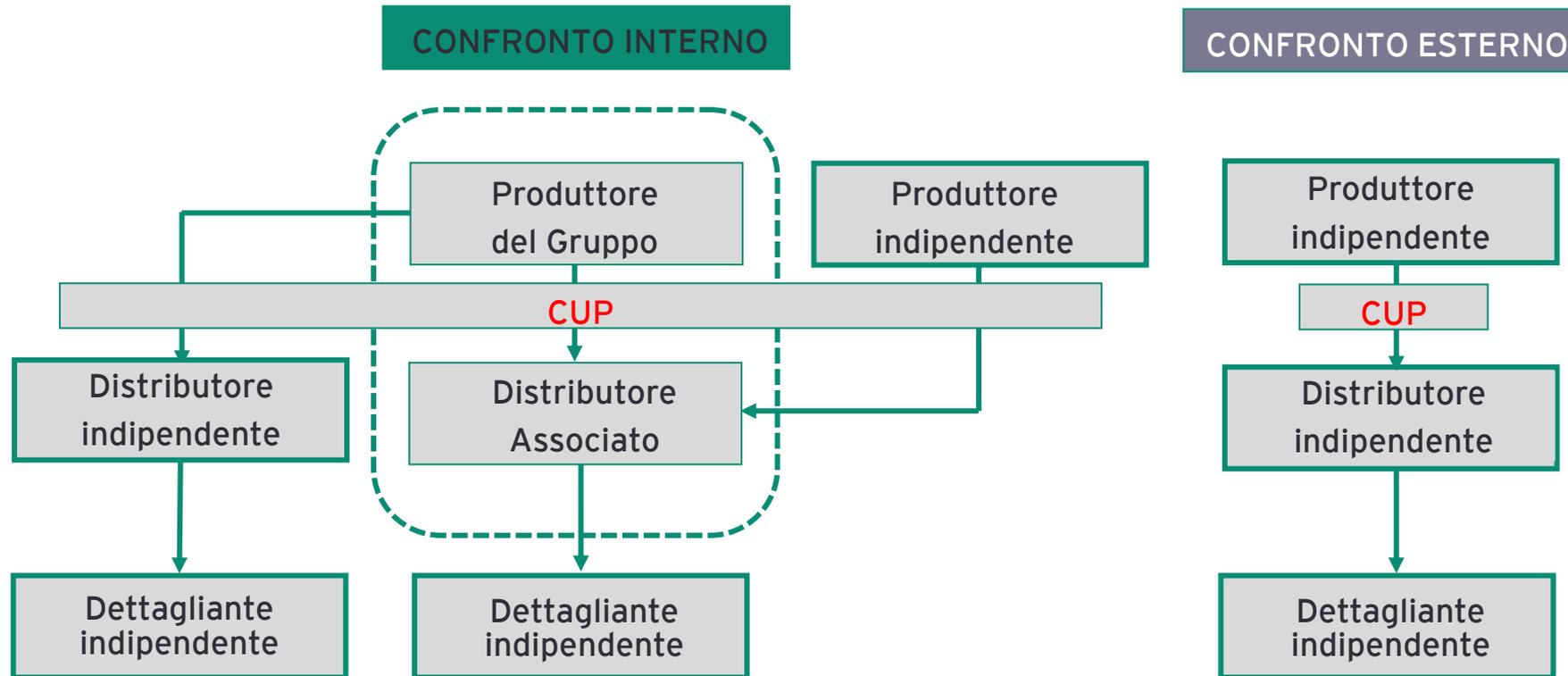
Consiste nel confrontare il prezzo di beni o servizi trasferiti in una transazione controllata con quello praticato in una transazione comparabile tra parti indipendenti in circostanze comparabili.

La comparazione può essere effettuata, in ordine di preferenza, tra:

- la transazione controllata in oggetto ed una transazione **CON** un'impresa indipendente (cd. **CUP interno**);
- la transazione controllata in oggetto ed una transazione **TRA** imprese indipendenti (cd. **CUP esterno**)

# Metodo del confronto del prezzo

## Confronto interno vs Confronto esterno



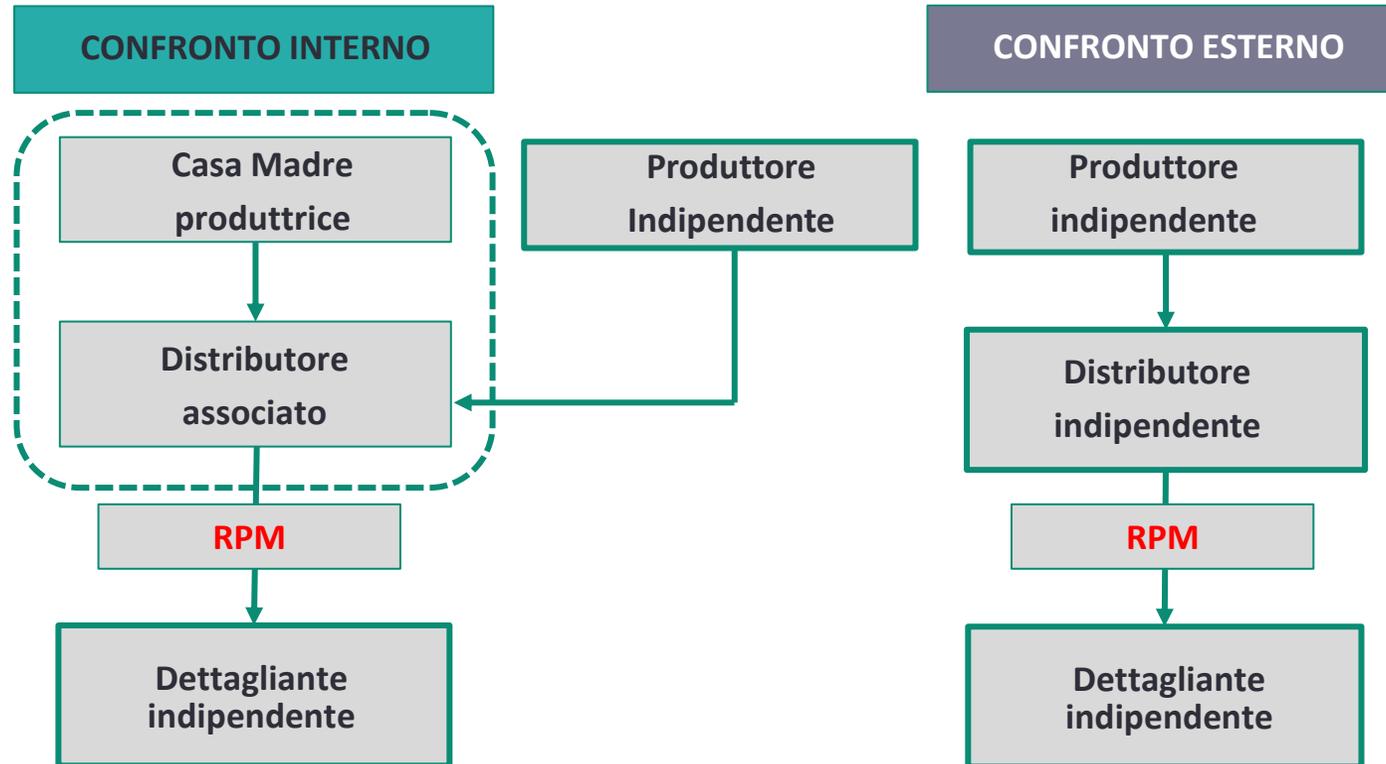
## Metodo del prezzo di rivendita Resale Price Method - RPM

Secondo il metodo del prezzo di rivendita il valore di mercato di una transazione di compravendita è il prezzo al quale un bene acquistato da un'impresa associata, è rivenduto ad un soggetto indipendente, diminuito di un margine di profitto lordo conforme al principio di libera concorrenza.

- Il metodo si adatta perfettamente ai casi in cui l'acquirente associato del gruppo provveda alla mera commercializzazione del bene.
- L'utilizzo di tale metodo tende a produrre risultati distorti nel caso in cui, prima della rivendita, tale bene sia oggetto a trasformazioni significative ovvero venga incorporato in un prodotto più complesso.
- Il RPM non risulta idoneo alla valutazione di un servizio.

# Metodo del prezzo di rivendita

## Confronto interno vs Confronto esterno



## Metodo del costo maggiorato Cost Plus Method (CPM)

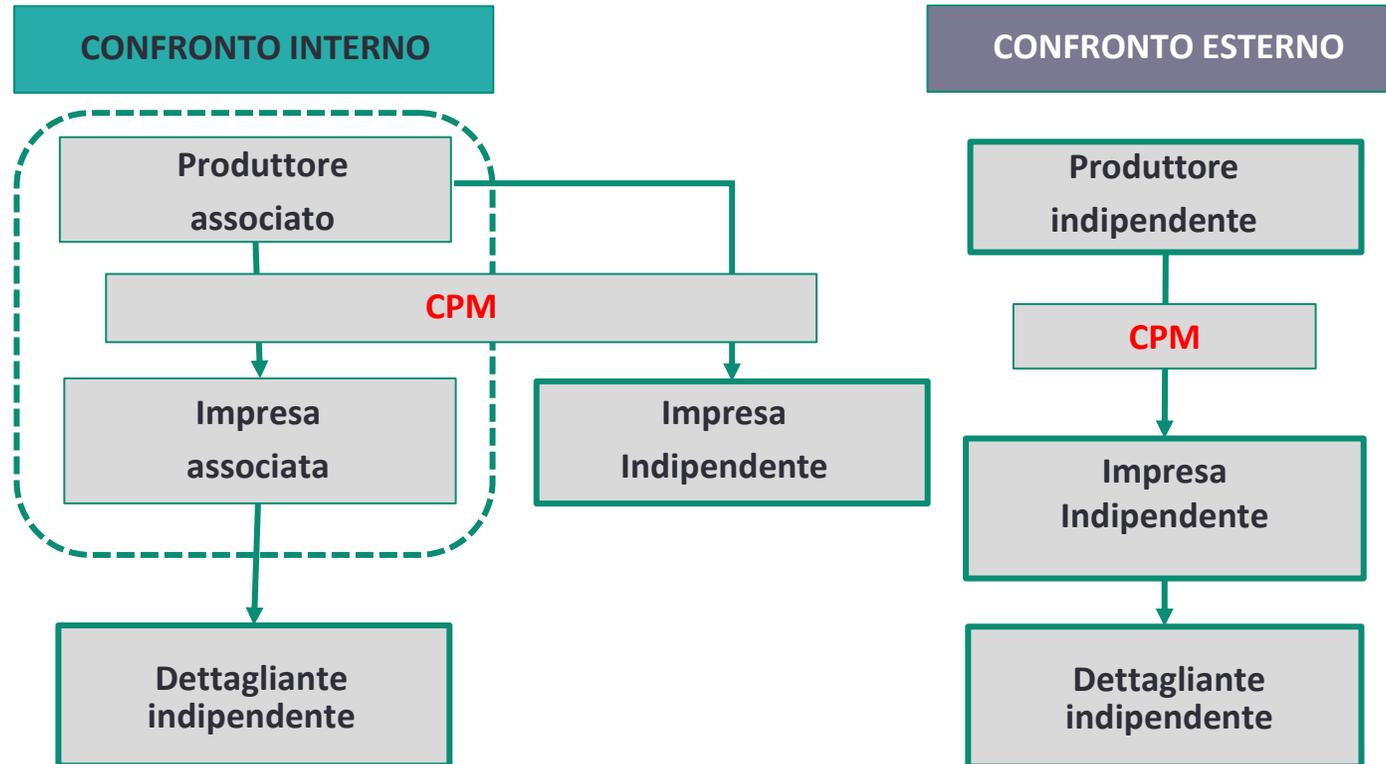
Il metodo del costo maggiorato prevede che il prezzo di trasferimento, a valore di mercato, di un bene o di un servizio venga determinato partendo dal suo costo (*di produzione*) ed aumentato di un margine lordo (*mark-up*) conforme al principio di libera concorrenza.

Tale margine è stabilito:

- attraverso la comparazione tra il margine lordo derivante dalla transazione da verificare con quanto ricavato dalla stessa impresa in transazioni comparabili con soggetti indipendenti (**confronto interno**).
- in assenza di transazioni comparabili con soggetti terzi, attraverso la comparazione del margine lordo della transazione da verificare con quello ricavato da terzi indipendenti in transazioni comparabili (**confronto esterno**).

# Metodo del costo maggiorato

## Confronto interno vs Confronto esterno



## Metodo del margine netto della transazione Transactional Net Margin Method – TNMM

Il metodo del TNMM si basa sulla **comparazione** tra **l'utile netto conseguito nella transazione in esame** dall'impresa oggetto di verifica (solitamente il soggetto più semplice, cd. «*tested party*»), ponderato in considerazione delle funzioni svolte (individuando quindi un appropriato indicatore di profitto, anche detto «*Profit Level Indicator*» o «PLI», quale può essere l'OM, MTC, ROA, Berry Ratio, ecc.) e quello realizzato in transazioni comparabili da imprese indipendenti.

L'analisi può basarsi sia sul confronto interno che sul confronto esterno.

### CONFRONTO INTERNO

Il margine netto in una transazione tra imprese associate è comparato **con** quello che lo stesso soggetto realizza in transazioni comparabili con una (o più) imprese indipendenti.

### CONFRONTO ESTERNO

Il margine netto in una transazione tra imprese associate è comparato con il margine netto realizzato in transazioni comparabili **tra** imprese indipendenti sul libero mercato (*comparable search*).

## Metodo del margine netto della transazione Pro e Contro del TNMM

### PRO

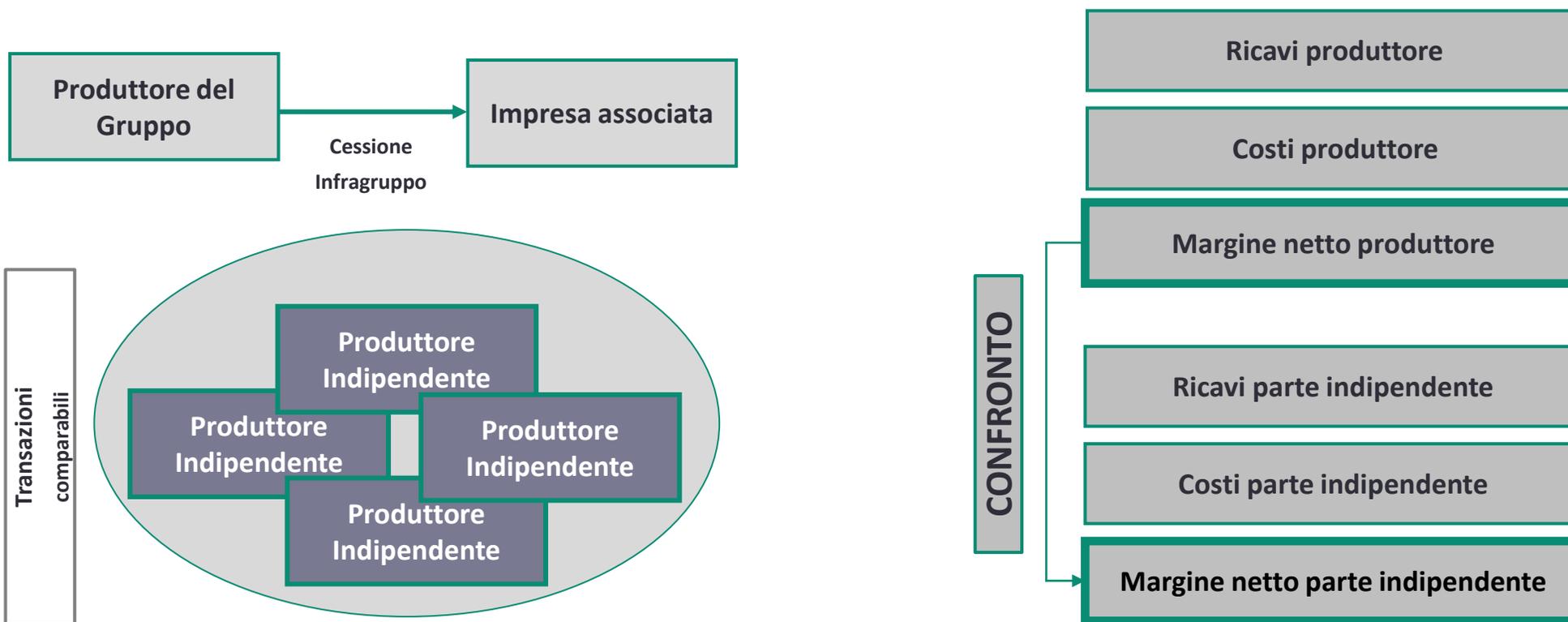
- Si può applicare quando risulta difficoltoso l'utilizzo dei metodi tradizionali.
- I margini netti di redditività sono meno influenzati da eventuali differenze nelle caratteristiche delle transazioni (che incidono sui prezzi) e delle funzioni (che incidono sui margini lordi).

### CONTRO

- Il margine netto è facilmente influenzabile da fattori che hanno impatto solo incidentalmente sui prezzi ovvero i margini lordi (spese operative, posizione competitiva, forze di mercato, etc.).
- Risulta difficile, sia al contribuente che all'Amministrazione finanziaria, recuperare informazioni «contemporanee» a quelle disponibili al contribuente nel momento dell'applicazione di questo metodo (eg. sfasamento tra setting ex-ante e verifica ex-post).

# Metodo del margine netto di profitto TNMM

## Il Confronto Esterno - Produttore a contratto



## Metodo della ripartizione dell'utile Profit Split Method – PSM

Il metodo di ripartizione dell'utile consiste nell'identificare l'utile complessivo che deve essere ripartito tra le imprese associate e derivante da transazioni poste in essere tra le stesse. L'utile, una volta determinato «complessivamente», viene ripartito utilizzando un criterio di ripartizione economicamente valido, il quale si avvicina alla ripartizione degli utili che sarebbe stata prevista e considerata in un accordo realizzato tra imprese indipendenti.

In linea generale, gli **utili complessivi da ripartire ed i criteri di ripartizione** devono :

- Essere **coerenti con l'analisi funzionale** della transazione tra imprese associate in esame ed **in particolare modo riflettere la ripartizione dei rischi** tra le parti;
- Essere coerenti con la **determinazione** degli utili complessivi da ripartire e con i **criteri** di ripartizione che **sarebbero stati concordati tra parti indipendenti**;
- Essere coerenti con il **tipo di approccio** adottato in materia di ripartizione degli utili (per esempio, analisi del contributo, analisi del residuo ovvero altri approcci, ex ante o ex post ecc.);
- **Poter essere misurati in maniera affidabile.**

## Metodo della ripartizione dell'utile Pro e Contro del PSM

### PRO

- Rappresenta una soluzione ideale per operazioni molto integrate per le quali non risulta opportuno un metodo unilaterale, nonché qualora entrambe le parti di una transazione apportino contributi unici e di rilevante valore («*unique, valuable contributions*»).
- Minimizza l'attribuzione ad una parte associata della transazione di un eccezionale ed improbabile realizzo di utili in quanto bilaterale.
- Può essere utilizzato per ripartire utili derivanti da economie di scala ovvero sinergie di gruppo.

### CONTRO

- Il suo utilizzo è considerato di ultima istanza dall'OCSE, dato che si basa in misura minore sulla comparazione della transazione in esame con quelle intraprese tra parti indipendenti.
- Il metodo risulta di difficile applicazione, tanto per le imprese associate quanto per le amministrazioni fiscali, in base alle difficoltà sull'ottenere ed uniformare dati sulle imprese situate all'estero.
- Presuppone un sufficiente livello di sofisticazione dei sistemi fiscali propedeutico all'applicazione del metodo.

## *Comparable search:* un esempio

- **Step 1: Definizione di comparabilità**
  - La comparable search verte su una definizione di comparabilità basata sia sulla tipologia dei prodotti oggetto delle transazioni in verifica, sia sulle funzioni svolte e sui rischi assunti dal distributore del gruppo.
  
- **Step 2: Processo di ricerca automatica su database di ricerca**
  - TP CATALYST; AMADEUS; AIDA (solo Italia); ORBIS
    - Codici ATECO, NACE
    - Criteri Geografici
    - Parole Chiave
    - Volume d’Affari
    - Indipendenza

## Ricerca nel database: un esempio

**amadeus** A database of comparable financial information for public and private companies across Europe

Companies | Contacts | News | M&A deals | Industry research | Global Reports | Royalty agreements | Patents

Enter a company name or BvD ID number

[Alerts](#) [Settings](#) [?](#)

[Home](#)

[Search](#) [Saved searches](#) [Favourites](#) [History](#)

[Grouped view](#) [Alphabetical List](#) [Find a criterion](#)

**Company name**

**Identification numbers** ▶

**Status**

**Legal form** ▶

**Year of incorporation**

**Phone/Fax & URL** ▶

**Location** ▶

**Industry & activities** ▶

**Intellectual property** ▶

**Directors**

**Auditors & other advisors**

**Ownership data** ▶

**Financial data** ▶

**Number of employees**

**Global ratios**

**Accounts type & availability** ▶

**Stock data** ▶

**Category of companies** ▶

**Updated reports** ▶

**Custom data** ▶

**All companies**

Default home page

---

**SEARCH STRATEGY**

|   |              |
|---|--------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> 1. All active companies and companies with unknown situation                                | 19,889,304   |
| <input checked="" type="checkbox"/> 2. Region/Country/region in country: Western Europe   | 13,807,770   |
| <input checked="" type="checkbox"/> 3. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 310 - Manufacture of furniture                         | 91,974       |
| <input checked="" type="checkbox"/> 4. Type of accounts: U1 (companies with unconsolidated accounts only)                       | 14,338,882   |
| <input checked="" type="checkbox"/> 5. Cos owning at least one subs.: owned between 50.01% and 100% or with an unknown %        | 1,273,154    |
| <input checked="" type="checkbox"/> 6. BvD Independence indicator: A+, A, A-, B+, B, B-, U                                      | 10,516,468   |
| <input checked="" type="checkbox"/> 7. Year of incorporation: up to and including 2009  | 13,575,986   |
| <input checked="" type="checkbox"/> 8. Trade description, Overview (All sections): AnyWords("wholesal*", "distrib*", "retail*") | 852,544      |
| <b>TOTAL</b>  | <b>9,831</b> |

[?](#)

## Comparable search: un esempio

### ➤ Step 3: analisi qualitativa

- Revisione manuale delle descrizione dell'attività
- Revisione in Internet delle società accettate nel precedente step

### ➤ Step 4: analisi quantitativa

- Ricerca di dati finanziari delle società accettate
- Calcolo dell'Indicatore di Profitto (PLI)
- Calcolo dell'*Interquartile Range*

**RISULTATO DELLA COMPARABLE SEARCH → INTERVALLO DI LIBERA CONCORRENZA**

## Selezione del PLI: un esempio

- *“The selection of the denominator should be consistent with the comparability (including functional) analysis of the controlled transaction, and in particular it should reflect the allocation of risks between the parties” (Linee Guida OCSE)*
- *“The denominator should be reasonably independent from controlled transactions, otherwise there would be no objective starting point” (Linee Guida OCSE)*

| PLI  | In genere, quando si usa?                         |
|--|---|
| Utile Netto (Ebit) / Fatturato                         | Attività distributiva                             |
| Utile Netto (Ebit) / Costi della produzione            | Attività produttiva o prestazione di servizi      |
| Utile lordo / spese generali (cd. <i>Berry Ratio</i> ) | Attività di intermediazione (ad esempio, agenzia) |

## Selezione del PLI: un esempio

L'**arm's length range** rappresenta l'insieme di valori di "libera concorrenza" all'interno della quale dovrebbe rientrare il margine operativo  $[(a-b)/a]$  del distributore da testare, affinché possa essere considerato a valore normale.

### ESEMPIO DI CALCOLO DI RANGE INTERQUARTILE

| Arm's length range | Margine Netto $[(a-b)/a]$ dei Comparables |
|--------------------|---|
| Valore Massimo     | 15,32%                                    |
| Quartile superiore | 10,31%                                    |
| Mediana            | 6,74%                                     |
| Quartile inferiore | 4,40%                                     |
| Valore Minimo      | 1,5%                                      |

$[(a-b)/a]$  della Tested party: 5,58%

### ➤ Art. 6 DM 14 maggio

Un'operazione controllata, o un insieme di operazioni controllate aggregate, si considerano realizzati in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso **nell'intervallo** [...].

## Circolare 16/E – 24 maggio 2022

### Intervallo di libera concorrenza

- La corretta applicazione del metodo più appropriato per la determinazione dei prezzi di trasferimento può portare a ottenere anziché un unico valore, un intervallo di valori tutti conformi al principio di libera concorrenza (cd. “full range”);
- Se, invece, alcune delle transazioni comprese nell’intervallo dovessero presentare difetti di comparabilità che non possono essere identificati o quantificati in modo affidabile e, quindi, rettificati, è preferibile l’utilizzo di “metodi statistici” (come l’intervallo interquartile) e di un valore compreso nell’intervallo ristretto;
- Nel caso in cui l’indicatore finanziario dovesse ricadere all’interno di tale *range* di libera concorrenza (sia esso intervallo pieno o ristretto), non sarà necessario apportare alcuna rettifica
  - Viceversa, se l’indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell’intervallo di libera concorrenza, l’impresa dovrà fornire idonea documentazione atta a dimostrare la conformità dell’indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche
- *EU Breaking news*: Il 12 settembre 2023, la Commissione Europea ha pubblicato una proposta di direttiva sul *transfer pricing*. I valori di libera concorrenza ricadono nell’**intervallo interquartile**



# I profili documentali per i prezzi di trasferimento

# La Documentazione conforme Introduzione

Le più recenti novità riguardano:

23 Novembre 2020

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Obiettivo:

Aggiornamento degli oneri documentali necessari per beneficiare della *Penalty Protection*.

26 Novembre 2021

Circolare del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Obiettivo:

Chiarire la nuova disciplina relativa alla documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità all'*arm's length principle* delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati.

La circolare:

- ✓ ***Approfondisce le finalità e la struttura della documentazione idonea, nonché i relativi contenuti;***
- ✓ ***Illustra gli aspetti relativi alle stabili organizzazioni e alle PMI;***
- ✓ ***Chiarisce le forme, l'estensione e le condizioni di efficacia della documentazione;***
- ✓ ***Esplicita gli aspetti riguardanti la comunicazione del possesso della stessa.***

## Documentazione conforme: la *ratio*

A differenza di quanto riscontrabile dopo l'emanazione del primo Provvedimento del 2010, le nuove misure, applicabili a partire dal periodo d'imposta 2020, rendono la documentazione italiana di TP più conforme all'ultima versione delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento in termini di contenuto della documentazione.

Il provvedimento:

- È stato predisposto in attuazione delle norme relative alla **Penalty Protection** (art. 1 comma 6 e art. 2 comma 4-ter del D.lgs. N. 471 del 18.12.1997);
- È stato emanato in ottemperanza a quanto previsto dal D.M. 14 maggio 2018 avente ad oggetto le linee guida valide ai fini della normativa in materia di prezzi di trasferimento;
- Ha lo scopo di **adottare una struttura più in linea con quanto previsto dall'Action 13** del Progetto BEPS, poi rivisto e fatto proprio dalle Linee Guida OCSE;
- Sostituisce il precedente Provvedimento AdE emanato il 29 settembre 2010.

## Cosa è cambiato (1/3)

### **1. Obbligo di Masterfile**

Il Provvedimento introduce l'**obbligo** di predisposizione del Masterfile per tutte le entità locali. Viene prevista la **possibilità** di predisporre più di un Masterfile, qualora il Gruppo operi in diversi *business* tra loro non collegati. È possibile adottare quello di Gruppo, predisponendo un documento di raccordo della struttura o con una o più appendici relativamente ai contenuti.

### **2. Firma digitale e marca temporale**

Entrambi i documenti (i.e. Documento Nazionale e Masterfile) devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente mediante **firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi**. La tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza.

### **3. Documentazione parziale**

È stata introdotta la **possibilità** di predisporre la documentazione solo con riferimento ad alcune transazioni intercorse, per le quali soltanto verrà garantito il beneficio della disapplicazione delle sanzioni.

### **4. Operazioni marginali**

Vengono identificate come transazioni non superiori al 5% del totale in valore assoluto delle operazioni infragruppo. La Circolare prevede che qualora tali transazioni non siano descritte, l'eventuale rettifica di operazioni marginali non beneficia di esimente sanzionatoria.

## Cosa è cambiato (2/3)

### **5. Servizi a basso valore aggiunto**

È stata introdotta la **possibilità di predisporre un apposito set documentale** nel caso in cui vi sia lo svolgimento di servizi a basso valore aggiunto, che può sostituirsi alla documentazione «standard» in assenza di ulteriori transazioni, oppure formare parte di essa.

### **6. Termini di presentazione**

La Documentazione dev'essere presentata in formato elettronico entro le scadenze fissate. In particolare, è stato esteso il termine per la consegna, portato a 20 giorni dalla richiesta.

### **7. Struttura operativa**

È richiesto di fornire l'organigramma con indicazione del numero di risorse umane assegnate a ciascuna funzione aziendale, nonché la descrizione del ruolo svolto dai soggetti responsabili delle funzioni direttive locali e dai propri riporti – sia sotto il profilo gerarchico sia funzionale.

### **8. Riconciliazione dati finanziari**

Sono ammessi prospetti di informazione su base aggregata che mostrino come i dati economici e gli indicatori finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo TP possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio o il rendiconto economico e patrimoniale dell'entità locale italiana (o dell' impresa associata estera) ovvero con altra documentazione equivalente.

## Cosa è cambiato (3/3)

### **9. Aggiornamento analisi di benchmark**

La possibilità di *aggiornare le analisi economiche senza doverle effettuare ex novo ogni anno* è stata **limitata**, essendo ora possibile solo per le entità locali con fatturato inferiore ad Euro 50 milioni e non controllate (direttamente o indirettamente) da società con fatturato sopra tale soglia

### **10. Lingua**

Masterfile e Documentazione Il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere redatti in lingua italiana; tuttavia il Masterfile può essere presentato in lingua inglese

### **11. Stabili organizzazioni**

Per le imprese residenti nel territorio dello Stato con stabili organizzazioni all'estero, non viene più concessa facoltà di indicare nei flussi infragruppo analizzati i rapporti con la/e propria/e stabile/i organizzazione/i in regime ordinario. Viene mantenuta tale possibilità per i soli contribuenti che si avvalgono del regime della branch exemption

### **12. Dichiarazione tardiva/integrativa**

È precisata la possibilità, in caso di dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario (sia essa tardiva ovvero integrativa), di poter comunicare il possesso della documentazione sui prezzi di trasferimento, con firma elettronica e marca temporale, entro la data di effettiva presentazione della suddetta dichiarazione

### **13. Remissione in bonis**

Possibilità di comunicare tardivamente il possesso della documentazione TP purché la medesima sia stata predisposta, compresa l'apposizione della firma elettronica con marca temporale, al più tardi entro il termine di 90 gg dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale.

## Masterfile: principali novità interpretative



Il Masterfile è il documento che contiene informazioni relative al gruppo multinazionale e alle politiche in materia di prezzi di trasferimento.

Il provvedimento non include più la distinzione tra società holding, subholding e controllate, pertanto la sua **presentazione è obbligatoria per tutti i contribuenti interessati al regime premiale**.

Come in passato, è ancora possibile predisporre più Masterfile per lo stesso Gruppo se questo realizza attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento. Il **Masterfile si può redarre anche in lingua inglese**, accertandosi tuttavia che lo stesso documento rifletta i contenuti minimi previsti dal Provvedimento e, ove ciò non fosse, dovrà essere integrato a cura dell'entità locale in una o più appendici.

Infine, per le funzioni di finanziamento accentrate, viene richiesto di **identificare le entità che svolgono funzioni di finanziamento**, con indicazione della legislazione dello Stato nonché della sede di direzione della stessa.

# Masterfile: Nuova struttura

## Provvedimento 2010

1. Descrizione generale del gruppo multinazionale
2. Struttura del gruppo
3. Strategie generali perseguite dal gruppo
4. Flussi delle operazioni
5. Operazioni infragruppo
6. Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti
7. Beni immateriali
8. Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo
9. Rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti APA e ruling in materia di prezzi di trasferimento

## Provvedimento 2020

1. Struttura organizzativa
2. Attività svolte
  - 2.1 Principali fattori di generazione dei profitti del gruppo
  - 2.2 Flussi delle operazioni
  - 2.3 Accordi per la prestazione di servizi infragruppo
  - 2.4 Principali mercati
  - 2.5 Struttura operativa e catena del valore
  - 2.6 Operazioni di riorganizzazione aziendale
3. Beni immateriali del gruppo multinazionale
  - 3.1 Strategia del gruppo
  - 3.2 Beni immateriali
  - 3.3 Accordi relativi a beni immateriali
  - 3.4 Politiche di prezzi di trasferimento di attività di ricerca e sviluppo **NEW**
  - 3.5 Operazioni rilevanti
4. Attività finanziarie infragruppo: **NEW**
  - 4.1 Modalità di finanziamento
  - 4.2 Funzioni di finanziamento accentrate
  - 4.3 Politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie
5. Rapporti finanziari del gruppo multinazionale
  - 5.1 Bilancio consolidato
  - 5.2 Accordi relativi ad operazioni infragruppo (APA e ruling)

## Documentazione Nazionale: Principali novità interpretative (1/2)



La Documentazione Nazionale è il documento che, integrando il Masterfile, contiene le informazioni specifiche relative alle operazioni infragruppo che l'entità locale intende documentare.

- ✓ In merito alla struttura operativa, occorre fornire l'organigramma, indicando la figura ai quali le funzioni direttive locali devono riportare, sia sotto il **profilo gerarchico che funzionale** e il Paese in cui sono ubicati gli uffici principali di detti individui;
- ✓ Riguardo le *transazioni infragruppo* viene richiesta la presentazione di un sommario e un dettaglio dei flussi delle operazioni e dei relativi importi, **riconciliati con gli importi dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nel Prospetto della dichiarazione annuale dei redditi RS106**;
- ✓ È data la possibilità all'entità locale di non documentare operazioni (o categoria di operazioni) marginali ovvero un'operazione il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale dei componenti positivi e negativi di operazioni infragruppo.

## Documentazione Nazionale: Principali novità interpretative (2/2)



- ✓ Viene richiesta l'**identificazione delle imprese associate** coinvolte nonché le relazioni di natura commerciale in essere tra le stesse o tra soggetti indipendenti coinvolte in medesime o analoghe operazioni;
- ✓ È richiesto esplicitamente che la Società descriva le variazioni rispetto ai periodi d'imposta precedenti: mutamenti nei fattori di comparabilità, ivi inclusi quelli derivanti da **politiche governative** fornendo ogni elemento utile per la comprensione degli aspetti indicati;
- ✓ Occorre allegare una copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa residente o stabilita nel territorio dello Stato non è parte ma che sono collegati con le operazioni infragruppo descritte (tema della **Riservatezza degli accordi**);
- ✓ La Circolare **non chiarisce fino in fondo** il tema delle assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto e dei **prospetti di informazione e riconciliazione dei dati economici utilizzati**.

# Documentazione Nazionale: Nuova struttura

## Provvedimento 2010

1. Descrizione generale della società
2. Settori in cui opera la società
3. Struttura operativa della società
4. Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente
5. Operazioni infragruppo, che comprende:
  - 5.1 Descrizione delle operazioni;
  - 5.2 Analisi di comparabilità: caratteristiche dei beni e servizi, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati, termini contrattuali, condizioni economiche e strategie d'impresa;
  - 5.3 Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni: enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza, criteri di applicazione del metodo prescelto e risultati;
6. Accordi per la ripartizione di costi o «CCA» a cui l'impresa partecipa

### Allegati

Allegato 1 - diagramma di flusso destinato a descrivere i flussi delle operazioni, ivi compresi quelli afferenti operazioni non appartenenti all'area della gestione ordinaria.  
Allegato 2 - Copia dei contratti scritti in base ai quali le operazioni di cui ai capitoli 5 e 6 sono regolate

## Provvedimento 2020

1. Descrizione generale dell'entità locale
  - 1.1 Struttura operativa;
  - 1.2 Attività e strategia imprenditoriale perseguita;
2. Operazioni infragruppo
  - 2.1.1 Descrizione delle operazioni: Ammontare dei pagamenti effettuati/ricevuti, identificazione delle imprese associate coinvolte, operazioni comparabili indipendenti e indicatori finanziari usati nell'analisi;
  - 2.1.2 Analisi di comparabilità dettagliata ivi inclusa analisi funzionale ed eventuali variazioni rispetto al precedente periodo d'imposta;
  - 2.1.3 Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento e ragioni della conformità al principio di libera concorrenza;
  - 2.1.4 Risultati derivanti dall'applicazione del metodo;
  - 2.1.5 Assunzioni critiche adottate;
3. Informazioni finanziarie
4. Allegati
  - 4.1 Copia di tutti gli accordi infragruppo conclusi dall'entità locale riferiti alle operazioni rappresentate, inclusi CCA
  - 4.2 Copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa nazionale non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo sopra descritte

**NEW**

**NEW**

**NEW**

## I servizi a basso valore aggiunto

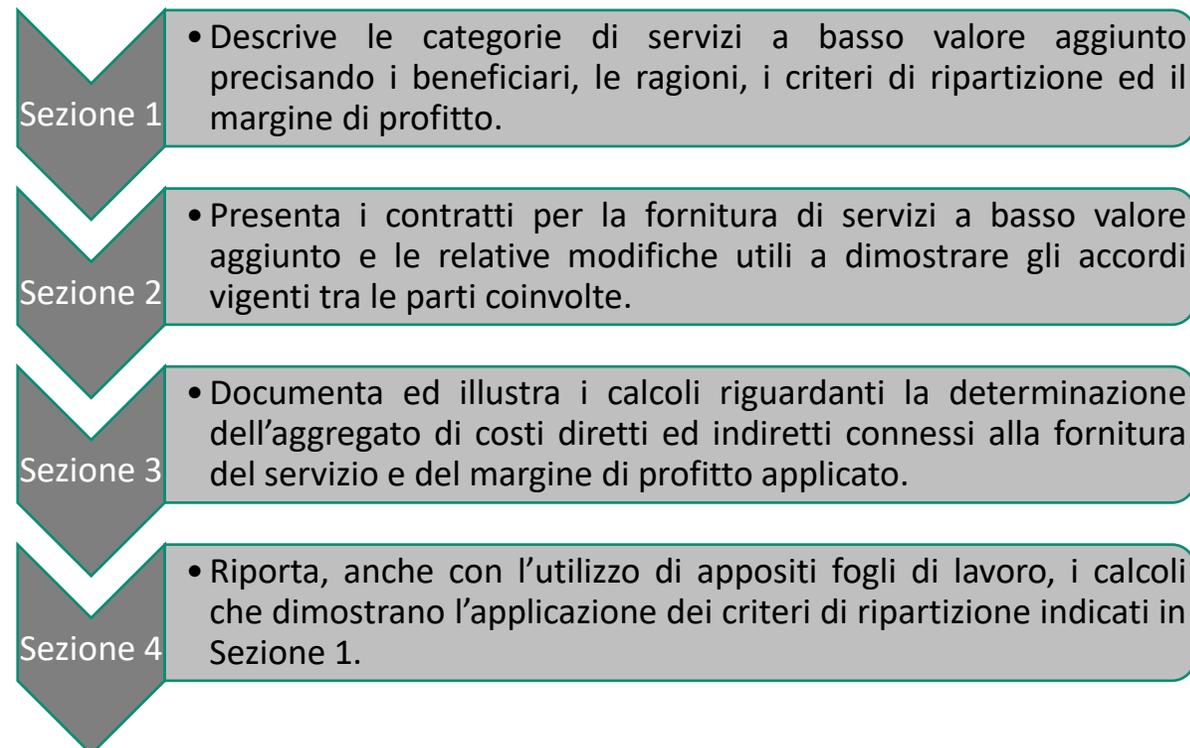
Sono considerati **servizi a basso valore aggiunto** quei servizi che:

- a) hanno natura di supporto;
- b) non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale;
- c) non richiedono l'uso di beni immateriali unici e di valore;
- d) non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio né generano l'insorgere di tale rischio.

***Non si considerano in ogni caso a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti.***

*La circolare ha introdotto la possibilità di predisporre un apposito set documentale nel caso in cui vi sia lo svolgimento di servizi a basso valore aggiunto, che può sostituirsi alla documentazione «standard» in assenza di ulteriori transazioni, oppure formare parte di essa.*

**Il provvedimento prevede che vengano forniti i seguenti elementi informativi:**



## Termini di consegna della documentazione

Nel caso il contribuente non consegna immediatamente la documentazione, egli dovrà consegnarla firmata, con marca temporale apposta entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi e **non oltre 20 giorni dalla richiesta, pena esclusione dal regime premiale**. Nel caso, durante l'attività istruttoria, l'Amministrazione Finanziaria necessita di informazioni supplementari o integrative, queste devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta.

*Richieste più frequenti:*

- Masterfile delle altre divisioni del Gruppo;
- Masterfile riguardanti le altre attività e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento;
- Bilancio d'esercizio delle imprese associate sottoposte all'analisi;

Tale richiesta può comportare, per il contribuente, un grado di onerosità da non sottovalutare, con la necessità di stimare in anticipo le tempistiche necessarie per produrre od ottenere dal gruppo eventuali informazioni supplementari.



## Principali Punti aperti

- Qualora un contribuente valutasse la possibilità di modificare / integrare la documentazione TP già «marcata», cosa può fare? tre opzioni alternative:
  - “riaprire” la propria documentazione di transfer pricing, integrare le informazioni mancanti e apporvi una nuova “marca temporale” che dovrà necessariamente riguardare una data rientrante nel periodo di 90 giorni dal termine ordinario previsto per l’invio dei prospetti dichiarativi. A fronte di tale modifica occorrerà inviare una dichiarazione integrativa.
  - Non modificare la documentazione di transfer pricing già “marcata” e far confluire le informazioni aggiuntive in un’apposita appendice a cui apporre la relativa marca temporale.
  - Predisporre un’apposita documentazione che includa tutte le informazioni aggiuntive e fornirle in caso di verifica, su richiesta, entro i 7 giorni previsti dal provvedimento.
- La Circolare ha chiarito che il contribuente ha la facoltà di descrivere nella documentazione TP anche le operazioni marginali. La Circolare definisce marginali le operazioni il cui ammontare risulti superiore al **5%** del totale in valore assoluto dei componenti positivi o negativi di reddito indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato “prezzi di trasferimento”.
  - Nel caso tali operazioni non vengano descritte nella documentazione, l’eventuale rettifica delle stesse non beneficia dell’esimente sanzionatoria, senza alcun effetto sull’eventuale giudizio di idoneità della documentazione nel suo complesso.



## *Advance pricing agreements (APA)*

## APA: panoramica della disciplina italiana (1/2)

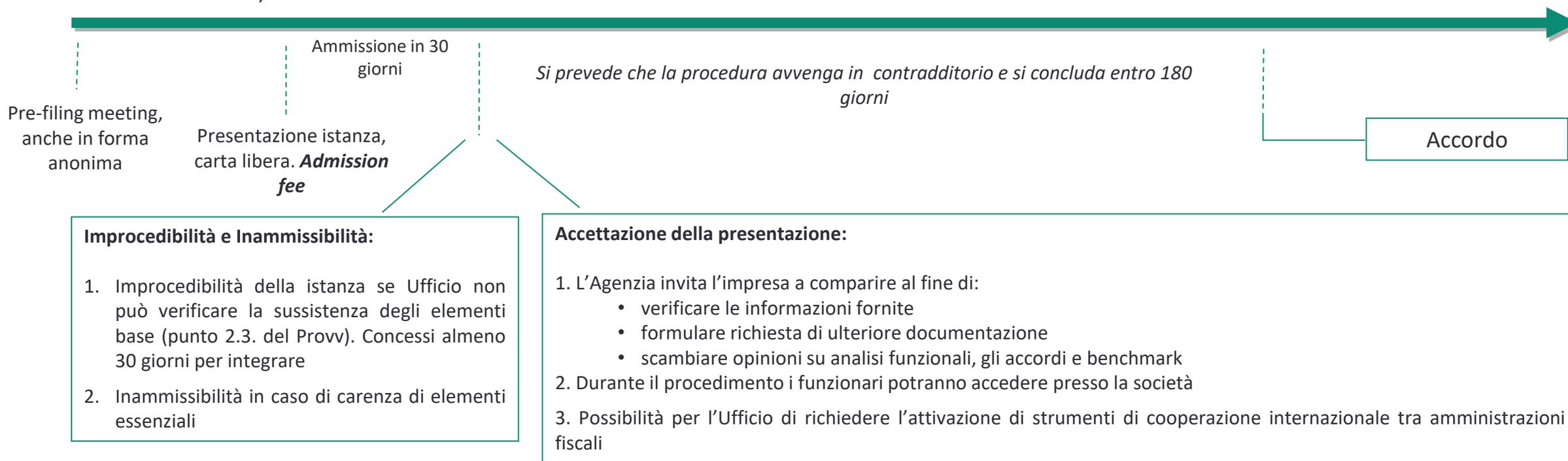
- **Definizione:** Un' APA (*"Advance pricing Agreement"*) consiste in un accordo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana, che permette di fissare in contraddittorio in via preventiva e per un periodo complessivo di 5 anni:
  - i metodi di calcolo del valore di libera concorrenza oggetto delle operazioni di *Transfer Pricing*
  - l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in Italia/in un altro stato
  - il trattamento fiscale di dividendi transfrontalieri, interessi, *royalties* e altre voci di flussi economici
  - la definizione dei valori in uscita e in entrata in caso di trasferimento di residenza
  - la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una PE (ex.art.162 Tuir)
- **Caratteristiche:** l'accordo vincola le parti, per il periodo di imposta nel corso del quale l'accordo è stato stipulato e per i 4 successivi (APA unilaterale), salvo che non intervengano cambiamenti nelle circostanze di fatto e di diritto che sono poste alla base della procedura stessa, ossia le cosiddette assunzioni critiche. Possibilità di rinnovo

## APA: panoramica della disciplina italiana (2/2)

- **Roll-back:** Per effetto delle modifiche recate dalle nuove disposizioni (legge di bilancio 2021), viene ampliata la possibilità per il contribuente di far retroagire il termine di decorrenza degli accordi preventivi fino ai periodi d'imposta per i quali non sia ancora decorso il termine per l'accertamento previsto dall'articolo 43 del Dpr n. 600/1973
- Sono possibili **APA a carattere Unilaterale, Bilaterali o Multilaterali**, nel contesto delle procedure amichevoli disciplinate dall'articolo 25 del Modello OCSE di Convenzioni internazionale al fine di eliminare le doppie imposizioni
- **Admission Fee:** sulla base della legge di bilancio 2021, in relazione agli accordi bilaterali e multilaterali, l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo è subordinata al versamento di una commissione rapportata al fatturato (in euro) complessivo del gruppo. Nello specifico:
  - Euro 10.000 – Gruppo con fatturato < 100 mln euro
  - Euro 30.000 – Gruppo con fatturato > 100 mln euro < 750 mln euro
  - Euro 50.000 – Gruppo con fatturato > 750 mln euro
- **Last but not least:** l'accordo raggiunto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria mediante tale strumento non può costituire oggetto di verifica fiscale

## Svolgimento della procedura

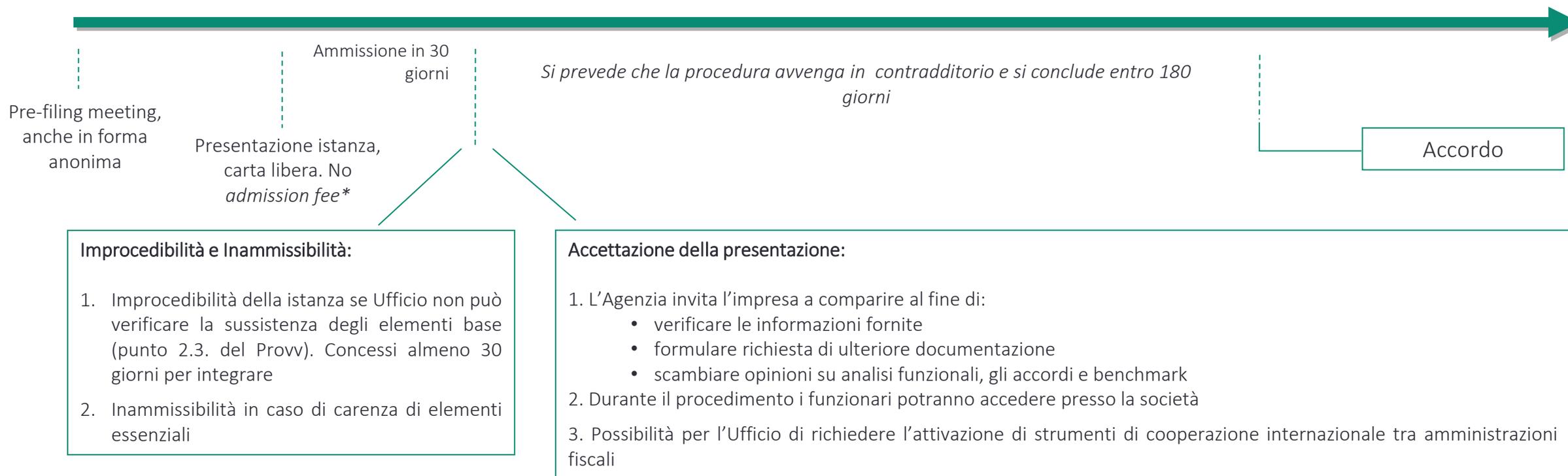
- A seconda della tipologia di richiesta inoltrata viene previsto uno specifico contenuto dell'istanza
- In caso di valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una PE è previsto un differente svolgimento del procedimento (v. slide successiva).



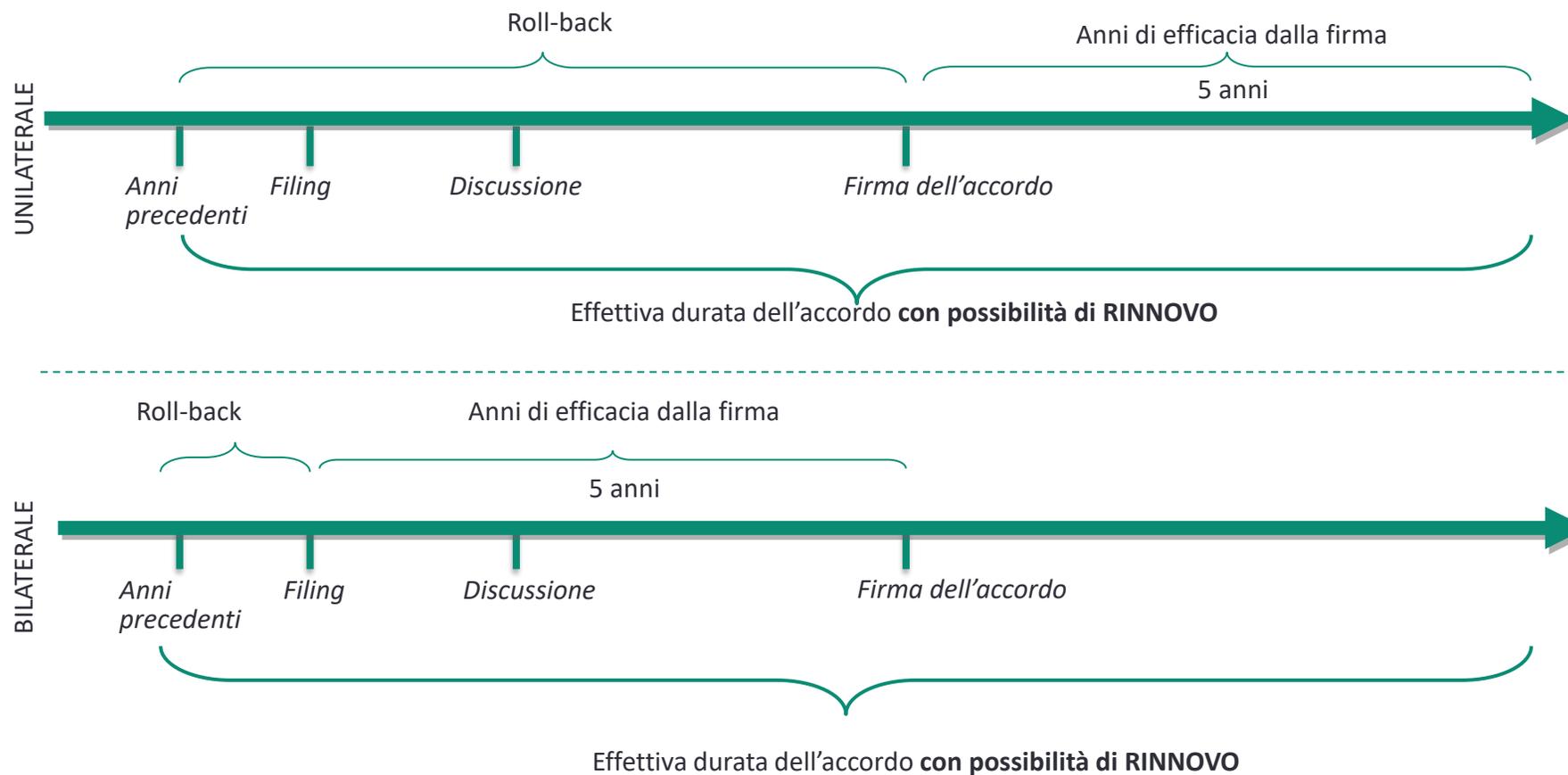
# Procedura per «verifica» sussistenza stabile organizzazione

**Fase 1:** fase documentale. Svolgimento dell'istruttoria

**Fase 2:** fase operativa. Accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività



# APA & Roll-back



## Verifica dei requisiti

- Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate verificano se la procedura rispetta i seguenti parametri:
  - i termini e le condizioni di fatto e di diritto concordate
  - eventuali presupposti critici
- La verifica comporta:
  - documentazione periodica fornita dalla società all'Agenzia delle Entrate
  - le indagini svolte dall'Ufficio nei luoghi in cui l'attività è svolta

## Estinzione del procedimento

- Rappresenta causa di estinzione dell'APA la mancata produzione, senza giustificato motivo, entro il termine comunicato all'atto della richiesta o del diverso termine eventualmente concordato con l'Ufficio, della documentazione e/o dei chiarimenti necessari ai fini della prosecuzione dell'istruttoria
- La procedura può essere altresì estinta in caso l'Ufficio identifichi elementi che fanno venir meno il rapporto di trasparenza, fiducia e collaborazione con il contribuente
  - L'APA è una procedura concordata, è indispensabile un approccio collaborativo!



# *Mutual Agreement Procedures (MAP)*

## MAP – Quadro normativo

### Internazionale



L'art. 25 del Modello OCSE stabilisce una procedura amichevole volta alla risoluzione delle controversie che possono sorgere in relazione all'applicazione delle disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali sulle doppie imposizioni.

Action 14 del progetto BEPS dal titolo "*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*" ed il relativo *Final report* pubblicato nell'ottobre 2015 dall'OCSE vengono delineate una serie di indicazioni indirizzate agli Stati membri volte a indurre gli stessi

- da un lato, a prevedere nuove misure orientate al superamento degli ostacoli che impediscono l'efficace attuazione di meccanismi di risoluzione delle controversie e,
- dall'altro, ad attuare standard minimi che assicurino un utilizzo efficace delle Mutual Agreement Procedure (MAP)

### Europeo



- Convenzione arbitrale 90/436/Cee
- La Commissione Europea, con decisione del 23 aprile 2013, ha istituito la cd. «*Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*», per garantire un'azione effettiva e coordinata degli Stati membri in materia.
- Direttiva 2017/1852/Ue\*

\*Uno degli stadi più recenti dello sviluppo di queste «azioni congiunte» è rappresentato dalla Direttiva (UE) 10.10.2017 n. 1852, entrata in vigore dal 1° luglio 2019. A livello nazionale, con il D.lgs. 49/2020, attuativo della direttiva 2017/1852/Ue, è stato introdotto un innovativo strumento per la risoluzione delle controversie fiscali in ambito europeo (c.d. "MAP Ue"), garantendo al contribuente una maggior tutela rispetto alla Convenzione arbitrale 90/436/Cee, il cui raggio di azione è limitato ai casi di doppia imposizione in materia di prezzi di trasferimento, e agli strumenti di risoluzione delle controversie previsti dalle Convenzioni bilaterali.

# Mutual Agreement Procedures (MAP)

## Definizione



MAP → Un strumento, indipendente dai rimedi giuridici ordinari previsti dal diritto nazionale, attraverso il quale le amministrazioni fiscali si consultano per risolvere le controversie relative all'applicazione delle convenzioni sulla doppia imposizione.



MAP → è disciplinata dall'articolo 25 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE («MTC»).

Numerosi DTT contengono una clausola amichevole che prevede una procedura per la risoluzione di tali controversie.

L'articolo 25 definisce **tre diverse aree** in cui le procedure amichevoli sono generalmente utilizzate.

- 1 casi in cui un contribuente ritiene che l'operato da parte dei due Paesi contraenti causi un'imposizione fiscale nei suoi confronti "non in conformità con le previsioni della Convenzione";
- 2 Per questioni di "interpretazione o applicazione della Convenzione"
- 3 Per l'eliminazione della doppia imposizione nei casi non altrimenti previsti dalla Convenzione.

} non coinvolgono necessariamente il contribuente



Nei casi di procedura amichevole in cui le autorità competenti non siano in grado di raggiungere un accordo **entro due anni** dall'avvio del caso ai sensi dell'articolo 25 - paragrafo 1, le questioni irrisolte saranno gestite, su richiesta della persona che ha presentato il caso, attraverso un processo di arbitrato (Articolo 25, paragrafo 5 MTC).

# Mutual Agreement Procedures (MAP) Esempi

La maggior parte dei casi verificatisi concernono la prima area di applicazione.

Come noto, infatti, i principali problemi riguardano:

- 1) il prezzo di trasferimento (**transfer pricing**) tra imprese consociate di un gruppo multinazionale sottoposte a doppia imposizione per la riallocazione del reddito operato da esse mediante operazioni infragruppo;
- 2) l'esistenza di una stabile organizzazione (**permanent establishment**) e l'ammontare di profitti attribuibili a essa;
- 3) l'applicazione sui redditi di talune imprese delle previsioni delle convenzioni fiscali sulle ritenute alla fonte (c. d. **with-holding tax**);
- 4) le situazioni di doppia residenza (**dual residency**), con riferimento soprattutto alle persone fisiche: capita molto spesso che le normative nazionali riguardanti la perdita o l'acquisto della residenza da parte di una persona fisica utilizzino criteri differenti per tali determinazioni; orbene, l'OECD Model Tax Convention prevede la risoluzione dei casi di dual residency mediante i "**tie-breaker**" test; ma, dal momento che anche nell'utilizzo di tali test insorgono spesso difformità di vedute da parte dei Paesi coinvolti, occorre utilizzare le MAP per risolvere le situazioni in cui permangono difformità di vedute.

# Mutual Agreement Procedures (MAP) Procedura

## Istanza dal contribuente/autorità competente

Inoltro del reclamo da parte del contribuente o in caso di difficoltà di carattere generale per l'applicazione della Convenzione all'Autorità competente



## Fase di consultazione e negoziazione tra gli Stati contraenti\*



## Procedura arbitrale

- In caso di mancato accordo, entro il termine di due anni, dall'avvio di una procedura amichevole MAP, il contribuente ha la possibilità di chiedere l'attivazione di una procedura arbitrale (se prevista)
- Nomina di un collegio arbitrale
  - Obbligo di risultato



## Verifica delle condizioni

1. esiste un'accettabile convenzione fiscale che riguardi la questione in esame?
2. imposizione fiscale in conformità con quanto espresso nella convenzione fiscale?
3. limiti temporali fissati dalla convenzione fiscale?



## Risoluzione della controversia?



\*In linea generale, l'Autorità preposta deve cercare di risolvere la questione in maniera unilaterale e, nel caso non veda una corretta soluzione, ricercare il *mutual agreement* con quella dell'altro Paese contraente.

## Procedura Arbitrale Definizione



La procedura arbitrale è prevista dall'art. 25, paragrafo 5 del Modello OCSE, introdotta con l'approvazione nel 2016 del progetto BEPS (art. 19 della Convenzione Multilaterale BEPS).



Ha l'obiettivo di risolvere la controversia in quanto (a differenza della procedura MAP) l'arbitrato prevede un obbligo di risultato.

Al fine di poter attivare la procedura arbitrale è necessario che possano essere riscontrati tre presupposti alla casistica oggetto di analisi. I presupposti da verificare sono i seguenti:

- 1) **Eliminazione di una tassazione non conforme rispetto alle norme previste dalla Convenzione** internazionale contro le **doppie imposizioni sui redditi**;
- 2) **Impossibilità**, da parte delle autorità competenti, di **raggiungere un accordo** che **elimini** la problematica a loro sottoposta, nella procedura amichevole;
- 3) **Iniziativa del contribuente**, che deve presentare **un'apposita istanza** ad una delle autorità competenti.

## Procedura Arbitrale

L'**attivazione dell'arbitrato** da parte del contribuente consente di affidare la risoluzione della controversia internazionale ad un **collegio arbitrale**. Si tratta di un organo composto da **tre** componenti, composto da soggetti che possano dimostrare evidenti **competenze o esperienza in materia di fiscalità internazionale**.

- Nomina membri del collegio arbitrale: ogni autorità coinvolta nomina un membro del collegio entro 60 giorni dalla richiesta dell'arbitrato. A loro volta, i due membri nominati nominano, entro 60 giorni dall'ultima nomina, il terzo membro, che assume anche la funzione di Presidente del collegio. Il Presidente del Collegio arbitrale deve avere una nazionalità diversa da quella dei funzionari dei due stati coinvolti, e non deve essere residente in una delle due giurisdizioni contraenti. Tutto questo a fini di imparzialità del giudizio

**TOTALE IMPARZIALITA' DEL COLLEGIO**



L'accordo raggiunto da parte del collegio arbitrale è **vincolante per entrambe le giurisdizioni** coinvolte.

Fanno eccezione le **seguenti ipotesi**:

- 1) Se una **persona direttamente interessata dal caso non accetta l'accordo amichevole** che dà attuazione alla decisione arbitrale;
- 2) Se una persona direttamente interessata dal caso **promuove un contenzioso** in merito alle questioni che sono state risolte dall'accordo amichevole che dà attuazione alla decisione arbitrale, in **qualsiasi sede giudiziaria o tribunale amministrativo**;
- 3) Infine, se una decisione definitiva di un tribunale di una delle giurisdizioni contraenti dichiara che la **decisione arbitrale è invalida**.

## Convenzione arbitrale e MAP UE

### **Convenzione arbitrale (Convenzione 90/436/CEE)**

- Contro: È limitata ai casi di doppia imposizione in materia di prezzi di trasferimento e agli strumenti di risoluzione delle controversie previsti dalle Convenzioni bilaterali.
- Pro: obbligo di risultato

### **Direttiva 2017/1852/UE (MAP UE)**

- Migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione fiscale tra gli Stati membri dell'Unione Europea
- Consentire l'eliminazione certa della doppia imposizione con una procedura più veloce e tempistiche definite
- Previsione di una fase arbitrale vincolante obbligatoria: in ambito UE qualsiasi controversia regolata dai trattati bilaterali troverà quindi una soluzione nel tempo massimo previsto dalla Direttiva
- Campo di applicazione più ampio

## MAP – Procedure a confronto (1/2)

|  | <u>Art. 25 OECD Model</u>   | <u>Convenzione Arbitrale</u>  | <u>Direttiva UE</u>   |
|--|---|---|---|
| <u>Ambito soggettivo</u>                             | Persone (e.g. PF, PG) dotata di soggettività tributaria e fiscalmente residente nel territorio di uno dei due Stati partner della Convenzione | Imprese residenti con rapporti di partecipazione in imprese residenti in Stati UE e PE in Italia di imprese residenti in altro Stato membro | Persona fisica o giuridica residente ai fini fiscali in uno Stato Membro  |
| <u>Ambito oggettivo</u>                              | Fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica   | Contestazione in materia di prezzi di trasferimento   | Questioni in merito all'interpretazione e applicazione degli Accordi, dei Trattati bilaterali o della Convenzione Arbitrale   |
| <u>Termini di presentazione dell'istanza/reclamo</u> | 3 anni dalla notifica dell'atto che comporta la doppia imposizione (ma ogni DTT può essere diverso)   | 3 anni dalla notifica dell'atto che comporta la doppia imposizione  | 3 anni dalla notifica dell'atto che comporta la doppia imposizione ( <b>in Italia: Avviso di accertamento, PVC e diniego di rimborso</b> )  |
| <u>Obbligo di risultato</u>                          | NO  | SI  | SI  |
| <u>Rapporto con il contenzioso interno</u>           | Avvio della MAP indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale   | Fase arbitrale esperibile solo in caso di (i) scadenza dei termini di presentazione del ricorso (ii) rinuncia al ricorso                    | Avvio della procedura anche in caso in cui la questione sia divenuta definitiva (In Italia preclusa se intervenuta sentenza di merito o decisione del giudice a seguito di conciliazione) |



## MAP – Procedure a confronto (2/2)

### MAP da Trattato (con eventuale arbitrato ove presente)

Notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione

Termine da DTT

Presentazione reclamo

Circa 29 mesi

Accordo / Mancato accordo

Devoluzione in arbitrato

Decisione in arbitrato

### MAP da Convenzione Arbitrale

Notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione

Entro 3 anni

Presentazione reclamo

Entro 2 anni

Accordo / Mancato accordo

Entro 6 mesi

Decisione in arbitrato

### MAP da Direttiva

Notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione

Entro 3 anni

Presentazione reclamo

2 anni (+1)

Accordo / Mancato accordo

4 mesi

Istituzione commissione consultiva

6 mesi (+3)

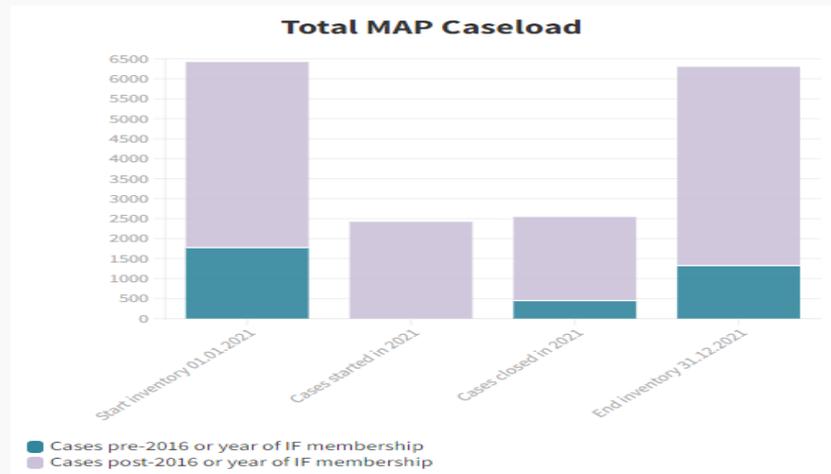
Eliminazione doppia imposizione

6 mesi

Decisione in arbitrato

# MAP – Alcuni numeri (fonte: OCSE)

## 2021 MAP STATISTICS AT A GLANCE

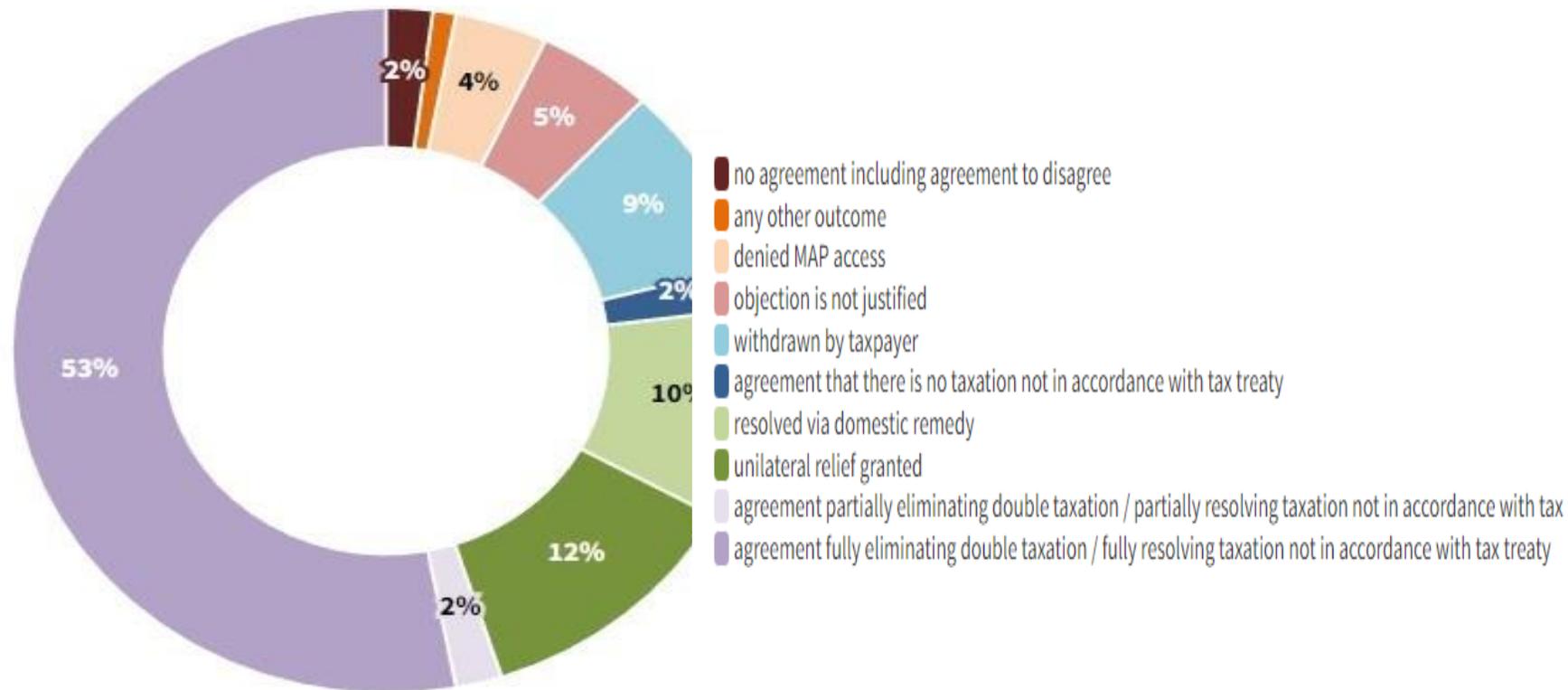


| Type of case           | Average time |
|------------------------|--------------|
| Transfer pricing cases | 32.3 months  |
| Other cases            | 20.7 months  |

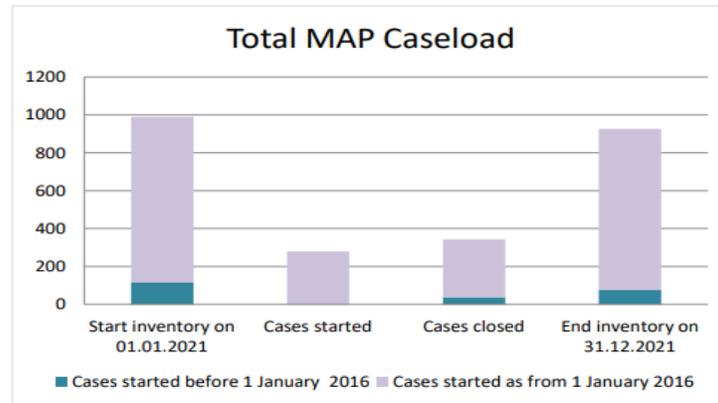
| All cases*   | 2021 Start inventory | Cases started in 2021 | Cases closed in 2021 | 2021 End inventory |
|--|----------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|
| Cases received prior to 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework    | 1777                 | 0                     | 451                  | 1326               |
| Cases received on or after 1 January 2016 or of the year of joining the BEPS Inclusive Framework | 4644                 | 2423                  | 2092                 | 4975               |

## MAP – Alcuni numeri (fonte: OCSE)

MAP Outcomes (cases closed in 2021)



# MAP – Ultimi dati sull'Italia (fonte: OCSE)



| Cases started before 1 January 2016 | 2021 Start inventory | Cases started | Cases closed | 2021 End inventory |
|-------------------------------------|----------------------|---------------|--------------|--------------------|
| Transfer pricing cases              | 48                   | 0             | 16           | 32                 |
| Other cases                         | 67                   | 0             | 22           | 45                 |

| Cases started as from 1 January 2016 | 2021 Start inventory | Cases started | Cases closed | 2021 End inventory |
|--------------------------------------|----------------------|---------------|--------------|--------------------|
| Transfer pricing cases               | 673                  | 207           | 242          | 638                |
| Other cases                          | 202                  | 72            | 63           | 211                |

## Average time needed to close MAP cases

| Cases started before 1 January 2016 | Average time |
|-------------------------------------|--------------|
| Transfer pricing cases              | 88.41        |
| Other cases                         | 86.98        |

Note: the average time taken to close MAP cases that started before 1 January 2016 was computed by applying the following rules:

- (i) start date: the date when the MAP request was received; and
- (ii) end date: either the date of the closing letter sent to the taxpayer or the date of final closure of the case if no agreement was reached.

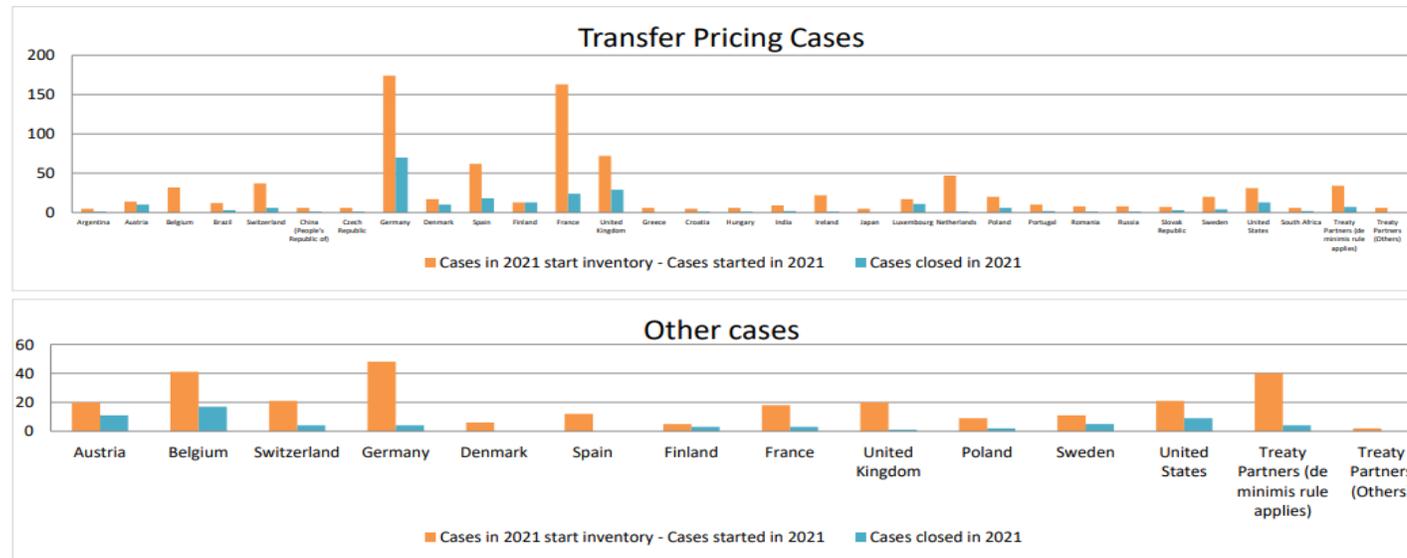
| Cases started as from 1 January 2016 | Start to End | Receipt to Start | Start to Milestone 1 | Milestone 1 to End |
|--------------------------------------|--------------|------------------|----------------------|--------------------|
| Transfer pricing cases               | 25.64        | 1.25             | 22.96                | 5.96               |
| Other cases                          | 22.67        | 1.18             | 5.31                 | 20.01              |

Note: the average times to close MAP cases that started as from 1 January 2016 were computed according to the MAP statistics reporting framework available at <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-reporting-framework.pdf>

# MAP – Ultimi dati sull'Italia (fonte: OCSE)

## Overview of MAP partners (only for cases started as from 1 January 2016)

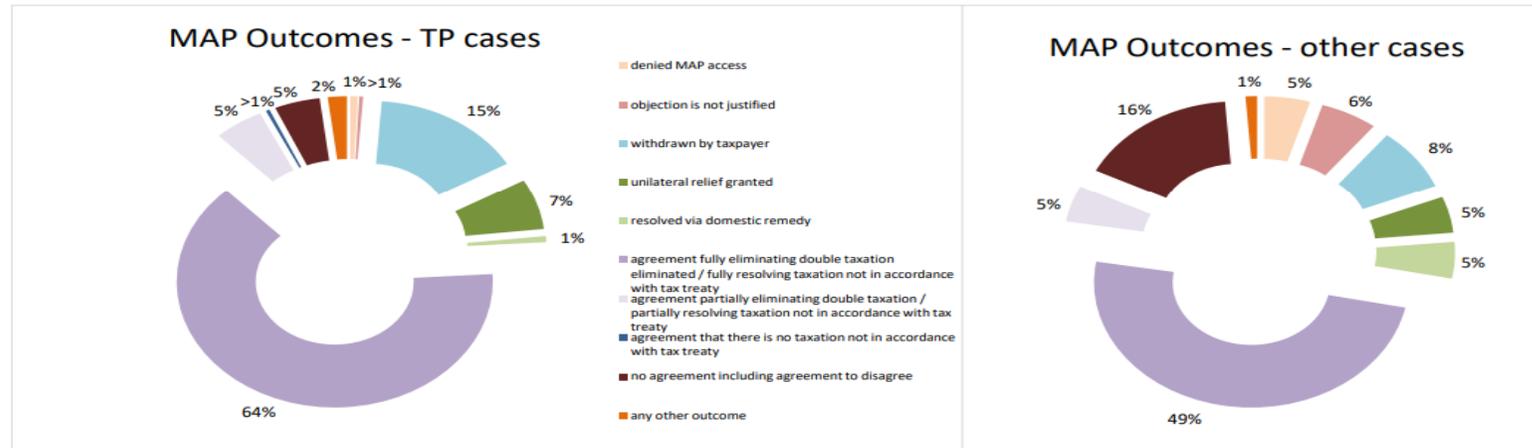
Note: the MAP cases started before 1 January 2016 and closed in 2021 are not shown in these graphs



The label "Treaty Partners (de minimis rule applies)" applies to treaty partners with which the number of cases in start inventory plus the number of cases started is less than 5. The relevant MAP statistics are aggregated under this category.

The label "Treaty Partners (Others)" applies to treaty partners that are not reporting MAP statistics for the reporting period. The relevant MAP statistics are aggregated under this category.

# MAP – Ultimi dati sull'Italia (fonte: OCSE)



| Cases closed by outcome              | denied MAP access | objection is not justified | withdrawn by taxpayer | unilateral relief granted | resolved via domestic remedy | agreement fully eliminating double taxation eliminated / fully resolving taxation not in accordance with tax treaty | agreement partially eliminating double taxation / partially resolving taxation not in accordance with tax treaty | agreement that there is no taxation not in accordance with tax treaty | no agreement including agreement to disagree | any other outcome | Total |
|--------------------------------------|-------------------|----------------------------|-----------------------|---------------------------|------------------------------|---|--|---|--|-------------------|-------|
| <b>Transfer pricing cases (all)</b>  | 2                 | 1                          | 40                    | 17                        | 2                            | 165   | 13   | 1   | 12   | 5                 | 258   |
| Cases started before 1 January 2016  | 0                 | 0                          | 7                     | 0                         | 0                            | 3   | 3  | 0   | 3  | 0                 | 16    |
| Cases started as from 1 January 2016 | 2                 | 1                          | 33                    | 17                        | 2                            | 162   | 10   | 1   | 9  | 5                 | 242   |
| <b>Other cases (all)</b>             | 4                 | 5                          | 7                     | 4                         | 4                            | 42  | 4  | 0   | 14   | 1                 | 85    |
| Cases started before 1 January 2016  | 0                 | 0                          | 4                     | 2                         | 2                            | 10  | 3  | 0   | 1  | 0                 | 22    |
| Cases started as from 1 January 2016 | 4                 | 5                          | 3                     | 2                         | 2                            | 32  | 1  | 0   | 13   | 1                 | 63    |
| <b>All cases</b>                     | 6                 | 6                          | 47                    | 21                        | 6                            | 207   | 17   | 1   | 26   | 6                 | 343   |



Domande?