



# Prezzi di trasferimento, procedura amichevole e rettifiche collaterali

di **Alessandro Adelchi Rossi**  
e **Luigi Perin**

*George R. Funaro & Co., P.C. - New York*  
*International Tax Services Group*

## 1. Introduzione

Con l'intensificarsi dei controlli del Fisco in materia di prezzi di trasferimento ed il conseguente crescere del numero delle rettifiche effettuate da parte degli organi di controllo, acquista maggiore importanza il tema relativo all'inquadramento delle diverse tipologie di rettifica, sino ad oggi forse non sufficientemente elaborato dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria italiana.

Le problematiche insite nell'accertamento del valore normale dei prezzi di trasferimento nell'ambito dei gruppi multinazionali, infatti, lungi dall'esaurirsi in sede di effettuazione della rettifica cosiddetta primaria da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana o estera, richiedono l'intervento congiunto delle Amministrazioni finanziarie interessate, al fine di individuare un trattamento simmetrico delle transazioni oggetto di accertamento quale presupposto indispensabile per evitare la doppia imposizione.

A tale proposito, possono distinguersi quattro diverse categorie di rettifiche: "primarie", "corrispondenti", "operative" e "secondarie" (1).

(1) Le rettifiche corrispondenti, operative e secondarie - che trovano la loro origine da una rettifica primaria - possono denominarsi, nel loro insieme "rettifiche collaterali". Sull'argomento si veda, in generale, quanto previsto negli Stati Uniti dalle *Treas. Reg. §§ 1.482-1(g)(3) e 1.1441-2(e)(2)*, nonché dal *Rev. Proc. 99-37 del 2 agosto 1999* e - in sede OCSE - dal capitolo IV, sezione C, del *Rapporto Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations* del 27 giugno 1995, e successive integrazioni.

## 2. Le "rettifiche primarie"

Per "rettifica primaria" si intende la variazione in aumento del reddito imponibile del contribuente a seguito dell'accertamento del valore normale della transazione (o del gruppo di transazioni) oggetto della verifica operata dal Fisco.

## 3. Le "rettifiche corrispondenti"

Corollario della rettifica primaria è la "rettifica corrispondente" (2) ovvero la variazione simmetricamente in diminuzione del reddito imponibile in capo alla controparte nella transazione oggetto della rettifica primaria. Pertanto, nel nostro ordinamento, le rettifiche corrispondenti sono consentite solo "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" (3).

A tale proposito, va rilevato come le procedure amichevoli, in ambito convenzionale presentino generalmente due gravi limitazioni. Innanzitutto, le autorità competenti sono obbligate solamente a "fare del loro meglio" per risolvere i casi ad esse sottoposti, ma non hanno alcun vincolo a raggiungere un accordo (4). In secon-

(2) Tali rettifiche possono anche denominarsi "correlative".

(3) Art. 76, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986.

(4) Il paragrafo 2 dell'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE, infatti, prevede che "l'autorità competente ... farà del suo meglio per regolare il caso per via di amichevole composizione ...". È da segnalare come, anche le norme relative all'eventuale instaurazione di una procedura arbitrale previste dal testo della nuova Convenzione Italia-USA, firmata a Washington il 25 agosto 1999, in "il fisco" n. 32/1999, pag. 10693 (non ancora in vigore), non comportino l'obbligatorietà dell'avviamento della procedura essendo quest'ultimo rimesso al preventivo consenso del contribuente e dei due Stati contraenti.

do luogo, in determinati casi (5) è necessario:

a) effettuare qualsiasi variazione d'imposta prima che quest'ultima venga determinata in modo definitivo (6); e

b) dar corso alla procedura di contenzioso prevista dalle norme di legge interna.

#### A) Il mancato obbligo di raggiungere un accordo

Quanto alla prima limitazione (vale a dire, il mancato obbligo di raggiungere un accordo), occorre rilevare che, in ambito comunitario, la procedura arbitrale (7) prevede in determinate ipotesi l'obbligatorietà di rimettere il caso ad un'apposita commissione consultiva che entro sei mesi deve risolvere la questione. Tale previsione serve a garantire il raggiungimento di un accordo entro un termine prestabilito, così evitando l'inerzia dell'Amministrazione fiscale (8).

#### B) Attivazione della procedura di contenzioso in Italia

La seconda limitazione è invece una conseguenza dei tempi particolarmente ristretti imposti al contribuente italiano per avviare la procedura di rimborso. Infatti, dal momento che in Italia - quando il contribuente ritenga di avere diritto a rimborsi di versamenti diretti - la procedura di contenzioso viene attivata mediante istanza alla Direzione regionale delle Entrate entro il termine di diciotto mesi (9) dalla data del versamento stesso, accade quasi sempre che tale termine breve di diciotto mesi non solo sia più breve dei termini più lunghi per l'accertamento dell'imposta in maniera definitiva, ma sia già decorso rendendo quindi improponibile il ricorso alla procedura amichevole.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'ufficio imposte statunitense effettui, in data 2 dicembre 1999, una variazione in aumento dell'imponibile

(5) Come precisa, ad esempio, l'art. 1, paragrafo 15, del Protocollo della Convenzione Italia-USA del 17 aprile 1984 attualmente in vigore.

(6) Nei termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, vale a dire generalmente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

(7) Convenzione CEE n. 436/90, ratificata dall'Italia con la L. 22 marzo 1993, n. 99 ed entrata in vigore dal 1° gennaio 1995.

(8) La legge di ratifica italiana di tale procedura stabilisce inoltre che il Ministero delle finanze possa disporre, per decreto, che la Direzione generale delle Entrate provveda al rimborso dell'imposta non dovuta. Tale previsione evita eventuali problematiche amministrative nelle procedure di sospensione della riscossione e sgravio delle imposte, problematiche che potrebbero permanere nel caso delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

(9) In virtù del disposto dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

relativo all'esercizio 1997 di una società USA: seguito di una verifica fiscale sui prezzi di trasferimento tra tale società e la sua controllante italiana. In tal caso, previa instaurazione della procedura amichevole, l'Italia dovrebbe a sua volta effettuare una rettifica in diminuzione dell'imponibile della società italiana per lo stesso esercizio 1997. Si supponga altresì che la società italiana abbia versato in data 31 maggio 1998 quanto dovuto al Fisco italiano per l'anno 1997. In un caso del genere, la società italiana non potrebbe beneficiare della procedura amichevole e quindi eventualmente, di una corrispondente diminuzione dell'imponibile in Italia, in quanto avrebbe dovuto presentare istanza di rimborso (senza sapere se sarebbe stata poi mai assoggettata a verifica negli Stati Uniti) all'ufficio tributario competente entro 18 mesi dal versamento, vale a dire entro il 30 novembre 1999.

Sembra chiaro, quindi, che l'unico rimedio pratico ad una tale, pressoché inevitabile, doppia imposizione sia la presentazione di un'istanza di rimborso cautelativa.

Pertanto, al fine di evitare tale problema, sarebbe opportuno inserire nei nuovi trattati una disposizione dello stesso tenore di quella contenuta, ad esempio, nel testo della nuova Convenzione Italia-USA, peraltro non ancora in vigore (10). Tale disposizione, sulla falsariga di quanto già previsto nel Modello di Convenzione adottato dagli Stati Uniti (11), nella negoziazione dei propri trattati, nonché dal Modello OCSE del 1992 (12), prevede una deroga dei termini di decadenza per avviare la procedura di rimborso previsti dalla normativa nazionale proprio per ovviare al problema di sfasamento temporale di cui sopra.

Si tratta in sostanza di prevedere l'introduzione di meccanismi che consentano al contribuente di evitare il vanificarsi di norme di carattere sostanziale, quali sono quelle attualmente previste dalla Convenzione, a seguito del decorso di termini previsti da norme di carattere processuale, quali sono quelle previste dall'ordinamento interno.

Nei casi in cui una rettifica corrispondente non dia luogo ad un rimborso ma, ad esempio, solo ad una maggiore perdita da riportare a nuovo, in mancanza di una norma che consenta ai contribuenti italiani di modificare a proprio favore le dichiarazioni dei redditi già presentate, rimane irrisolto il problema di come far valere la pretesa del contribuente

(10) Art. 25, comma 2, della Convenzione di cui alla nota \*. Da notare come tale disposizione sia in contrasto con la riserva espressa dall'Italia in sede di Commentario OCSE all'art. 25.

(11) Si veda l'art. 25, comma 2, del Modello di Convenzione USA del 1996.

(12) Art. 25, comma 2.

#### 4. Le "rettifiche operative"

La rettifica operativa (13) rappresenta la finzione giuridica che si crea al fine di poter riconciliare la posizione di cassa dei contribuenti, il cui imponibile sia stato oggetto di rettifica primaria. Tale finzione giuridica può essere rappresentata dalla presunzione, alternativamente, di una distribuzione di dividendi, di un versamento in conto capitale o di un finanziamento.

Al fine di una più chiara illustrazione del concetto, ricorriamo ad un esempio pratico:

*Esempio 1):* si supponga che Beta Inc., società di diritto americano, abbia pagato alla capogruppo italiana, Alfa S.p.a., lire 100 quale corrispettivo per la cessione di determinati beni. Supponiamo inoltre che, in seguito ad una verifica, l'Amministrazione finanziaria statunitense abbia attribuito un valore normale di lire 80 al prezzo di trasferimento pattuito tra le parti. A questo punto, occorre domandarsi a che titolo sia stato corrisposto il differenziale di lire 20 (100 - 80), vale a dire la differenza tra il valore normale attribuito all'operazione dal Fisco ed il prezzo pattuito ed effettivamente pagato.

In questo caso, il differenziale potrebbe qualificarsi come una distribuzione di dividendi, oppure come un finanziamento, da parte di Beta Inc. a favore di Alfa S.p.a.

#### 5. Le "rettifiche secondarie"

L'eventuale imposizione fiscale sulla finzione giuridica creata con la rettifica operativa genera una rettifica secondaria. Anche in questo caso un esempio dovrebbe chiarire il concetto:

*Esempio 2):* Gamma Inc., una società capogruppo statunitense, riscuote dalla propria controllata Delta S.p.a. *royalties* per lire 100, al lordo della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 5 per cento (14), quale corrispettivo per lo sfruttamento di determinati beni immateriali. In seguito a verifica, l'Amministrazione finanziaria italiana attribuisce un valore normale di lire 80 al prezzo di trasferimento pattuito tra le parti. Il differenziale tra il prezzo pattuito ed il valore normale attribuito in

(13) Tali rettifiche sono denominate dal Fisco statunitense e dall'OCSE rispettivamente *conforming adjustments* e *secondary transactions*.

(14) Combinato disposto degli artt. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, e 12, comma 2, lettera a), della Convenzione Italia-USA attualmente in vigore.

sede di verifica potrà assumere la qualifica di dividendo (15). In tal caso, tale differenziale di 20 sarebbe soggetto in Italia a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 5 per cento (16).

Con il termine, "rettifica secondaria" si identifica, quindi, in questo caso, la ritenuta del 5 per cento operata dal Fisco italiano sulla presunta distribuzione di dividendi.

Va da sé che, a seconda della finzione giuridica adottata, diverse saranno le conseguenze fiscali per Gamma Inc. e Delta S.p.a. Se, infatti, in alternativa, il differenziale potesse qualificarsi come un finanziamento fruttifero concesso a favore di Gamma Inc., venendo meno il presupposto per l'applicazione della ritenuta del 5 per cento originariamente operata sul pagamento di ciò che dalle parti era stato caratterizzato come *royalty*, sembrerebbe legittimo richiedere il rimborso di tale ritenuta (17).

#### 6. Conclusioni

Alla luce di quanto sopra analizzato, ci si chiede se, in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento, sia possibile - allo stato attuale della legislazione - per un contribuente italiano scegliere la metodologia di riqualificazione della transazione più congeniale (18), piuttosto che subire un'arbitraria rettifica operativa da parte dei verificatori o dei giudici.

Tale questione, assieme a quella più importante delle rettifiche corrispondenti, andrebbe chiarita in sede legislativa tenendo in considerazione anche le raccomandazioni OCSE in materia.

(15) In tal senso si è espressa, ad esempio, la Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Sez. I, sent. n. 387 dell'11 giugno 1998, dep. il 19 giugno 1998 (in "il fisco" n. 14/1999, pag. 4901), in un caso concernente canoni eccedenti il valore normale corrisposti dalla casa-madre licenziante americana.

(16) Combinato disposto degli artt. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 10, comma 2, lettera a), paragrafo (i), della Convenzione Italia-USA attualmente in vigore. Qualora il Fisco americano condivida la rettifica primaria operata dal Fisco italiano, quest'ultima potrebbe dar luogo ad una rettifica corrispondente per Gamma Inc. negli USA.

(17) Peraltro, Delta S.p.a. dovrebbe includere nel reddito imponibile gli interessi attivi, da computarsi in base al tasso di mercato, maturati dal momento del pagamento del corrispettivo eccedente il valore normale sino al rimborso del "finanziamento".

(18) Così come è consentito, ad esempio, negli Stati Uniti secondo quanto previsto dal *Rev. Proc.* 99-32.