



Newsletter

Prezzi di trasferimento

Aggiornamenti OECD

23 Luglio 2012

1. Documento OECD del 6 giugno 2012 dal titolo: *"Revision of the special considerations for intangibles in chapter vi of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions"*.
2. Documento OECD del 6 giugno 2012 dal titolo: *"Proposed revision of the section on safe harbours in chapter iv of the OECD transfer pricing guidelines and draft sample memoranda of understanding for competent authorities to establish bilateral safe harbours"*.
3. Documento OECD del 6 giugno 2012 dal titolo: *"Request for comments of the secretariat of working party no. 6 of the OECD centre for tax policy and administration on certain transfer pricing issues"*.

Il 6 giugno 2012, l'OECD ha pubblicato 3 documenti rispettivamente intitolati:

- *revision of the special considerations for intangibles in chapter vi of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions;*
- *proposed revision of the section on safe harbours in chapter iv of the OECD transfer pricing guidelines and draft sample memoranda of understanding for competent authorities to establish bilateral safe harbours;*
- *request for comments of the secretariat of working party no. 6 of the OECD centre for tax policy and administration on certain transfer pricing issues.*

Di seguito si riporta in breve il contenuto di ciascuno dei tre documenti.

1) Documento OECD del 6 giugno 2012 dal titolo: "Revision of the special considerations for intangibles in chapter vi of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions"

Nel 2010, l'OECD ha annunciato l'inizio di un progetto avente ad oggetto gli aspetti di *transfer pricing* delle attività immateriali.

Il documento intitolato "*revision of the special considerations for intangibles in chapter vi of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions*" rappresenta una sintesi del lavoro svolto fino ad ora. Esso contiene: (i) una proposta di revisione (intesa come cancellazione integrale e sostituzione) del capitolo vi delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento ed (ii) una proposta di revisione dell'Allegato al capitolo vi contenente degli esempi sull'applicazione delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento.

Si tratta di un documento non ancora definitivo che potrebbe subire delle modifiche alla luce dei commenti da inviare entro il 14 settembre 2012.

Il documento dovrebbe inoltre essere completato con: (i) le conseguenti rettifiche al capitolo iii delle Direttive OECD in tema di *cost contribution arrangement*; (ii) le conseguenze sui prezzi di trasferimento di varie componenti trattati in questo documento come fattori di comparabilità e non come *intangible* e; (iii) le conseguenti rettifiche ai capitoli i – iii e vii delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento.

Si riassumono di seguito le principali indicazioni contenute nel documento limitatamente alla proposta di revisione (intesa come cancellazione integrale e sostituzione) del capitolo vi delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento.

1.1) Definizione di *intangible*

Nelle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento la parola *intangible* è diretta ad identificare qualcosa passibile di essere posseduto o controllato nell'ambito di attività commerciali e che non è né un bene materiale né un'attività finanziaria.

Le attività immateriali che rivestono rilevanza ai fini della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento non sono sempre identificate come tali ai fini contabili. Ad esempio, le spese di ricerca e sviluppo ed i costi di pubblicità sono spesso considerati ai fini contabili come componenti negativi di reddito dell'esercizio e non sono capitalizzati al valore dell'attività immateriale che hanno concorso a determinare o sviluppare.

Uguualmente, il concetto di attività immateriali ai fini della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento non è correlato a

quello della normativa fiscale.

Ancora, il fatto che il proprietario di un'attività immateriale goda di una protezione sotto il profilo legale ha un impatto sul valore della stessa e sulla remunerazione che ne può derivare. Tuttavia, l'assenza di tale protezione non ne impedisce la caratterizzazione come tale ai fini dei prezzi di trasferimento.

In più, la trasferibilità di un'attività immateriale in modo individuale o aggregato non ha alcun impatto ai fini dei prezzi di trasferimento.

Nell'identificazione degli *intangibile* è importante distinguere tra condizioni di mercato (es. dimensione e concorrenza) ed altre circostanze (es. sinergie di gruppo) che non sono passibili di essere possedute, controllate o trasferite dall'impresa e che rappresentano invece elementi da tenere in considerazione ai fini dell'analisi di comparabilità.

I concetti di *intangibile* ai fini dei prezzi di trasferimento e di "royalty" ai fini dell'applicazione dell'art. 12 del Modello OECD di Convenzione contro le doppie imposizioni sono diversi e non devono essere allineati. Ugualmente, il concetto di *intangibile* ai fini dei prezzi di trasferimento non ha rilevanza a scopi doganali.

Nella prassi le attività immateriali vengono spesso classificate usando varie etichette (*trade intangible*, *marketing intangible*, "soft" *intangibile*, "hard" *intangibile*, *routine and non routine intangible*). Tali etichette non rivestono rilevanza ai fini del *transfer pricing*.

Un possibile elenco di *intangibile* ai fini dei prezzi di trasferimento include, ad esempio, i brevetti, il *Know-how* ed i segreti commerciali, i marchi di fabbrica, le insegne e le marche, le licenze ed i diritti simili, l'avviamento ed il valore di attività già avviate.

1.2) Identificazione dei soggetti che hanno diritto alla remunerazione degli *intangibile*

La remunerazione degli *intangibile* è il compenso percepito a fronte delle transazioni fatte utilizzando l'attività immateriale dopo (i) la deduzione dei costi per lo svolgimento delle transazioni stesse e (ii) la remunerazione delle funzioni, dei beni (diversi dagli *intangibile*) e dei rischi. La remunerazione degli *intangibile* può essere positiva, negativa o pari a zero.

Nella determinazione di quali soggetti abbiamo diritto alla remunerazione degli *intangibile* è necessario considerare i seguenti fattori:

- i termini contrattuali, comprese le registrazioni e le licenze.

Le registrazioni ed i termini contrattuali sono il punto di partenza per determinare quale soggetto abbia diritto alla remunerazione degli *intangibile*. I termini della transazione possono essere ricercati in contratti scritti, compresa la corrispondenza e/o le comunicazioni tra le parti coinvolte. Nel caso in cui non esista evidenza scritta, i termini contrattuali devono essere desunti dalla condotta delle parti e dai principi economici che generalmente governano le relazioni tra parti indipendenti.

In generale, quando le registrazioni ed i termini contrattuali sono

in linea con la condotta delle parti, la parte avente diritto all'uso degli *intangibile* è quella che ha diritto alla remunerazione dello stesso ai fini dei prezzi di trasferimento. Ad esempio, nel caso di un contratto di licenza, il licenziatario è colui cui compete la remunerazione derivante dall'uso degli *intangibile*, fatto salvo il diritto al corrispettivo calcolato al valore normale da riconoscere al licenziante.

Considerando che le registrazioni ed i termini contrattuali sono il punto di partenza per determinare quale soggetto abbia diritto alla remunerazione degli *intangibile*, è buona prassi documentare in forma scritta l'allocazione dei rischi prima che vengano poste in essere azioni per lo sviluppo, il miglioramento, il mantenimento o la protezione degli *intangibile*;

- se le funzioni, i beni, i rischi, ed i costi sostenuti per lo sviluppo, il miglioramento, il mantenimento e la protezione degli *intangibile* riflettono i termini e le condizioni contrattuali, comprese le registrazioni e le licenze.

Quando la condotta delle parti non è allineata, può essere appropriato allocare tutta o parte della remunerazione degli *intangibile* al soggetto che svolge le funzioni, sopporta i rischi ed i costi per lo sviluppo, il miglioramento, il mantenimento e la protezione degli *intangibile*;

- se i servizi per lo sviluppo, il miglioramento, il mantenimento e la protezione degli *intangibile* resi ai soggetti che hanno diritto alla remunerazione degli *intangibile* sono remunerati conformemente al principio del valore normale. Infatti, quando la condotta delle parti è allineata alle registrazioni ed i termini contrattuali, la parte che ha diritto alla remunerazione degli *intangibile* può svolgere le funzioni relative allo sviluppo, al miglioramento, al mantenimento ed alla protezione degli *intangibile* tramite altri soggetti.

In conclusione, un soggetto ha diritto alla remunerazione degli *intangibile* quando:

- svolge direttamente o indirettamente e controlla le funzioni attinenti allo sviluppo, il miglioramento, il mantenimento e la protezione degli *intangibile*;
- sopporta e controlla i rischi attinenti allo sviluppo ed al miglioramento degli *intangibile*; e,
- sopporta e controlla i rischi attinenti al mantenimento ed alla protezione degli *intangibile*.

1.3) Le transazioni

Esistono due tipi di transazioni rilevanti: quelle aventi ad oggetto l'uso e quelle aventi ad oggetto il trasferimento di *intangibile*.

Occorre considerare che la caratterizzazione delle transazioni nell'ambito dei prezzi di trasferimento non rileva ai fini dell'art. 12 del Modello OECD di Convenzione contro le doppie imposizioni.

1.4) Determinare le condizioni di mercato nei casi che coinvolgono gli *intangible*

Nella determinazione delle condizioni normali alle transazioni che coinvolgono gli *intangible* occorre fare riferimento ai principi contenuti nei primi tre capitoli delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento.

Applicare tali principi può essere difficile alla luce della natura delle attività immateriali:

- l'analisi di comparabilità nelle transazioni che coinvolgono gli *intangible*.

Nell'applicazione dei principi contenuti nelle Direttive OECD sui prezzi di trasferimento occorre considerare le opzioni realisticamente a disposizione di ciascuna parte della transazione.

Occorre inoltre valutare se la *tested party* ed il *comparable* abbiano *intangible* simili oppure sia necessario procedere a dei *comparability adjustment* o alla scelta di un diverso metodo.

Nelle transazioni che riguardano l'uso o il trasferimento di attività immateriali, la comparabilità deve essere valutata sia con riferimento alla natura degli *intangible* (es. vita utile, livello di sviluppo, rischi di sostituzione, obsolescenza) sia con riferimento alle singole condizioni contrattuali che ne regolano l'utilizzo (es. esclusiva, estensione e durata della protezione legale, area geografica, possibilità di ulteriore sviluppo o di revisione o, infine, aggiornamento);

- la selezione del metodo più appropriato nelle transazioni che coinvolgono l'uso o il trasferimento degli *intangible*.

Nella selezione del metodo più appropriato occorre considerare che transazioni strutturate in modo diverso possono comunque determinare conseguenze economiche simili. Di conseguenza, nella selezione del metodo, è più importante considerare le conseguenze economiche delle transazioni piuttosto che soffermarsi su etichettature arbitrarie.

Inoltre, il metodo scelto deve riflettere tutti i fattori che contribuiscono alla creazione del valore e non solo gli *intangible* e le funzioni ordinarie.

Alcune tecniche di valutazione contabili possono essere di aiuto, una volta considerate le ipotesi e gli scopi sottostanti, per l'applicazione del metodo o per la determinazione del prezzo sia nei casi attinenti l'uso degli *intangible* nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi che nei casi riguardanti il trasferimento di *intangible* o diritti negli *intangible*. Tuttavia, l'uso di tecniche di valutazione basate sui costi di sviluppo è generalmente da scoraggiare.

- la determinazione dei prezzi di mercato nelle transazioni che coinvolgono la vendita di beni e servizi ed in cui gli *intangible* sono usati da una o entrambe le parti della transazione.

Si possono distinguere due situazioni.

Nella prima è possibile identificare transazioni comparabili. In tal caso è possibile usare uno qualsiasi dei cinque metodi descritti nel capitolo ii delle Direttive OECD sui prezzi di trasferimento. La scelta dell'uno o dell'altro metodo dipende dal tipo degli *intangible* usati da una o entrambe le parti della transazione.

Nella seconda non è possibile tale identificazione. In tal caso è possibile utilizzare i *transactional profit split method*. Alcune tecniche di valutazione contabili possono essere di aiuto;

- la determinazione dei prezzi di mercato nelle transazioni che coinvolgono il trasferimento degli *intangible* o diritti negli *intangible*.

Si possono ancora distinguere due situazioni.

Nella prima è possibile identificare transazioni comparabili. In tal caso è possibile usare uno qualsiasi dei cinque metodi descritti nel capitolo ii delle Direttive OECD sui prezzi di trasferimento. Estrema cautela dovrebbe, tuttavia, essere usata nell'applicazione di alcuni metodi quali il *cost plus*, il *resale price*. L'esperienza ha infatti dimostrato che i metodi migliori sono il CUP ed il *transactional profit split*. Alcune tecniche di valutazione contabili possono essere di aiuto.

Nella seconda non è possibile tale identificazione. In tal caso è possibile utilizzare i *transactional profit split method*. Alcune tecniche di valutazione contabili possono essere di aiuto.

2) **Documento OECD del 6 giugno 2012 dal titolo: "Proposed revision of the section on safe harbours in chapter iv of the OECD transfer pricing guidelines and draft sample memoranda of understanding for competent authorities to establish bilateral safe harbours"**

Il *Working Party* n. 6 dell'OECD *Committee on Fiscal Affairs* ha reso pubblico un documento come parte del suo progetto diretto a migliorare gli aspetti amministrativi dei prezzi di trasferimento.

Il progetto è iniziato con un sondaggio sulle misure di semplificazione adottate da vari Paesi (sia membri che non membri OECD) in tema di prezzi di trasferimento ed ha portato il *Working Party* n. 6 a rivedere le attuali linee guida sui *safe harbour* contenute nel capitolo iv delle Direttive OECD sui prezzi di trasferimento.

Le attuali linee guida sui *safe harbour* si esprimono in modo per lo più negativo nei confronti di essi. Il tono negativo non riflette accuratamente la pratica di un certo numero di Paesi membri OECD che li hanno adottati. Inoltre, le attuali linee guida sono per lo più silenti in merito alla possibilità di raggiungere accordi bilaterali sui *safe harbour* anche se alcuni Paesi li hanno già sperimentati con successo.

Il documento contiene: (i) una proposta di modifica del capitolo iv delle Direttive OECD sui prezzi di trasferimento nella parte attinente ai *safe harbour* ed (ii) alcuni esempi di *memoranda of understanding* sui *safe harbour*.

Si tratta di un documento non ancora definitivo che potrebbe subire delle modifiche alla luce dei commenti da inviare entro il 14 settembre 2012.

Si riassumono di seguito le principali indicazioni contenute nel documento limitatamente alla proposta di revisione del capitolo iv delle Direttive OECD in tema di prezzi di trasferimento nella parte attinente ai *safe harbour*.

2.1) Introduzione

Come detto, le attuali linee guida sui *safe harbour* si esprimono in modo per lo più negativo nei confronti di essi. Nelle linee guida si sostiene in particolare che, a fronte della semplificazione, i *safe harbour* possono avere un impatto negativo sulle entrate fiscali degli Stati e che gli stessi non sono compatibili con il principio di libera concorrenza. Di conseguenza, si è concluso che l'uso dei *safe harbour* non è raccomandabile.

Nonostante le conclusioni negative, un certo numero di Stati ha adottato i *safe harbour*. Tali Stati li hanno normalmente applicati con riferimento a piccoli contribuenti ed a transazioni poco complesse.

Essi sono normalmente considerati con favore sia dalle autorità fiscali che dai contribuenti. Le prime possono concentrare le loro risorse nel verificare transazioni a maggiore impatto per l'erario; i secondi possono ridurre i costi di *compliance* facendo affidamento su regole semplici e certe.

L'uso dei *safe harbour* richiede comunque attenzione per evitare fenomeni di doppia imposizione o non imposizione così come per evitare sperequazioni tra contribuenti.

2.2) Definizione di *safe harbour*

I *safe harbour* sono normative che si applicano a specifiche categorie di contribuenti o di transazioni e che sollevano coloro che ne possono godere da tutti o alcuni degli obblighi imposti dalla normativa sui prezzi di trasferimento del Paese interessato.

2.3) I benefici ed i malefici nell'utilizzo dei *safe harbour*

I principali benefici derivanti dall'adozione dei *safe harbour* possono essere riassunti come segue:

- semplificazione della *compliance* e riduzione dei costi;
- certezza nei rapporti tra autorità fiscali e contribuenti;
- possibilità per le autorità fiscali di indirizzare risorse alla verifica di transazioni a maggiore impatto per l'erario.

I principali malefici derivanti dall'adozione dei *safe harbour* possono essere riassunti come segue:

- l'applicazione in un solo Paese può comportare la deviazione dal principio del valore normale ed a rischi di doppia imposizione o non imposizione;
- si possono creare spazi a pianificazioni fiscali;
- si possono creare sperequazioni tra contribuenti.

**2.4) Raccomandazioni
in merito
all'utilizzo dei
safe harbour**

I benefici derivanti dall'uso dei *safe harbour* per piccoli contribuenti e transazioni poco complesse possono superare i malefici, specie nel caso in cui il loro utilizzo sia facoltativo. E' importante che gli Stati che adottano i *safe harbour* non lo facciano in modo rigido ma siano pronti a derogarne il contenuto nell'ambito delle procedure di *mutual agreement*.

I malefici derivanti dall'uso dei *safe harbour* sono significativamente ridotti quando essi sono negoziati in via bilaterale o multilaterale. Tali negoziati dovrebbero quindi essere incoraggiati.

L'uso dei *safe harbour* non può essere vincolante per gli Stati che non li hanno adottati.

E' improbabile che i *safe harbour* possano sostituire il principio di libera concorrenza nei casi più complessi.

**3) Documento OECD del 6
giugno 2012 dal titolo:
"Request for comments
of the secretariat
of working party
no. 6 of the OECD
centre for tax policy
and administration
on certain transfer
pricing issues"**

Il *Secretariat* del *Working Party* n. 6 dell'*OECD Committee on Fiscal Affairs* ha chiesto commenti su alcune *timing issue* presenti nel *transfer pricing*.

In particolare, i commenti riguardano il fatto che alcuni Paesi determinano i prezzi di libera concorrenza sulla base dei dati disponibili al momento della transazione, i.e., *ex ante* mentre altri sulla base delle risultanze successive, i.e., *ex post*.

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale. La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati Vi preghiamo di contattare:

Fabio Aramini
fabio.aramini@cms-aacs.com

Fabrizio Alimandi
fabrizio.alimandi@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184
Italia
T - +39 06 478151
F - +39 06 483755

MILANO

Via Michelangelo Buonarroti, 39
20145
Italia
T - +39 02 48011171
F - +39 02 48012914

TIRANA

Rr. Sami Frashëri
Red Building - 1 Floor
Albania
T - +355 44 302123
F - +355 42 400737

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Gli studi di CMS sono:

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia);
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spagna);
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (Francia);
CMS Cameron McKenna LLP (Regno Unito);
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgio);
CMS Derks Star Busmann N.V. (Paesi Bassi);
CMS von Erlach Henrici Ltd (Svizzera);
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Germania);
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) e
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portogallo).

Uffici di CMS ed associati CMS nel mondo: Amsterdam, Berlino, Bruxelles, Lisbona, Londra, Madrid, Parigi, Roma, Vienna, Zurigo, Aberdeen, Algeri, Amburgo, Anversa, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Colonia, Dresda, Duesseldorf, Edimburgo, Francoforte, Kiev, Lione, Lipsia, Lubiana, Lussemburgo, Milano, Monaco, Mosca, Pechino, Praga, Rio de Janeiro, Sarajevo, Siviglia, Shanghai, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia e Zagabria.

www.cms-aacs.com
www.cmslegal.com