

STUDIO COMMERCIALISTA
DR. Alberto CROSTI

Dottore Commercialista - Revisore Contabile
 C.F.: CRS LRT 46R13 F205W - P.I.: 03042060156
 20133 Milano - Viale Campania n. 46 - tel. 02/7381936 - fax 02/70001877 - e-mail: dr.crosti@libero.it

Aderente al network EURAAUDIT - PARIGI

Struttura collegata: COREVI FIDUNION SRL, società di revisione iscritta nel Registro dei Revisori Contabili presso il Ministero della Giustizia-
 D.M. n. 15997 del 12 Aprile 1995 – www.corevi.it

Dr. Alberto Crosti , Dottore Commercialista e R.C.
D.ssa Giuseppina Gennaro , Dottore Commercialista e R.C.
Dr. Claudio Zanoncelli , Dottore Commercialista
D.ssa Daniela Rossi , Collaboratrice

Février 2009

LES PRIX DE TRANSFERT : QUELLE EST LA SITUATION EN ITALIE ?

par Alberto Crosti , « Dottore Commercialista » et « revisore contabile » à Milan, Italie

LA LOI : LE CODE DES IMPÔTS ET LA LOI CIVILE

Afin de donner un panorama assez exhaustif de la problématique des prix de transfert en Italie ,tout d'abord on doit considérer soit le Code des impôts soit le Code civil .

Le code des impôts

Le point de départ ne peut qu' être constitué par l' examen des normes fiscales qui règlent la matière. On se réfère aux deux articles du code général des impôts (le « TUIR ») , notamment l' article no. 9 et l' article no. 110.

Le premier (article no. 9) établie la règle fondamentale à laquelle se référer : la valeur normale (la valeur qui satisfait l' « arm's length principle ») est définie comme le prix qui est en moyen pratiqué pour des biens ou des services de la même espèce ou similaires qui se trouvent :

- En conditions de libre concurrence
- Au même stade de réalisation
- Au même temps et au même endroit des biens ou des services acquis ou prêtés

En plus , l' article en question nous explique comme il faut parvenir à la détermination de la valeur normale : tout d'abord , il faut examiner les prix qui sont normalement pratiqués par le sujet qui a fourni les biens ou prêtés les services.

Si par le premier critère on ne parvient pas à quantifier la valeur normale , on se réfère aux prix externes.

Le deuxième (article no. 110) , notamment le paragraphe no. 7 , prend en considération les règles générales concernant les évaluations .

En synthèse il se réfère aux transactions :

- dès quelles dérivent des composants actifs ou passifs pour le compte d' exploitation
- mises en place entre un sujet résident et des sujets non résidents dans le cas où :
 - les sujets non résidents contrôlent directement ou indirectement le sujet italien

- les sujets non résidents sont à leur fois contrôlés par le sujet italien
- les sujets non résidents sont contrôlés par le même sujet qui contrôle le sujet italien

L' application de la règle , qui concerne soit les opérations vers l' étranger soit vers l' Italie , pourrait entraîner :

- une augmentation du revenu fiscal , déterminée par l' application de la valeur normale (voir l' article no.9 cité)
- une réduction du revenu fiscal : on applique la même procédure (comparaison avec la valeur normale) mais il est requis comme condition qu' un accord avec l' administration étrangère soit établi (on doit s' assurer que la réduction accordée par l' Italie soit imposé comme augmentation de la base imposable du sujet non résident)

Comme déjà vu , l' art. 110 , pour qu' il soit appliqué , prétend qu' entre le sujet italien et celui avec lequel les transactions se déroulent il existe une relation de contrôle directe ou indirecte : cette condition est satisfaite soit naturellement si le control est formel , soit dans le cas où la dépendance est de fait : par exemple une remarquable influence économique ou financière plutôt qu' une concession de techniques de production.

Une considération finale : la règle fondamentale qui est à la base de la détermination du revenu fiscal prévoit que le revenu soit déterminé sur la base de la comptabilité et des écritures comptables : l' art. 110 constitue en effet une dérogation , vu que des valeurs non comptabilisées contribuent à la quantification du revenu.

Le code civil

Notre loi (le code civil) nous donne une définition du control : l' art. no. 2359 établie que :

ART. 2359 – Società controllate e società collegate

Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei nn. 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

C' est l' appartenance au même groupe ou la stricte liaison existant parmi des sujets qui résident en états différents qui entraînerait des conditions d' échange des biens ou des services différentes de celles que deux sujets tout à fait indépendants pourraient accepter.

Si l'analyse des prix de transfert se base sur la valeur normale, les prix appliqués doivent exprimer une valeur d'un marché de libre concurrence, en respect de l'article no. 9, au quel l'article no. 110 renvoie.

Le concept de la valeur normale qui constitue la référence de notre loi fiscale est la traduction du concept « at arm's length principle », élaboré par l'OCDE : le meilleur prix qu'on peut obtenir sur le marché.

Un constat est intéressant : la réglementation sur les prix de transfert est incluse dans le Code général des impôts, qui est délégué à la détermination de la base imposable. On ne trouve aucune trace dans le Code sur le redressement (DPR. 600/1973) : l'Italie traite la question selon le droit substantiel. la France, par exemple, au contraire, établie une norme spécifique sur les prix de transfert dans le « Livre des procédures fiscales ».

Quel est le jugement qui pourrait être exprimé sur notre législation ? Elle ne semblerait pas en mesure de tracer les limites qui séparent les opérations élusives ou évasives des opérations qui sont expression de stratégies de développement (par exemple : élargissement du marché international), alors que le prix est différent de la valeur normale.

Si on considère la façon par laquelle la France traite la problématique, la conclusion est qu'il y a une différence remarquable du comportement soit de l'Administration soit surtout de la jurisprudence : en France la manque du respect de la valeur normale ne donne pas lieu aux redressements, naturellement entre certaines limites, si elle est justifiée par la poursuite de stratégies d'élargissement des marchés à l'étranger des sociétés françaises.

L' ADMINISTRATION

Préalablement on est obligé de reconnaître que, sur le sujet en examen, notre Administration ne s'est pas prononcée beaucoup : les deux Circulaires d'une certaine importance qui traitent l'argument sont datées :

- la première le 22 Septembre 1980 (no. 32)
- la deuxième le 12 décembre 1981 (no. 42).

Constater qu'elles sont très vieilles est tout à fait facile. Une nouvelle Circulaire est en train de sortir, mais on n'arrive pas à estimer quand.

Quelles sont les directives contenues dans les deux Circulaires ?

On privilège la comparaison des prix internes : tout d'abord on prend en considération les prix qui sont appliqués par le contribuable à un sujet indépendant, avec lequel on réalise une transaction analogue à celle contestée (comparaison interne). Après on pourrait considérer les prix qui sont appliqués par des sujets externes au groupe (comparaison externe).

Si la méthode de la comparaison des prix est jugée être le critère préférable , dans le cas où il n' est pas applicable on fait recours à deux autres méthodes , qui sont en mesure de permettre un control sur les prix de transfert :

- la méthode du prix de revente (« resale price method ») : le prix de revente doit être réduit de la marge brut (« resale price margin ») – le prix obtenu représente le prix déterminé par la libre concurrence
- la méthode du prix de revient majoré (« cost plus method ») : le cout de production est augmenté d' une pourcentage à titre de profit

Notre administration ne donne pas une hiérarchie des méthodes illustrés (mesurant directement un prix) laissant au vérificateur le choix retenu le plus utile vis-à-vis du cas concrète.

Si le choix tombe sur les deux derniers méthodes , l' analyse fonctionnelle s' impose : elle permet de parvenir à établir :

- Qui fait quoi ?
- Au quel stade du processus productif ?
- Où le sujet opère ?
- Quel est l' objectif du sujet ?
- Quelles sont les modalités pour le déroulement de l' activité ?

La Circulaire envisage ultérieurs instruments pour les vérifications dans le cas où les méthodes illustrés ne permettent pas de parvenir au prix de libre concurrence : elle met en garde que les restants méthodes qui parviennent à établir le profit normal , plutôt que la congruité des prix de transfert , tendent à donner une évaluation de l' entreprise :

- comparaison des profits
- rentabilité du capital investi
- marges bruts du secteur économique d' appartenance

Enfin la Circulaire traite en détails :

- les cessions des biens
- les intérêts sur les financements
- les cessions des biens incorporelles
- les services intra groupe
- les accords pour la répartition des couts (ARC)

LA JURISPRUDENCE

Si affirmer que l' Administration n' a pas fait beaucoup pour donner aux contribuables des directives précises et mises à jour , vue la dynamisme des relations internationales , correspond à la réalité , quel a été à son tour le comportement de la jurisprudence ?

1997 : un expert de problématiques internationales , rapporteur à un séminaire sur les prix de transfert , constatait que le nombre des décisions des Commissions tribulaires ayant comme objet les prix de transfert était vraiment limité. Il justifiait son constat par les raisons suivantes :

- seulement à partir de la deuxième partie des années 80 l' Administration financière a commencée à s' intéresser à la problématique : c' est après l' issue de la Circulaire du 1980 que l' Administration a eu dans ses mains un instrument opératif qui lui permettait de faire face à un phénomène assez complexe et difficile à comprendre
- en outre les éventuelles implications qui se relient au contentieux en thème de prix de transfert sont délicates et très difficiles : les personnes qui sont appelées à exprimer leur jugement doivent avoir une expérience remarquable , constaté que les marges d' incertitude sur les résultats du contentieux sont élevés

On a examiné les sentences jurisprudentielles de point de vue de la quantité . Et pour ce qui concerne la qualité ? La rapporteur constatait que la qualité était assez modeste , à cause du degré insuffisant soit de l' analyse soit de la capacité d' approfondir l' étude des problématiques .

Si on peut exprimer un jugement final , jusqu' au 1997 la jurisprudence se trouvait à un stade primordial , à cause soit d' une baisse quantité de sentences , soit d' une qualité modeste des mêmes .

Néanmoins le contentieux sur les prix de transfert se caractérisait déjà en 1997 par des implications pénales : on n' avait pas les idées très claires sur les concepts d' élusion , évasion , tax – planning et la frontière entre le pouvoir discrétionnaire dans la fixation des prix et l' abus était assez faible.

Il est utile de reporter en extrême synthèse quelques sentences , pour mieux faire comprendre quelle est la situation en Italie :

Tribunal de Rome, section pénale , 14 avril 1983 no. 7895/82 :

le contribuable est une société italienne , qui commercialise des produits alimentaires importés de la maison mère aux Etats Unis. Selon la Gendarmerie financière il y a la présomption d' avoir transféré d' une façon illicite à l' étranger des capitaux , par moyen de la manipulation des prix de transfert : sur facturation de la part de la maison mère .

Le Tribunal a rejeté l' accusation et a acquitté le contribuable : la Gendarmerie financière n' a pas tenu en compte les directives de la Circulaire du 1980 , et le comportement du contribuable a été jugé correcte. On est arrivé à l' acquittement ayant vérifié que le prix de revente appliqué par le contribuable aux clients italiens était en effet correcte.

Tribunal de Florence , section pénale , 13 novembre 1990 :

le contribuable est une société italienne qui vend ses biens à une société aux Etats Unis. La deuxième exerce une influence dominante . On retient qu' il y a une sous facturation .

Le Juge de l' instruction affirme que le phénomène des prix de transfert ne peut pas donner lieu à violations ayant des conséquences pénales

Commission Tributaire de première instance , Alessandria , 11 décembre 1995 , no. 170 :

le contribuable appliquait aux sujets italiens des prix supérieurs à ceux qui étaient appliqués à un sujet contrôlé localisé au Royaume Uni . La commission a tout d'abord contesté qu'il y avait un contrôle effectif. En outre elle a affirmé qu'on ne pouvait pas comparer les prix appliqués : en Italie le contribuable vendait au détail , tandis qu'au Royaume Uni il vendait en gros

Cour de Cassation , sentence no. 22023 , du 22 juin 2006 (déposée le 13 octobre 2006) :

voitures achetées par un distributeur italien auprès des producteurs européens –le prix d'achat était jugé trop élevé , constaté que le distributeur italien prenait en charge l'assistance des voitures en garantie. La Cour de cassation s'exprime favorablement au contribuable : il n'y a pas une vraie analyse de la valeur normale , on n'a pas pris en compte le contrat du groupe , et enfin on n'a pas fait un examen de la taxation des sociétés du groupe qui vendaient les voitures à l'Italie

Cour de Cassation , Sentence no. 112226 du 27 Mars 2007 , déposée le 16 Mai 2007 :

le cas est presque équivalent au dernier exposé. Le fournisseur des voitures était une société américaine : la Cour est arrivée à la même conclusion . Le fait de n'avoir pas démontré la différence entre le prix fixé au niveau de la valeur normale et le prix appliqué a permis au contribuable de s'en sortir de jugement positivement

Il est facile de constater que pour toutes les sentences examinées le contribuable est sorti gagnant de la querelle avec l'Administration Financière. Très souvent celle-ci n'accomplit pas à une investigation complète , minutieuse et qui n'admet pas des contestations au niveau du contentieux : il semblerait qu'il y a une certaine superficialité de la part de notre Administration en ce qui concerne les relations internationales et le phénomène des prix de transfert.

L'absolution du contribuable coté pénal constitue presque la règle : conclusion qui a un débauché négatif sur le contentieux administratif , même si les deux procédures (la pénale et l'administrative) devraient suivre un parcours autonome) : c'est en définitif l'Administration qui sort perdant.

LES CONTRÔLES

Ce qu'on a dit pour la jurisprudence , on pourrait le répéter pour les contrôles : on commence pratiquement maintenant à considérer l'importance des contrôles sur la matière dont on discute.

L'Administration est en train de former d'équipes des vérificateurs particulièrement compétents dans le domaine des relations internationales et des aspects de transfert des bénéfices.

En outre on a constaté dernièrement une sensible augmentation des contrôles sur les établissements stables et sur le respect de la valeur normale dans les transactions « intercompanies ».

Quelques chiffres peuvent être utiles pour mieux comprendre quel est le probable futur scénario concernant les relations internationales et leur impact fiscal :

- premier six mois 2008 : on a redressé la base imposable des contribuables de 1,17 milliards d'euros (impôts pour 400 millions) contre , même période 2007 , 608 millions d' euros (impôts 260 millions) : le « trend » s' établie à 92% .
- sur 1,17 milliards le redressement lié à la valeur normale chiffre 460 millions d' euros .

Quelle est la raison de cette augmentation très forte , qui pourra encore plus s' accroître ? Il s' agit d' une raison très simple : l' Administration Financière s' est aperçue que les vérifications qui ont comme objet les transactions internationales sont en mesure d' un coté de déterminer des montants imposables redressés absolument remarquables , de l' autre le travail et les efforts nécessaires pour la vérification ne sont pas très lourds : l' effort est minimum , le bénéfice (au moins celui virtuel) est le maximum possible.

Il faut ne jamais oublier que les prix de transfert ont une potentielle capacité d' élusion absolument énorme. Une annotation assez importante , surtout si on se réfère aux contribuables ayant des relations avec les groupes très intenses : toute documentation possible est prise en considération : les e-mails , les fax , les documents réservés, les « reportings » etc. Mon expérience me permet d' affirmer que , dans certaines groupes , si on se limiterait , en cas de vérification ,aux seuls e-mail , il serait plus que suffisant pour redresser la base imposable.

Coté établissements stables , les vérifications ont engendré une augmentation de la base imposable d' environ € 358 millions : un aspect qui mérite une attention particulière concerne la position fiscale des sujets italiens qui jouissent d' une autonomie juridique formelle , et qui agissent en tant qu' intermédiaires (comme agents par exemple) , et qui déclarent comme revenu les seules commissions . Très souvent la façade cache en effet un établissement stable d' un sujet non résident , dont le revenu doit être assujéti à taxation en Italie.

LA SÉCURISATION DES PRIX DE TRANSFERT

Est-ce que le contribuable italien a un moyen pour essayer de sécurisez ses prix de transfert ?

La réponse est négative : notre Administration n' a pas indiqué aux contribuables quelle est la documentation qui pourrait fournir les éléments probatoires en cas de contestation.

Il faut ajouter que le contribuable n' a pas l' obligation de préparer , au moment où la transaction est effectuée , la documentation à justification du respect de la valeur normale (= prix de libre concurrence).

Jusqu' au présent , il n' existe pas une indication officielle qui puisse aider le contribuable à préparer , éventuellement préalablement , la documentation concernant les prix de transfert.

Le conseil est de suivre les indications qui ont été issues par le JTPF (« joint transfer pricing forum » du 27 Juin 2006) :

- la maison mère rédige le « masterfile » , qui résume les informations de caractère général sur la structure du groupe et sur les opérations établies parmi les unités du groupe

- les unités du groupe à leur tour rédigent le « country specific file », qui donne toutes les informations sur les activités qui sont déroulées localement

Un rôle très relevant est attribué à l'analyse fonctionnelle : elle essaie d'identifier :

- les caractéristiques des transactions liées
- les fonctions entreprises par chaque partie
- les risques qu'elles supportent

Donc grâce à l'analyse des fonctions de la chaîne de valeur, on parvient à établir le rôle et les responsabilités de chacune des entreprises liées dans leurs relations économiques. Le résultat final devrait permettre d'identifier l'entrepreneur principal, c'est à dire l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques. Cette notion est importante, car au sein d'un groupe l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est à dire le bénéfice restant une fois que toutes les entités ont été justement rémunérées.

À la conclusion de l'analyse fonctionnelle, on devrait aboutir à la détermination d'un prix objectif indépendant de la volonté des entreprises liées.

À propos de la situation italienne, mon constat est que nous sommes à peu près au début du chemin des contrôles efficaces et cohérents avec ce qu'on vient d'illustrer sur les prix de transfert.

LES ASPECTS PÉNAUX (Décret législatif no. 74 du 10 Mars 2000)

Si on veut considérer toutes les possibles variables qui concernent l'argument en examen, on ne peut pas oublier les possibles conséquences du caractère pénal qui pourraient être engendrées par un redressement de la base imposable.

Selon notre loi, la contestation des critères d'évaluation du bilan retenus comme faux par l'Administration financière pourrait avoir une répercussion pénale.

Cela signifie qu'un redressement de la base imposable à la suite du refus des prix de transfert appliqués au groupe d'appartenance signifierait pour le représentant légal du contribuable d'être obligé de se faire assister par un avocat expert du droit pénal : en effet la détermination des prix de transfert n'est qu'une application pratique des critères subjectifs.

D'un côté la détermination des prix de transfert est remarquablement influencée par des évaluations estimatives, de l'autre très facilement un redressement de la base imposable suite à une contestation des prix de transfert se traduit en montants très élevés.

Quel est l'instrument juridique qui permet d'attribuer à un redressement fiscal une relevance pénale ?

Tout d'abord une première condition doit être satisfaite : la déclaration des revenus est considérée comme infidèle. Elle ne représente pas la réelle situation du revenu, étant donné que le revenu déclaré est inférieur au revenu effectif.

En outre , comme deuxième condition , la loi requit que certains seuils soient conjointement surmontés vis à vis d' une déclaration des revenus :

- Montant global de l' impôt évadé (directe et TVA) : € 103.291,38=
- Actif non assujetti à la taxation : 10% du total des actifs
- Si l' actif qui n' a pas été soumis à la taxation surmonte € 2.065.827,60= , la pourcentage de 10% n' a plus aucune importance

Si on considère les montants indiqués , c' est immédiat le constat que très facilement un redressement fondé sur les prix de transfert a des conséquences pénales : assez rapidement on parvient par exemple à un montant d' impôt non payé égal à € 104.000 .

Les dimensions des groupes internationaux , de leur filiales établies en Italie et le nombre élevé des relations « intercompanies » favorisent la possibilité qu' un redressement fiscal parvient aux montants indiqués.

Est-ce qu' il y a un moyen pour éviter une poursuite pénale ?

Tout d' abord , si la différence entre la valeur normale et les prix appliqués est inférieur à 10% (franchise). Si la différence est supérieure à la limite indiquée , l' article no. 7 de la Loi de référence offre la possibilité de se défendre si les critères appliqués pour la détermination des prix de transfert sont exposés dans le document qui accompagne le Bilan (« Nota integrativa »).

Quel est le détail requis pour l' exposition dans le document indiqué , pour permettre au juge de renoncer à l' action pénale ? Une réponse précise est impossible : on ne peut rien indiquer ou , au contraire , on pourrait révéler tous les moindres détails . Une exposition brève des critères généraux , sans illustrer excessivement certain détails , pourrait être suffisante.

LES RÈGLES DE PREUVE

La loi civile italienne , article no. 2697 du Code civil , établie le principe général qui est à la base des règles de preuve. En synthèse l' article est le suivant :

ART. 2697 – Onere della prova

Chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l' inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l' eccezione si fonda

Le principe in question opère aussi dans le domaine de la fiscalité , et donc sa validité est applicable à l' argument en examen.

La Loi fiscale ne fixe pas de procédures particulières quant à l' établissement de la preuve . C' est donc selon les procédures de droit commun qu' il appartient à l' administration de prouver le caractère anormal de l' opération qu' elle entend redresser.

ART. 2697 – Onere della prova

Chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti que ne costituiscono il fondamento.
Chi eccepisce l' inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce que le droit si è modifié ou éteint doit prouver les faits sur lesquels il fonde son exception

Le sujet qui doit faire valoir ses droits est obligé de démontrer les faits qui sont à la base de ses droits.

Il appartient à l' Administration de démontrer l' existence et de déterminer le montant des avantages consentis par l' entreprise italienne au profit de l' entreprise située hors de l' Italie.

Le juge de légitimité (la Cour de Cassation) met à la charge de l' Administration l' obligation de fournir la preuve (Sentence du 16 mai 2007, no. 11226).

LES EFFETS PRIMAIRES DU REDRESSEMENT

Le redressement a comme effet immédiat d' engendrer , à la charge du groupe auquel les deux unités appartiennent , une double imposition économique : situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d' un même revenu ou d' un même fortune.

LES EFFETS SECONDAIRES DU REDRESSEMENT

Est-ce que les montants qui ont été redressés se transforment en dividendes ? La réponse est négative : la loi italienne ne requalifie pas les profits envoyés à l' étranger par moyen des prix de transfert comme des dividendes. Cela signifie que aucune retenue à la source est applicable. Au contraire la législation française traite les montants redressés à la suite d' une vérification sur les prix de transfert comme dividendes.

LE RULING INTERNATIONAL : PROCÉDURE D' ACCORD PRÉALABALE

Décret du 30 Septembre 2003 , no. 269 (entrée en vigueur : 2004) : le Gouvernement (Mons. Tremonti) a visé à améliorer la compétitivité fiscale de l' Italie , et il a promulgué une nouvelle loi dont l' objectif est de permettre aux contribuables de parvenir à établir une certitude fiscale (= sécurisation) des prix de transfert : un accord préalable avec l' Administration financière , durée de trois ans, sur des thèmes comme les dividendes , les redevances et les prix de transfert.

En ce qui concerne les derniers , l' accord concerne la détermination de la valeur normale : par exemple on a la possibilité de discuter la répartition des couts « interco » (ARC) ou de fixer le niveau des « management fees ».

Quand le contribuable peut signer l' accord ?

Soit préalablement à la mise en place de la procédure des prix de transfert , soit une fois que la procédure a été mise en place.

Quel est le contribuable auquel on a offert cette possibilité ?

Le « ruling » peut être adressé soit par des sujets résidents , ayant une activité d' envergure internationale , soit par des sujets non résidents qui agissent sur le territoire italien au moyen d' un établissement stable.

Est-ce qu' une liaison est requise entre le sujet résident et le sujet non résident ?

Si on se limite aux prix de transfert , les deux sujets doivent appartenir au même groupe : cette condition constitue une limite très forte , vu que le contribuable doit indiquer toutes les relations qui existent entre lui et la contrepartie .

Quel est l' engagement de la part de l' Administration financière italienne ?

Elle s' engage , pendant une période de trois ans, à ne promouvoir aucune intervention qui puisse aboutir à un redressement fiscal concernant la politique des prix de transfert , une fois naturellement que le contribuable respecte les conditions discutées et fixées avec l' Administration Financière. Elle s' interdit de redresser le contribuable ayant respecté les termes de l' accord.

L' instance que le contribuable remplit pour entamer le « ruling » doit obligatoirement indiquer toute une série des données et d' informations :

- les détails soit des services soit des biens qui font l' objet des transactions « interco »
- la typologie des opérations
- les sujets non résidents avec lesquels les opérations sont mises en place
- les raisons qui peuvent justifier l' octroi de la part de l' Administration du « ruling » positif
- les critères et la méthodologie de détermination de la valeur normale des opérations

Les instances doivent être adressées à un des deux bureaux : Milan et Rome , qui sont les seuls bureaux autorisés à recevoir les instances. Très important : l' anonymat n' est pas acceptée.

Quels sont le pour et le contre d' une telle procédure ?

La procédure du « ruling » international a surement des avantages : le contribuable bénéficie d' une véritable garantie. Tout d'abord on acquiert une certitude vis à vis de l' obligation tributaire , dans un contexte international très intégré . Celui-ci ne permet pas de définir des politiques des prix de transfert qui soient tout à fait dépourvues d' un certain degré de subjectivité : elle est complètement éliminée grâce à l' admission au « ruling »

C' est en effet cette subjectivité qui consent à l' administration financière d' avancer certaines prétentions fiscales souvent difficiles à contester.

En outre la possibilité de se mettre d' accord avec la contrepartie , dans un climat de collaboration extrêmement positif , constitue un ultérieur avantage qui ne doit pas être sous-évalué.

Il y a surement un aspect très intéressant pour l' Administration : les dossiers qui lui sont présentés pour pouvoir parvenir à un « ruling » lui permet de pouvoir connaître et étudier plusieurs situations liées aux prix de transfert - La plus vaste et meilleure connaissance des relations internationales ne peut que produire des bénéfices en termes d' expérience et de « know how » .

Est-ce qu' il y a un effet de double imposition ?

Un ultérieur aspect qui mérite d' être examiné concerne la possibilité d' une double imposition : on a constaté que le « ruling » international vise à signer un accord entre l' Administration financière italienne et le contribuable , face aux transactions qui se déroulent avec un sujet non résident .

Il pourrait arriver que le niveau accepté de la valeur de la transaction n' est pas le même qui est jugé correcte par l' Administration du pays où la contrepartie non résident opère : cela , en termes pratiques , signifie que un revenu imposable supérieur pour l' Italie ne constitue pas un coût retenu déductible pour l' autre pays. La double imposition frappe la transaction.

Est-ce qu' il y a un moyen pour éviter le piège ?

Une fois signé l' accord , une copie est envoyée par notre Administration à l' Administration du pays où le sujet non résident a son domicile fiscal. Il est évident que celle ci n' a aucune obligation d' accepter l' accord signé, qui est strictement unilatéral. Naturellement si l' accord sur les prix de transfert fixe le niveau le plus proche possible de la valeur normal , la probabilité que le même soit accepté par l' autre Administration augmente.

Si l' autre Administration retient d' accepter le niveau des prix de transfert sur lesquels le contribuable italien est parvenu à un accord , la réussite du « ruling » serait parfaite.

Au contraire , non seulement le groupe sera doublement taxé , mais l' Administration étrangère aura dans ses mains toute une série des données et d' informations soit sur le groupe , soit sur la société sur laquelle elle a la compétence fiscale.

Donc on est obligé d' admettre que cette procédure a un limite très contraignant et sérieux dans l' impossibilité d' être acceptée par l' état étranger.

Enfin quelle est , du point de vue pratique , la diffusion de cette procédure ?

On doit reconnaître que' elle n' a pas eu le succès qu' on pouvait envisager et qu' elle méritait .

Quelles peuvent être les raisons de l' insuccès ? Le contribuable est obligé de renseigner l' administration sur tous ses comportements dans les relations internationales. On a déjà dit que l' anonymat n' est pas admis. Si on ne parvient pas à établir un accord , l' Administration a à ses mains toute une série d' informations très réservées l' utilisation des quelles ne peut pas être contrôlée par le contribuable.

Une ultérieur grave limitation promène du fait que l' acte est unilatéral : il n' empêche pas une possible double imposition.

Enfin l' envoi de l' accord à l' Administration étrangère constitue une autre raison de l' insuccès : toutes les informations sur les relations entre les deux sujets sont mises à connaissance de l' autre Administration. Cela pourrait créer des problèmes au sujet non résident : d' un coté un sujet appartenant à un certain groupe a résolu ses problèmes vis-à-vis de son Administration , de l' autre un deuxième sujet pourrait commencer à en avoir !

UN ÉGARD VERS LE FUTUR

Notre administration a bien compris qu' une mise à jour des directives sur le sujet en examen est indispensable : la publication d' une nouvelle circulaire est prochaine.

En attendant sa sortie , les orientations de l' administration sont les suivants :

- L' Italie se conforme à la résolution du Conseil de l' UE du 2006 : on se réfère au code de conduite vis à vis de la documentation nécessaire à support des prix de transfert. Il est important de souligner que , jusqu' à présent , l' Italie n' a pas réglementé du point de vue normatif le standard documentaire requis pour justifier les prix de transfert appliqués
- Si l' administration s' est arrêtée à les circulaires mentionnées (directives de l' OCDE du 1979) , en effet les instructions aux investigateurs leur permettent de appliquer les directives OCDE du 1995

Donc il est clair qu' une mise à jour est nécessaire.