

Il transfer pricing e le problematiche IVA

di [Cosimo Turrisi](#)

Pubblicato il 29 Dicembre 2007

Questo articolo fornisce un'analisi approfondita del Transfer Pricing e della doppia imposizione, questioni cruciali nelle transazioni internazionali. Il Transfer Pricing si concentra sul valore delle transazioni tra entità collegate in diverse giurisdizioni fiscali. Infine, il testo esamina le procedure internazionali per gestire i problemi derivanti dal Transfer Pricing, come le procedure amichevoli, gli arbitrati, le verifiche fiscali simultanee, i Safe Harbours e gli Advanced Pricing Agreements (APA). Questi strumenti sono essenziali per prevenire e risolvere controversie fiscali, in particolare per eliminare gli effetti della doppia imposizione e stabilire pratiche fiscali eque a livello internazionale.

Il Transfer Pricing e la doppia imposizione

La determinazione del valore delle transazioni internazionali ed il contrasto dei fenomeni di arbitraggio fiscale, in grado di movimentare capitali e dividendi nei territori soggetti a minore imposizione tributaria, rappresenta una delle tematiche di maggiore interesse per le varie amministrazioni fiscali del mondo. Le linee guida sulle modalità di calcolo dei prezzi degli scambi internazionali ed, in particolare, in ambito U.E., sono dettate dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, la quale nel Rapporto, "*Transfer pricing and multinational enterprises*", ha stabilito, nel 1979, il postulato base dell' *arm's length* o libera

concorrenza che prevede l'osservanza delle leggi di domanda e di offerta nel mercato. Tale pubblicazione è stata riveduta ed adeguata dalla stessa O.C.S.E. nel 1984 e nel 1987, fino alla stesura nel 1995 dell'ultimo Rapporto dal titolo "*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*". La legislazione italiana, in particolare, ha recepito nell'ordinamento giuridico le direttive O.C.S.E. tramite le circolari n. 32 prot. 9/2267 del 22 settembre 1980 e n. 42 del 12 dicembre 1981, e gli articoli 9 e 110 del DPR 917/1986, e non consente, in ossequio alle disposizioni internazionali, variazioni del grado di concorrenza nei territori nazionali e cessioni di beni, servizi o diritti a prezzi più bassi di



quelli di mercato. La presenza di vantaggi compensativi (o intenzionali) nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi tra società o gruppi, dovuti, ad esempio, allo svolgimento di funzioni interne quali servizi intercompany di marketing o funzioni di garanzia bancaria, riducendo i margini di utile applicati e modificando gli equilibri di mercato (minori ricavi o minori costi a seconda dei casi), non è ammessa dall'Amministrazione Fiscale poiché consente trasferimenti di capitale (non tassati in quanto non dichiarati) e sottrazione di materia imponibile a società site in territori esteri privilegiati o agevolati. La **disciplina del transfer pricing in chiave antielusiva**, infatti, al fine di contrastare tali fenomeni, valuta in base al valore normale i beni ceduti e i servizi prestati, ribaltando l'onere della prova sulle società che, tramite transazioni infragruppo antieconomiche, manovrano i prezzi al fine di pilotare a piacimento gli utili nella ricerca di un arbitraggio fiscale. L'individuazione di corrispettivi non conformi al prezzo di libero mercato, ossia al prezzo mediamente pattuito in condizioni simili e per lo stesso tipo di prodotto o servizio, comporta in fase di accertamento del fenomeno, il recupero della quota parte di minor costo o di maggior ricavo trasferito in capo ad un soggetto collegato o controllato. Nella determinazione di tale valore reddituale occorre valutare attentamente i criteri di calcolo dei prezzi nelle transazioni ed il momento di imputazione. Il "[valore normale](#)" previsto dall'articolo 110 del D.P.R. 917/86 in materia di prezzi di trasferimento e la rideterminazione degli stessi implica:

- variazioni in aumento del reddito che rilevano nel calcolo della base imponibile I.r.e., I.r.e.s. ed I.r.a.p.
- variazioni in diminuzione del reddito che, invece, non rilevano, ai sensi del comma 7 dello stesso art. 110 del Tuir, poiché individuano valori da chiedere a rimborso, soltanto dopo che siano state istaurate e quindi definite, in senso favorevole per il contribuente, le "procedure amichevoli" previste dalle Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

Le rettifiche operate dagli organi accertatori ai valori applicati in occasione di transazioni infragruppo, possono comportare fenomeni di doppia imposizione internazionale quando i maggiori componenti positivi di reddito o i minori componenti negativi accertati in uno Stato, non siano riconosciuti quali maggiori componenti negativi o minori componenti positivi nello Stato di residenza dell'impresa associata controparte dell'operazione. L'articolo 9 del Modello O.C.S.E., pertanto, detta le regole al fine di limitare il fenomeno della doppia imposizione sopra descritto. In pratica l'articolo stabilisce che se uno Stato rettifica il reddito in aumento, in seguito alla correzione dei prezzi di trasferimento interni, l'altro Stato provvederà ad effettuare una rettifica corrispondente in diminuzione del reddito. Il Commentario O.C.S.E. precisa, in proposito, che il secondo Stato non è automaticamente obbligato a rettificare in diminuzione i redditi della società controparte residente. La correzione è dovuta solo se il secondo Stato ritiene che gli utili recuperati dal primo Stato riflettano correttamente gli utili che si sarebbero avuti se la transazione fosse avvenuta al prezzo di libera concorrenza. Il Commentario non specifica il metodo con il quale deve

essere effettuata la correzione ma è lasciato spazio agli Stati contraenti di concordare bilateralmente le regole specifiche che essi desiderano aggiungere all'articolo. La maggior parte dei trattati bilaterali stipulati dall'Italia, per prevenire le doppie imposizioni contiene una disposizione simile a quella dell'art. 9, paragrafo 1, del Modello O.C.S.E., con statuizione dell'arm's length principle per le transazioni tra imprese associate.

Le implicazioni I.v.a. del “valore normale” del prezzo di trasferimento

Il T.U.I.R. all'articolo 110 co.7 dispone le regole da seguire nella determinazione dei prezzi di trasferimento e prevede una

“[valutazione al valore normale](#) dei componenti di 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”.

I beni ed i servizi oggetto di valutazione reddituale, in particolare, devono essere accertati a norma dell'art. 110 co. 2 del T.U.I.R., e dell'art. 9 co. 3 del T.U.I.R da esso richiamato, (quando non diversamente disposto) ai sensi del quale per “valore normale” si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Il valore normale fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. **Lo stesso art. 9 al comma 4 precisa che il valore normale è determinato:** La nozione generale di valore normale, quindi, fa rimando al prezzo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza e si avvale di tariffe o metodi di confronto del prezzo tra operatori di beni e servizi simili. Il Ministero delle Finanze nella circolare n. 32 del 1980 individua tre metodi base, o tradizionali., per la determinazione del “valore normale” mutuati dal Rapporto O.C.S.E.:

- il confronto del prezzo;
- il prezzo di rivendita;
- il costo maggiorato

Laddove tali metodi non possano trovare applicazione, sia per la mancanza di situazioni comparabili, sia per l'impossibilità di addivenire ad un confronto attendibile tra le cessioni o prestazioni, è possibile ricorrere a metodi alternativi, sempre nel rispetto del principio della libera concorrenza, quali la ripartizione dei profitti globali, la comparazione dei profitti, la redditività del capitale investito o i margini lordi del settore economico. La determinazione del “prezzo di trasferimento” non riguarda in via esclusiva

il settore dell'imposizione diretta, ma interessa anche il campo di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, nel cui ambito si determinano fenomeni di evasione o di elusione di significativa importanza. La Direttiva Comunitaria del 24 luglio 2006, n. 2006/69/CE adottata dal Consiglio nella medesima data, definita direttiva "anti-elusione", ha introdotto, di recente, nuove regole in riferimento alla individuazione della base imponibile I.v.a. In particolare, la nuova Direttiva UE, superando i principi stabiliti dalla precedente VI Direttiva n. 77/388/ CEE, consente a tutti gli Stati membri di derogare alla determinazione della la base imponibile in base ai corrispettivi stabiliti dalle parti negoziali. Tale Direttiva 2006/69/CE è confluita integralmente nel nuovo "Testo Unico" dell'Iva, rappresentato dalla Direttiva 2006/112/CE del 28.11.2006, entrata in vigore l'1.1.2007 in tutti Paesi membri dell'UE e formata da 414 articoli, con la quale il Consiglio Europeo ha inteso unificare tutte le disposizioni contenute nelle precedenti II^a Direttiva n° 67/227/CEE dell'11.4.1967 e VI^a Direttiva n° 77/388/CEE . La rielaborazione delle precedenti Direttive in materia di Iva (*recasting* o rifusione) ha modernizzato, semplificato e armonizzato le norme di diritto comunitario apportando limitate modifiche sostanziali, alcune delle quali devono essere recepite dagli Stati membri entro il termine del 1 gennaio 2008. La nuova formulazione, senza sovvertire i principi fondamentali stabiliti in ambito comunitario, secondo cui la base imponibile Iva nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi è rappresentata dal corrispettivo pattuito tra le parti, introduce in determinati casi e a certe condizioni la regola del valore normale. Tale meccanismo alternativo di determinazione della base imponibile si applica laddove si riscontri un "requisito soggettivo" individuato da transazioni tra parti collegate che, proprio per effetto di tale relazione, attribuiscono all'operazione un valore diverso da quello abitualmente praticato sul mercato ed, inoltre, "una situazione oggettiva" in grado di alterare l'imposizione iva. Il valore di «transfer pricing» o valore normale riferibile ad una base imponibile Iva, sia nei rapporti interni che nelle transazioni internazionali, trova, sostanzialmente, applicazione, secondo la normativa, soltanto in alcuni specifici casi:

1. **autoconsumo di servizi** effettuato da soggetti passivi del tributo;
2. **cessioni di beni o prestazioni di servizi**, in cui il cedente o prestatore abbia legami familiari o personali, gestionali, associativi, di proprietà, finanziari o giuridici con il destinatario e, contestualmente, il compratore o il venditore si trovi in una situazione di pro-rata o di altre limitazioni della detrazione, che possano essere alterate;
3. **utilizzo dell'oro da investimento per produrre oggetti preziosi.**

La determinazione del "valore normale" dei beni o servizi prevede, in ossequio alla direttiva, un riferimento al «prezzo di acquisto» ovvero al «costo di produzione». Nelle situazioni di incertezza occorre, di conseguenza, riferirsi al prezzo di acquisto che in tale contesto rappresenta il «limite inferiore» per la quantificazione della base imponibile dell'operazione economica posta in essere. Qualora, invece, dovesse sussistere una indeterminazione anche nell'individuazione del prezzo di

acquisto, si dovrà far riferimento al «costo di produzione» ovvero in caso di prestazioni di servizi alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione, che rappresenta il parametro ultimo cui livellare, senza possibilità di scendere al di sotto, la quantificazione del valore normale dei beni e dei servizi. La sottovalutazione di un corrispettivo rispetto al normale valore di mercato, infatti, può generare vantaggi fiscali o finanziari per le parti contraenti e, contemporaneamente, comportare perdite di gettito fiscale permanente (es. Società A cede beni a prezzo inferiore versando meno Iva allo Stato, mentre la Società B, acquirente, soggetta a detrazione Iva limitata, paga meno imposte). La sopravvalutazione di un corrispettivo, a sua volta, se posta in essere da soggetti, cedenti o fornitori, che non hanno il diritto pieno alla detrazione può realizzare delle agevolazioni o riduzioni di imposta. (es. Società A cede beni a prezzo maggiorato e versa più Iva allo Stato, ma così facendo altera il suo pro rata di detraibilità Iva riferito alle operazioni esenti, mentre la Società B, acquirente, corrisponde più Iva che recupera finanziariamente in quanto credito)

Le procedure internazionali

Il «transfer pricing» applicato in campo I.v.a. rappresenta un nuovo ed importante strumento a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, in grado di rettificare o variare le distorsioni della concorrenza, riscontrate nel valore di cessioni di beni o prestazioni di servizi, poste in essere tra imprese (residenti e non) facenti parte di gruppi economici o finanziari. La Direttiva 2006/69/CE persegue, infatti, un obiettivo, quello di evitare fenomeni elusivi o evasivi che possano alterare in modo arbitrario i prezzi di transazione, nel rispetto del principio generale dell' art. 73 della Direttiva 2006/112/CE (rielaborazione della cd. VI Direttiva n. 77/388/CEE), che determina la base imponibile Iva in relazione ai corrispettivi stabiliti dalle parti. Tale provvedimento comunitario di contrasto, in quanto fonte di diritto proveniente dai Trattati (Corte di Cassazione n. 24065/2006), ha, inoltre, efficacia diretta e prevalente sull'ordinamento interno, a prescindere dall'effettivo recepimento nella normativa interna previsto entro il 2008. La comunità internazionale, in tale contesto, dovrà opportunamente adeguare ed integrare le procedure atte a dirimere o prevenire le possibili controversie, sia tra contribuenti e amministrazioni nazionali, sia tra le stesse autorità fiscali di Stati diversi. **I principali meccanismi internazionali prodotti per la realizzazione di una pacifica applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento sono:**

- a. le procedure amichevoli e le rettifiche corrispondenti;
- b. gli arbitrati;
- c. le verifiche fiscali simultanee;
- d. i Safe Harbours;
- e. gli Advanced Pricing Agreements (A.P.A.).

Le procedure amichevoli rappresentano accordi di risoluzione controversie che possono essere richiesti sia dal contribuente sia dalle autorità tributarie (non obbligati necessariamente a raggiungere un accordo in merito), nel cui ambito trovano applicazione le cosiddette rettifiche corrispondenti, o corresponding adjustments dirette ad eliminare in maniera concreta gli effetti della doppia imposizione. Nell'eventualità che l'amministrazione fiscale di uno Stato effettui una "rettifica in aumento dell'utile" di una impresa residente, in relazione alla attività di controllo in materia di prezzi di trasferimento, la corrispondente autorità del paese in cui ha sede l'altra società del gruppo interessata alla transazione rettificata, può operare una rettifica in diminuzione del reddito della stessa, sia rielaborando gli importi degli utili in corrispondenza dell'aumento imputato alla collegata altrove residente, sia concedendo alla medesima una sorta di sgravio di imposta di importo pari a quello pagato in maggiorazione dall'altro soggetto (rettifica secondaria). Tali procedure non obbligano gli stati a raggiungere l'accordo che consenta di evitare le doppie imposizioni. A questo inconveniente si può ovviare applicando la *"Convenzione CEE relativa alla eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate"*. Tale convenzione in l'Italia è stata ratificata con la legge del 22 marzo 1993, n. 99 e prevede una "procedura arbitrale" per la soluzione delle controversie fiscali relative alla determinazione dei prezzi di trasferimento e, altresì, disciplina in modo dettagliato le fasi e i tempi del procedimento di rettifica dei prezzi- La legge di ratifica italiana regola gli aspetti applicativi relativi allo sgravio delle imposte e alla sospensione della riscossione provvisoria. In particolare è previsto che il Ministero delle Finanze (Agenzia dell'Entrate), su richiesta del contribuente, disponga che la Direzione Regionale dell'Entrate provveda al rimborso o allo sgravio dell'imposta non dovuta in seguito all'esito della procedura amichevole o arbitrale. Inoltre, è previsto che lo stesso Ministero possa provvede con decreto, alla sospensione della riscossione o degli atti esecutivi fino alla conclusione del procedimento Le verifiche fiscali simultanee, invece, individuano un'efficace strumento di accertamento che permette collaborazioni amministrative tra le autorità fiscali di diversi Paesi. Tecnicamente tali attività consistono nella simultanea esecuzione di controlli, strettamente limitati al settore fiscale ed il cui esito dovrà essere conosciuto solo dalle Amministrazioni degli Stati operanti, da parte di organi accertatori di due o più paesi al fine di acquisire, con molta più celerità ed incisività che nel caso di procedure amichevoli, le informazioni ed i dati necessari a riscontrare la corretta applicazione delle leggi fiscali da parte di più imprese del medesimo gruppo. I Safe Harbours, sono procedure preventive che tendono alla creazione di un "rapporto di fiducia" tra il contribuente e l'Amministrazione proposta ai controlli. Queste disposizioni si caratterizzano per essere rivolte ad una predeterminata platea di contribuenti (non erga omnes), che viene assoggettata ad adempimenti semplificati, di carattere speciale, in base ai quali i prezzi di trasferimento sono automaticamente accettati dall'Amministrazione fiscale nazionale. Un esempio potrebbe essere dato dalla predeterminazione per alcuni operatori di parametri minimi da osservare, ma l'O.C.S.E. non consiglia tali accordi in quanto estremamente arbitrari. Gli Advance Pricing Agreements. (APA) sono forme di accordo tra l'Amministrazione finanziaria ed il singolo contribuente per definire i

criteri per la determinazione del giusto prezzo da applicare nelle operazioni di trasferimento. Può essere sia un accordo unilaterale, che bilaterale o multilaterale, dove in quest'ultimi due casi investe due o più Amministrazioni. L'avvio della procedura avviene su richiesta dello stesso contribuente il quale deve mettere a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria tutta la documentazione idonea a sostenere la ragionevolezza della proposta, fornendo tutti gli elementi utili idonei a dimostrare che l'applicazione del metodo proposto rispetti i principi dell'Arm's length. Gli A.P.A. per la maggior parte sono rivolti ad operazioni future che andranno ad incidere su esercizi successivi, pur potendo essere riferite a questioni analoghe di esercizi non prescritti. Conclusa la fase di negoziazione (un esempio è dato dal ruling internazionale), ove si raggiunga un accordo, l'Amministrazione fiscale dovrà formalizzarlo in apposito documento che dovrà essere ratificato secondo le procedure di ogni singolo Stato. L'agreement dovrà in ogni caso designare: le società interessate all'accordo, la tipologie di operazioni da effettuarsi in un determinato lasso di tempo, il metodo adottato, le *critical assumptions* su cui si basa la validità del metodo proposto e gli obblighi dell'operatore verso all'Amministrazione Finanziaria. **Leggi anche:**

[Transfer pricing: il Fisco deve dimostrare l'elusività](#) Dott C. Turrisi 28 Dicembre 2007