



Draft for discussion only

AMA

Transfer Pricing. Prospettiva fiscale

08 Novembre 2019





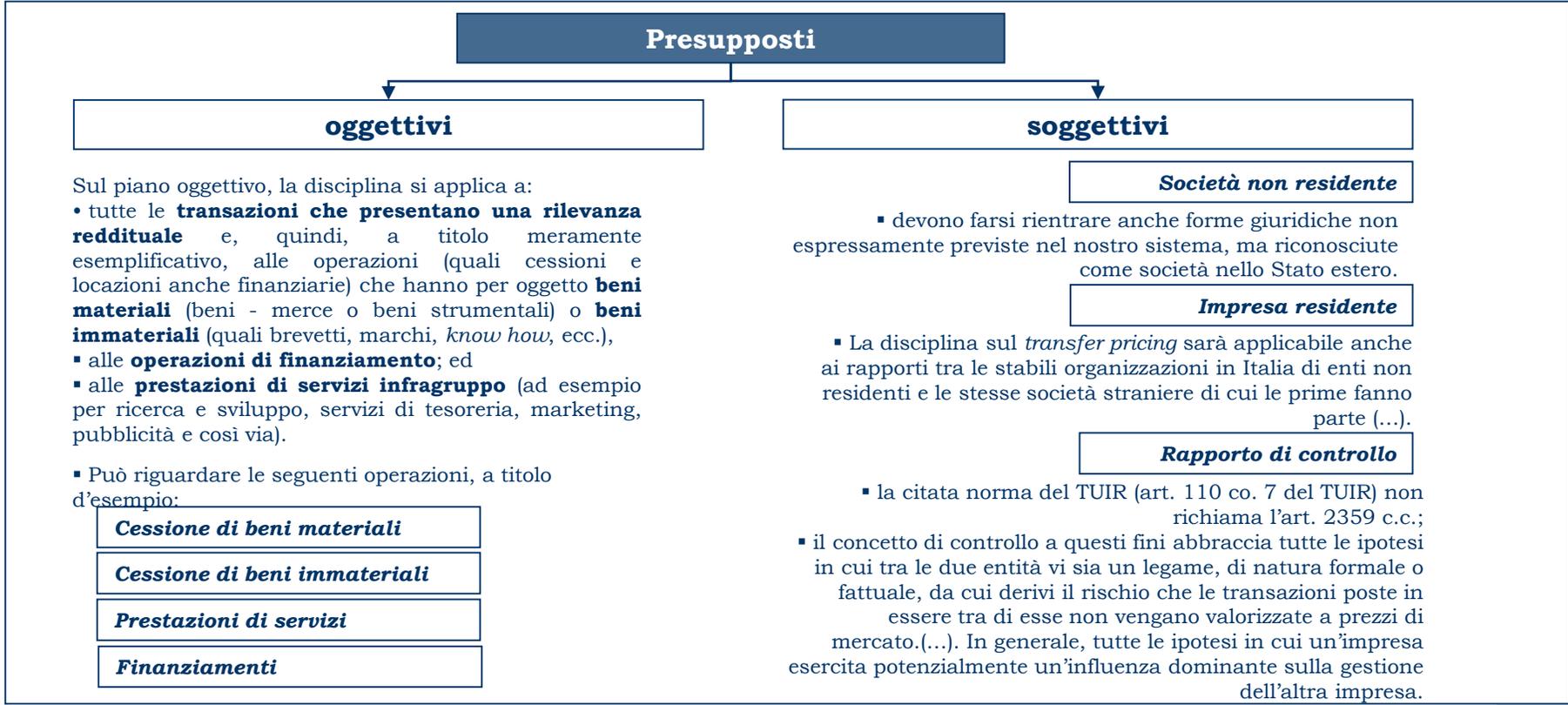
Definizione:
 "L'articolo, adottato all'interno di un gruppo di imprese, attraverso la quale si realizza un trasferimento di quote di reddito tra consociate, mediante l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi, nella misura di quanto che sarebbe stato pagato tra entità indipendenti" (Circolare CDP 1/2008, Chiar. 3.14, "Transfer Pricing", 09/11/2008, pag. 57).

Presupposti oggettivi:
 "La disciplina si applica a:
 - tutte le **transazioni che presentano una rilevanza reddituale** e, quindi, a titolo meramente esemplificativo, alle operazioni di cessione e locazioni anche finanziarie, di beni materiali e beni immateriali (beni - merce o beni strumentali) o **beni immateriali** (quali brevetti, marchi, know how, ecc.),
 - alle **operazioni di finanziamento**, ed alle **prestazioni di servizi infragruppo** nel campo per ricerca e sviluppo, servizi di tesoreria, marketing pubblicitario e così via".

Normative di riferimento e processi applicativi:

- 1 - Piano Esecutivo**
 - TUBB (DPR 27 dicembre 1986, n. 817)
 - Art. 110 (Decreto del 21 giugno 2011, n. 95) - Circolare n. 22/1980
- 2 - Piano Interpretativo**
 - Rapporto OCSE del 1995 (Obiettivo sul prezzo di trasferimento per le imprese multinazionali e le distribuzioni fiscali) (TP) (Circolare OCSE)
 - M.I.A.A. di Circolazione OCSE
 - Conferenza di Berlino (Rapporto OCSE) (1996/1997)
 - Circolare di Credito in Italia (documentazione di Transfer Pricing)

“Nodi” normativi:
 → i presupposti soggettivi - art. 110 co. 7 TUIR;
 → i presupposti oggettivi - art. 110 co. 7 TUIR.





Definizione:

“(...) pratica, adottata all'interno di un gruppo di imprese, attraverso la quale si realizza un trasferimento di quote di reddito tra consociate, mediante l'effettuazione di cessione di beni o prestazioni di servizi ad un valore diverso da quello che sarebbe stato pattuito tra entità indipendenti”
(Circolare GdF 1/2018, Volume III, “Transfer Pricing”, Par. 367).

Normativa di riferimento e prassi ministeriale:

1- Piano Nazionale

- Art. 110, comma 7, TUIR (DPR 22 dicembre 1986, n.917) (riformato dal D.L n. 50/2017 convertito in L. 21 giugno 2017, n.96);
- D.M. 14 maggio 2018;
- Circolare n. 32/1980.

2 – Piano Internazionale

- Linee Guida OCSE 2017 (TP Guidelines OCSE);
- Modello di Convenzione OCSE;
- Convenzione arbitrale Europea (90/436/CEE),
- Codice di Condotta sulla documentazione di *Transfer Pricing*

Presupposti oggettivi:

“la disciplina si applica a:
- tutte le **transazioni che presentano una rilevanza reddituale** e, quindi, a titolo meramente esemplificativo, alle operazioni (quali cessioni e locazioni anche finanziarie), che hanno per oggetto **beni materiali** (beni - merce o beni strumentali) o **beni immateriali** (quali brevetti, marchi, know how, ecc.), alle **operazioni di finanziamento**; ed alle **prestazioni di servizi infragruppo** (ad esempio per ricerca e sviluppo, servizi di tesoreria, marketing, pubblicità e così via)”.

Presupposti soggettivi

Variabili caratterizzanti il profilo soggettivo:

- tipologia di soggetti;
- localizzazione delle società non residenti;
- modalità e tipo di controllo tra le parti correlate.



Nuovo Art. 110, comma 7 TUIR

- Per determinare il “*giusto prezzo*” nelle operazioni infragruppo, al fine di evitare spostamenti artificiali di utili, le imprese multinazionali devono fare riferimento al principio di libera concorrenza (già disciplinato all’art.9 del Modello OCSE), valutando pertanto anche le condizioni previste in situazioni comparabili.
- Il comma 7 dell’art. 110 TUIR prevede che i componenti di reddito derivanti da operazioni infragruppo con controparti estere siano “*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*”.
- Viene meno il riferimento alla determinazione dei prezzi di trasferimento sulla base del valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato ai sensi dell’art. 9 TUIR.
 - Il fine è quello di semplificare l’intera disciplina ed adeguarla alle indicazioni emerse in sede OCSE anche nell’ambito dei lavori del progetto *Base erosion and profit shifting* (cd. BEPS).
- Concetto di controllo: controllo giuridico vs controllo economico (D.M. 14 maggio 2018)
- Applicazione dell’IRAP alla disciplina del *transfer pricing*
- *Transfer pricing* «interno»: novità del D.Lgs n. 147/2015
- *Transfer pricing* elusivo: livello di tassazione nel Paese di residenza della controparte estera
- Applicazione della disciplina penal-tributaria
- Documentazione e disapplicazione della sanzioni: idoneità formale vs idoneità sostanziale (D.M. 14 maggio 2018)



Metodi di Transfer Pricing

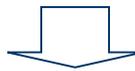
La valorizzazione di un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza è determinata applicando il metodo più appropriato alle circostanze del caso.

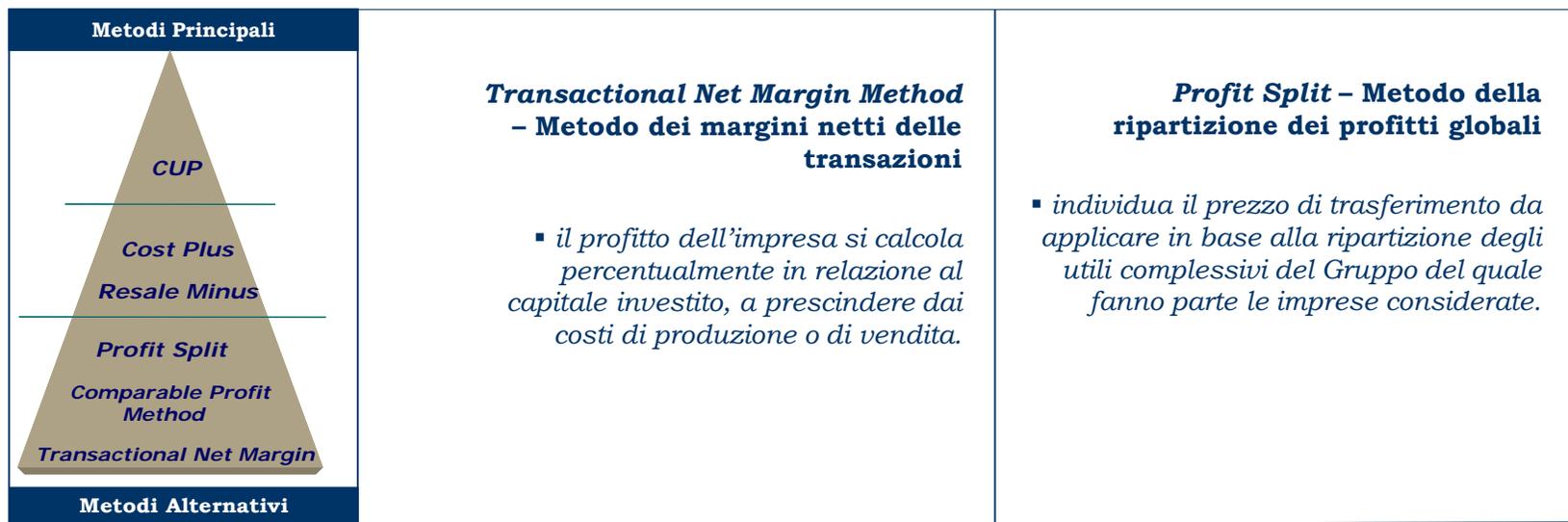
Il metodo più appropriato deve essere selezionato tenendo conto dei seguenti criteri:

- a) i punti di forza e di debolezza di ciascun metodo a seconda delle circostanze del caso;
- b) l'adeguatezza del metodo in considerazione della natura e delle caratteristiche dell'operazione controllata, così come desunte dall'analisi delle funzioni svolte da ciascuna impresa nell'operazione controllata, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti;
- c) la disponibilità di informazioni affidabili, in particolare, in relazione a operazioni non controllate comparabili;
- d) il grado di comparabilità tra l'operazione controllata e l'operazione non controllata, considerando anche l'affidabilità di eventuali rettifiche di comparabilità necessarie per eliminare gli effetti delle differenze tra le predette operazioni.

Se, tenendo conto dei predetti criteri, può essere applicato con uguale affidabilità un metodo cd. «tradizionale» (*CUP, Cost Plus, Resale Minus*) e un metodo cd. «reddituale» (*TNMM, Profil Split*), la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo «tradizionale». In ogni caso, se, tenendo conto dei citati criteri, può essere applicato con lo stesso grado di affidabilità il metodo del confronto di prezzo (*CUP*) e ogni altro metodo, la determinazione delle condizioni di libera concorrenza deve essere effettuata secondo il metodo del confronto di prezzo.



Metodi Principali		
	<p><u>CUP – Metodo del Confronto del prezzo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ metodo da considerarsi preferenziale, rispetto agli altri; ▪ si basa nella comparazione del prezzo “in verifica” con quello praticato per transazioni comparabili; ▪ confronto può essere sia “esterno” - se riguarda il prezzo di una transazione comparabile posta in essere tra imprese indipendenti – sia “interno”, se relativo ad un’operazione tra l’impresa sottoposta a verifica ed un’impresa “terza”, cioè esterna al gruppo di riferimento. 	<p><u>Cost Plus – Metodo del Costo Maggiorato</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ il valore normale della transazione in verifica si ottiene aggiungendo al costo di produzione del bene un margine di utile lordo; <ul style="list-style-type: none"> ▪ nella quantificazione del costo di produzione (...) devono essere ricompresi sia oneri diretti (materie prime, manodopera, ecc.), che quelli indiretti (spese industriali, spese generali, ricerca e sviluppo, oneri finanziari, spese commerciali, spese direzionali, ecc.) ➤ “(...) il criterio del costo maggiorato sarà ritenuto più corretto allorquando l’impresa non si limiti alla rivendita del bene, ma lo sottoponga a lavorazioni o trattamento tali da apportare apprezzabili modifiche strutturali e/o qualitative”.
<p><u>Resale Minus – Metodo del Prezzo di Rivendita</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ si basa sul prezzo al quale il bene o il servizio acquistato da un’impresa appartenente ad un gruppo viene rivenduto ad un’impresa indipendente; ▪ l’elemento di partenza è quello noto del prezzo di rivendita del prodotto all’impresa esterna al gruppo, cioè il corrispettivo della seconda operazione. Diminuito delle spese di distribuzione e di un ammontare pari al “profitto normale”. ➤ “Il metodo del prezzo di rivendita sarà ritenuto preferibile nel caso in cui l’impresa sottoposta a verifica sia inserita nel ciclo distributivo dei prodotti fabbricati dalle imprese del gruppo (...) In estrema sintesi, il metodo del prezzo di rivendita è proficuamente utilizzabile nelle ipotesi in cui il rivenditore non aggiunge valore sostanziale al prodotto, limitandosi alla mera commercializzazione ed il tempo che intercorre tra l’acquisto e la rivendita è particolarmente ridotto, tale da poter trascurare fattori dinamici, quali, ad esempio, il tasso di cambio e le variazioni di mercato”. 		<p>“(...) nel caso in cui non sia possibile determinare il valore normale della transazione in verifica attraverso i criteri tradizionali (perché non sia possibile individuare, in assoluto, una transazione comparabile o perché sia impossibile un confronto (...)) (Circolare GdF 1/2008, Cap. 3, VI, “Transfer Pricing”, par.2 c), pag. 100 ss.)</p> <div style="text-align: center;">  </div> <div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #e0e0e0;"> <p>Applicazione sussidiaria dei Metodi Alternativi</p> </div>



La scelta del metodo da utilizzare

“La selezione di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si pone sempre l'obiettivo di trovare il metodo più appropriato ad un particolare caso. A questo scopo, nel processo di selezione andrebbero presi in considerazione: i rispettivi vantaggi e svantaggi dei metodi riconosciuti dall'OCSE; la coerenza del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso l'analisi funzionale; la disponibilità di informazioni affidabili (in particolar modo sugli elementi comparabili indipendenti) necessaria all'applicazione del metodo selezionato e/o degli altri metodi; il grado di comparabilità tra transazioni controllate e transazioni tra imprese indipendenti, compresa l'affidabilità degli aggiustamenti di comparabilità che siano necessari per eliminare le differenze significative tra di loro. Nessun metodo è utilizzabile in tutte le eventualità e non è necessario dimostrare la non applicabilità di un dato metodo alle circostanze del caso di specie.”

(Linee Guida OCSE par. 2.1)



Posizionamento nel range interquartile

1. Si considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato ai sensi dell'articolo 4, qualora gli stessi siano riferibili a un numero di operazioni non controllate, ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata, in esito all'analisi di cui all'articolo 3.
2. Un'operazione controllata, o un insieme di operazioni controllate aggregate in base all'articolo 5, si considerano realizzati in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo di cui al comma 1 del presente articolo.
3. Se l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate in base all'articolo 5, non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di cui al comma 1, fatti salvi il diritto per l'impresa associata di presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza, e la potestà per l'Amministrazione finanziaria di non tenere conto di tali elementi adducendo idonea motivazione.



L'attività di verifica sul Transfer Pricing

Nei casi in cui venga riscontrato un coinvolgimento del contribuente nella fenomenologia in esame, nel giorno stesso dell'accesso:

- ✓ andrà formalizzata la richiesta di esibizione della documentazione attestante la politica dei prezzi di trasferimento adottata (*master file/country file*). L'esibizione della documentazione, così come previsto dall'articolo 26 del D.L. n. 78/2010, dovrà avvenire - di massima - entro 10 giorni dalla predetta data;
- ✓ - si procederà all'acquisizione del carteggio, specie di quello informale e su formato elettronico (con particolare riferimento alla corrispondenza intercorsa), concernente la tipologia dei rapporti tra soggetto verificato ed imprese estere consociate. Ciò consentirà di disporre di elementi suscettibili di successivo approfondimento operativo in materia di transfer pricing.

Tale ultimo tipo di documentazione dovrà essere oggetto di mirate ricerche in sede di accesso, allo scopo di acquisire traccia di eventuali bozze precedenti alla stesura della versione definitiva o carteggio interno ove possano rinvenirsi utili commenti o considerazioni in ordine a possibili censure da parte delle Autorità fiscali o, comunque, evincere l'*iter* logico che ha condotto alla redazione del documento conclusivo.

Del pari, ove possibile, si procederà ad una raccolta mirata, attraverso idonee "*parole chiave*", di documenti concernenti la tematica dei prezzi di trasferimento conservati in formato elettronico dai responsabili dell'area fiscale e contabile; le parole chiave potranno essere anche individuate in relazione alla natura delle transazioni intercorse che si ritengono maggiormente meritevoli di approfondimento (ad esempio, royalties), oppure si potrà decidere di raccogliere ed approfondire tutta la corrispondenza intercorsa con una specifica consociata ubicata in un determinato Paese o territorio.



Secret Comparables

I contribuenti contestano l'utilizzo da parte delle Amministrazioni fiscali di informazioni "segrete" in quanto:

- non vengono rese "disponibili" informazioni sui soggetti utilizzati come comparables;
- non vengono rese disponibili informazioni sui dati che hanno portato l'Amministrazione finanziaria a costruire l'interquartile range;
- di conseguenza il contribuente sottoposto a verifica non ha la possibilità di "difendersi" contestando l'analisi di comparabilità svolta dall'Amministrazione finanziaria.

La pratica dei *secret comparables* è stata oggetto di critiche perché non conforme ai principi fondamentali elaborati dall'OCSE ed, in particolare, a quello della necessità di utilizzare informazioni pubblicamente disponibili, evitando di "*speculare*" sull'asimmetria informativa.

L'OCSE ha ribadito la propria posizione, nel paragrafo rubricato "*Information undisclosed to taxpayers*" delle *Transfer Pricing Guidelines*:

"Tax administrators may have information available to them from examinations of other taxpayers or from other sources of information that may not be disclosed to the taxpayer. However, it would be unfair to apply a transfer pricing method on the basis of such data unless the tax administration was able, within the limits of its domestic confidentiality requirements, to disclose such data to the taxpayer so that there would be an adequate opportunity for the taxpayer to defend its own position and to safeguard effective judicial control by the courts".

(*) Tratto dal Volume «Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative», 2013, di Piergiorgio Valente, Antonella Della Rovere, Pietro Schipani



Salvatore Mattia

Mail:

s.mattia@gebnetwork.it

MILANO

Viale Bianca Maria, 45 - 20122

Tel. +39 02 762613.1

Fax +39 02 76001091

TORINO

Via San Pio V, 27 - 10125

Tel. +39 011 5628970

Fax +39 011 5727604

www.gebpartners.it

