

Gianluca Cristofori

I “prezzi di trasferimento” infragruppo



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Normativa di riferimento



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Normativa internazionale di riferimento

Art. 9, Modello di Convenzione OCSE (traduzione):

*“Allorché ... le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da **condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti**, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”.*



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Normativa interna di riferimento

Art. 110, co. 7, TUIR

*“I componenti del 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 sono valutati in base al **valore normale** dei **beni ceduti**, dei **servizi prestati** e dei **beni e servizi ricevuti**, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto 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. [...]”*



Adempimenti in dichiarazione dei redditi



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Prezzi di trasferimento: art. 110, co. 7, TUIR

Prezzi di trasferimento	RS106	Tipo controllo			Possesso documentazione 4	Componenti positivi 5	Componenti negativi 6
		A	B	C			
						,00	,00

19.18

Prezzi di trasferimento

Il presente prospetto deve essere compilato dai soggetti residenti nel territorio dello Stato, qualificabili come tali ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che si trovino, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR.

Nel **rigo RS106** i soggetti interessati devono barrare:

- la **casella A**, se trattasi di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
- la **casella B**, se trattasi di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente;
- la **casella C**, se trattasi di impresa che intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società.

Prezzi di trasferimento: art. 110, co. 7, TUIR

Qualora il contribuente abbia aderito a un regime di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni con imprese associate, deve barrare la **casella "Possesso documentazione"**. Tale indicazione è necessaria al fine di accedere al regime di esonero dalle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Trattasi, in particolare del regime di esonero, previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 citato, che dispone la disapplicazione delle sanzioni connesse alle rettifiche operate ai sensi del citato comma 7 dell'art. 110.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 settembre 2010 (Prot. 2010/137654), è stato previsto che la comunicazione all'Agenzia delle Entrate attestante il possesso della documentazione idonea ai sensi all'art. 1, comma 2-ter, del decreto legislativo n. 471, debba essere effettuata con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi; al predetto provvedimento si rinvia per ogni approfondimento.

Si ricorda che in assenza di detta comunicazione, torna a essere applicabile il regime ordinario previsto dal comma 2 dell'art. 1 citato.

Inoltre, nella **colonna 5** e nella **colonna 6** devono essere indicati, cumulativamente, gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito derivanti da operazioni relativamente alle quali trova applicazione la disciplina prevista dall'art. 110, comma 7, del TUIR.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Prezzi di trasferimento: art. 110, co. 7, TUIR

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37
										,00

– **codice 15** la differenza negativa tra il valore normale dei beni ceduti e/o dei servizi prestati e il ricavo contabilizzato (ovvero la differenza tra il costo contabilizzato e il valore normale dei beni e/o dei servizi ricevuti), nelle ipotesi di cui all'art. 110, comma 7 e all'art. 160, comma 2, del TUIR;

Prezzi di trasferimento: art. 110, co. 7, TUIR

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37
										,00

– **codice 21**, la differenza positiva tra il valore normale dei beni ceduti e/o dei servizi prestati e il ricavo contabilizzato (ovvero la differenza tra il costo contabilizzato e il valore normale dei beni e/o dei servizi ricevuti), nelle ipotesi di cui all'art. 110, comma 7 e all'art. 160, comma 2, del TUIR;

Possibile disapplicazione delle sanzioni: il regime degli oneri documentali



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Condizioni di “accesso” alla disapplicazione delle sanzioni

Provvedimento Direttore dell’Agenzia
delle Entrate n. 2010/137654

1. Predisposizione della “**documentazione idonea**”;
2. **Esibizione tempestiva** della stessa durante accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria;
3. **Preventiva comunicazione** (circa il possesso della documentazione) all’Amministrazione finanziaria (Modello UNICO).



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Contenuto (minimo) della “documentazione idonea”

Il contenuto (minimo) della “documentazione idonea” previsto dal provvedimento è conforme all’articolazione dei seguenti documenti:

1. OCSE Guidelines, chapter V:

- approvate dal consiglio dell’OCSE il 22 luglio 2010;

2. DPT UE:

- approvata con la Risoluzione UE 2006/c176/01 del 27 giugno 2006.



Contenuto (minimo) della “documentazione idonea”

Mantenuta la suddivisione della DPT UE:

1. **MASTERFILE:**
 - Informazioni relative al gruppo multinazionale;
2. **DOCUMENTAZIONE NAZIONALE:**
 - Informazioni relative alla singola società del gruppo.

Il provvedimento del 29 settembre 2010, rispettivamente agli artt. 2.1 e 2.2, indica l’articolazione in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi di Masterfile e Documentazione Nazionale.

Requisiti soggettivi e “documentazione idonea”

1. Società Holding:
 - **MASTERFILE + DOCUMENTAZIONE NAZIONALE**
 - Redatti in lingua italiana
2. Società Controllata:
 - **solo DOCUMENTAZIONE NAZIONALE**
 - Redatta in lingua italiana
3. Società Sub-holding:
 - **MASTERFILE + DOCUMENTAZIONE NAZIONALE**
 - Redatti in lingua italiana
 - Possibile utilizzo del Masterfile relativo alla *top-holding*

Forma della “documentazione idonea”

- Documentazione in **formato elettronico** autenticato da **firma elettronica**;
- ammessa però anche la documentazione in formato cartaceo, firmata dal legale rappresentante (o suo delegato) e siglata in ogni pagina, purché sia fornita anche copia della documentazione in formato elettronico entro un termine congruo assegnato dai verificatori (art. 8.1 del provvedimento);
- Documentazione redatta in **lingua italiana**;

Aggiornamento della “documentazione idonea”

Aggiornamento annuale.

- Eccezione PMI: facoltà di NON aggiornare il paragrafo 5.1.3 della Documentazione nazionale (**Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento**) con riferimento a due periodi d'imposta se l'analisi di comparabilità (di cui al paragrafo 5.1.2) si basi su informazioni disponibili al pubblico e sempreché le informazioni ivi contenute non subiscano significative modificazione nel corso di tali periodi d'imposta.

Nota: sono qualificabili come PMI le imprese con volume d'affari o ricavi non superiori a €50.000.000, a condizione che le stesse non controllino (direttamente o indirettamente) altre imprese che superino il predetto limite (art. 1, lett. d) del provvedimento).



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Consegna tempestiva della "documentazione idonea"

Condizione per accedere al regime sanzionatorio agevolato ex art.1, co. 2-ter, D.Lgs. 471/1997:

1. Consegna della documentazione **entro 10 giorni dalla richiesta** dell'Amministrazione finanziaria;
2. Nel corso di accessi, verifiche, ispezioni o altre attività istruttorie l'Amministrazione finanziaria può necessitare di **informazioni supplementari**:
 - Consegna delle stesse **entro 7 giorni** dalla richiesta (ulteriore);
 - Ovvero entro un periodo più ampio concesso dai verificatori in funzione della complessità delle informazioni stesse.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



TP Documentation e reati tributari

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 1, D.Lgs. 471/1997 permette di disapplicare la sanzione amministrativa prevista per infedele dichiarazione; tuttavia, dovrebbe offrire un'opportunità importante anche al fine di ridurre significativamente l'area delle possibili contestazioni in materia penale-tributaria, stante la "trasparenza" delle procedure adottate in sede di fissazione dei prezzi di trasferimento infragruppo, con l'importante conseguenza di consentire così anche un più agevole accesso alle cd. "convenzione arbitrale" tra Stati UE (in materia di rimozione dei fenomeni di doppia imposizione), altrimenti potenzialmente preclusa in caso di "sanzioni gravi" (intese, in Italia, come reati tributari di particolare gravità, ovvero in presenza di dolo specifico di evasione).

Metodi per la determinazione dell'arm's lenght price



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Metodo di determinazione di un prezzo "arm's length"

I metodi **tradizionali** sono:

- **Metodo del confronto di prezzo** (*Comparable Uncontrolled Price method* o CUP);
- **Metodo del prezzo di rivendita** (*Resale Price Minus method* o RPM);
- **Metodo del costo maggiorato** (*Cost Plus method* o CPM).

I metodi alternativi - *TNMM*

Transactional Net Margin Method (TNMM), definito dal Rapporto OCSE del 1995 come:

*“la comparazione dei profitti determina il **livello dei profitti netti conseguenti la transazione controllata** (o le transazioni controllate) in modo tale che il rendimento delle operazioni (quale indicato da rapporti come la redditività del capitale investito [ROI/ROA/ROCE - in ipotesi di *contract manufacturing* o comunque di elevati investimenti], la redditività delle vendite [ROS - per attività di distribuzione o servizi con scarsi investimenti] o altri [Berry ratio]) sia uguale a quello conseguito da imprese indipendenti simili. È richiesta un’**analisi funzionale** per determinare se l’impresa associata sia comparabile all’impresa indipendente scelta per il confronto”.*



I metodi alternativi - *TNMM*

Transactional Net Margin Method (TNMM)

PLI - Profit Level Indicator:

- ROI (*return on investment*) o ROA (*return on assets*)
§ *utile operativo/attività investite*
- ROCE (*return on capital employed*)
§ *utile operativo/capitale investito* (attivo al netto delle passività non onerose, ovvero il capitale “finanziato” dai soci e dai terzi con indebitamento oneroso)
- ROS (*return on sales*)
§ *utile operativo/ricavi delle vendite*
- *Berry ratio*
§ *utile lordo spese commerciali operative*

I metodi alternativi - *PFM*

Transactional Profit Split method: si basa sull'identificazione del **profitto complessivo** conseguito dalle imprese associate e sulla successiva **ripartizione** di tale profitto globale sulla base di un'analisi economico-funzionale volta ad approssimare la divisione che si sarebbe pattuita tra operatori indipendenti.

OCSE 2010 Abolizione della “gerarchia”

Abbandonata la «storica» preferenza per i metodi tradizionali:

- tale preferenza permane solo nel caso in cui, sia i metodi tradizionali, che quelli alternativi, risultino ugualmente applicabili (*paragraph 2.3*).

Scelta del metodo più appropriato al caso specifico:

- “*Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstance of the case*” (*Chapter II, part II, letter B*).
- Non implica un’analisi di tutti i metodi utilizzabili (*paragraph 2.8*).

Convenzioni bilaterali
VS.
Convenzione arbitrale



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



**Fonti
normative**

**Fonti
secondarie**

**Soggetti
coinvolti**

Convenzioni bilaterali

Art. 25 del Modello OCSE
e relativo Commentario

MEMAP

Dipartimento
delle Finanze del MEF
e Agenzia delle Entrate

Convenzione arbitrale

Convenzione 90/436/CEE
e L. 99/1993

Codice di condotta

Dipartimento
delle Finanze del MEF
e Agenzia delle Entrate

**Termine
iniziale
per l'istanza**

**Termine
finale
per l'istanza**

Convenzioni bilaterali

Notifica dell'**avviso di accertamento**.
Il contribuente ha **facoltà** di richiedere l'apertura della procedura a seguito della **notifica del PVC**.

Verificare quanto previsto dalla Convenzione applicabile al caso di specie; in genere, entro il **secondo anno** dalla notifica della misura che ha comportato un'imposizione non conforme alla Convenzione.

Convenzione arbitrale

Notifica dell'**avviso di accertamento**.
Il contribuente ha **facoltà** di richiedere l'apertura della procedura a seguito della **notifica del PVC**.

Entro i **tre anni** che seguono la prima notifica della misura che comporta o può comportare una doppia imposizione.

Effetti della
procedura

Convenzioni bilaterali

Sussiste un'**obbligazione di scopo**, nel senso che **non sussiste in capo alle Autorità l'obbligo di assicurare l'eliminazione della doppia imposizione**. Sussiste solo un'**obbligazione di diligenza** che le impone di fare del loro meglio al fine di eliminare la doppia imposizione (tuttavia, introduzione di un'**obbligazione di risultato** nelle più recenti Convenzioni).

Convenzione arbitrale

Sussiste un'**obbligazione di risultato**, nel senso che **le Autorità competenti devono eliminare la doppia imposizione**. Qualora non raggiungo un accordo (entro due anni dalla data di avvio della procedura), devono istituire una **commissione consultiva** che deve fornire un parere sul modo di eliminare la doppia imposizione (al quale possono – o meno – uniformarsi).

**Cause
preclusive
della
procedura**

Convenzioni bilaterali

Nessuna

Convenzione arbitrale

L'Autorità non è obbligata ad avviare la procedura quando, con procedimento giudiziario o amministrativo, è stato definitivamente constatato che l'impresa è passibile di **sanzioni gravi**. L'Italia ha chiarito che **per sanzioni gravi si intendono le sanzioni previste per illeciti configurabili come ipotesi di reato fiscale.**

**Cause
preclusive
della
procedura**

Convenzioni bilaterali

Nessuna

Convenzione arbitrale

I casi di preclusione eccezionale consistono principalmente nelle fattispecie in cui emerge una condotta fraudolenta e/o artificiosa, ovverosia nei casi di cui agli articoli 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) e 3 (*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*) del D.Lgs. 74/2000 che mai si attagliano alla materia dei prezzi di trasferimento.

**Cause
preclusive
della
procedura**

Convenzioni bilaterali

Nessuna

Convenzione arbitrale

Potrebbe, tuttavia, configurarsi, almeno in astratto, l'applicabilità della fattispecie di cui all'art. 4 (*Dichiarazione infedele*) del citato Decreto. In merito, andrebbe valutata l'applicabilità della **causa di non punibilità** prevista per le valutazioni estimative ex art. 7 del citato Decreto. **L'Italia ha, quindi, limitato la preclusione alle ipotesi eccezionali chiaramente evasive (in presenza di dolo specifico di evasione).**

Ruling di standard internazionale



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Ruling internazionale

Il edizione del Bollettino
del *Ruling* internazionale del 19/03/2013

Il *ruling* internazionale è una **procedura** che si svolge **in contraddittorio con il contribuente** e non **si conclude** con una pronuncia unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, bensì **con un «accordo» tra le parti** avente ad oggetto operazioni complesse di carattere transnazionale.



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Ruling internazionale

Art. 8, co. 1, D.L. 30/09/2003, n. 269

“Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di ruling di standard internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle royalties e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall’articolo 162 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia”.

Comma così come sostituito dall’art. 7, co. 1, D.L. 23/12/2013, n. 145



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Procedimento

Il edizione del Bollettino
del *Ruling* internazionale del 19/3/2013

Il **procedimento** deve **concludersi entro 180 giorni** dal ricevimento dell'istanza da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia essendo tale **termine meramente ordinatorio**, e qualora ciò sia richiesto dalle circostanze, le parti concordano la prosecuzione dell'istruttoria oltre il predetto termine.

Conclusione del procedimento

Il procedimento si conclude con:

a) il mancato raggiungimento di un accordo;

oppure

b) la stipulazione di un accordo, tra il competente Ufficio e il contribuente, in cui:

- sono definiti i criteri e i metodi di calcolo del valore normale delle transazione, in caso di istanza avente a oggetto il *transfer price*,

oppure

- sono definiti i criteri di applicazione della normativa di riferimento, in tutti gli altri casi.

Effetti dell'accordo

Art. 8, co. 2, D.L. 30/09/2003, n. 269

“La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d’imposta nel corso del quale l’accordo è stipulato e per i due quattro periodi d’imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall’accordo sottoscritto dai contribuenti”.

Comma così come sostituito dall’art. 7, co. 1, D.L. 23/12/2013, n. 145



FISCALITÀ
INTERNAZIONALE



Limitazione del potere di accertamento

Per i periodi d'imposta in cui vige l'accordo, **l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di accertamento** (ex artt. 32 e ss., D.P.R. 29/09/1973, n.600) **soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.**

Tempo impiegato per la sottoscrizione dell'accordo di <i>ruling</i>	
Mesi	N. accordi sottoscritti
<i>da 0 a 6</i>	9
<i>da 7 a 12</i>	19
<i>da 13 a 18</i>	8
<i>da 19 a 24</i>	11
<i>oltre 24</i>	9
<i>totale accordi</i>	56
<i>TMS 16 mesi</i>	

Tipologia di transazioni oggetto di accordo

Tipologia di transazione	2004 2009	2010	2011	2012	Totale
<i>Prezzi di trasferimento - Produzione</i>	11	3	2	6	22
<i>Prezzi di trasferimento - Distribuzione</i>	5	3	4	7	19
<i>Prezzi di trasferimento - Prestazioni di servizi</i>	3	1	3	4	11
<i>Prezzi di trasferimento - Royalties</i>	1	0	3	1	5
<i>Applicazione ad un caso concreto di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties</i>	0	0	0	1	1
<i>Attribuzione di utili o perdite a stabile organizzazione</i>	2	1	0	1	4
<i>Cost sharing agreements</i>	1	0	1	0	2
Totale	23	8	13	20	64