

Transfer Pricing: Analisi di casi pratici

Genova

26 luglio 2017

Claudio Tortorici

Dottore Commercialista

Commissione di Studio Fiscale Comunitario e Internazionale



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

QUADRO INTERNAZIONALE

Progetto BEPS:

Il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) nasce dalla collaborazione fra il G20 e l'OCSE.

Si articola in 15 Actions

Fornisce ai governi alcuni strumenti per fronteggiare l'erosione fiscale, per assicurare che i profitti vengano tassati dove si trovano le attività economiche che li hanno generati e dove il valore è stato creato.

Il 7 giugno 2017 70 Stati hanno firmato la convenzione multilaterale OCSE che si affianca alle convenzioni bilaterali firmate dagli Stati e si applica in via sovraordinata quando le clausole delle convenzioni bilaterali sono incompatibili con la misure previste dai BEPS.
Gli U.S.A. non hanno aderito

QUADRO INTERNAZIONALE

Il transfer pricing è regolamentato da 4 actions:

Actions 8-10: Linee Guida per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali (ultima revisione pubblicata il 10 luglio 2017)

Action 13: Transfer price documentation ed il Country by Country Report (ultima revisione pubblicata il 12 luglio 2017)

Prima della emanazione del progetto BEPS ci si riferiva alla Linee Guida dell'OCSE del 1995 e del 2010.

Il transfer pricing è inoltre regolamentato dall'art. 9 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni che impone di confrontare le condizioni praticate nelle relazioni fra imprese associate con quelle che sarebbe praticate fra imprese indipendenti (c.d. arm's length principle)

La Direttiva della UE N. 2016/881 del 25 maggio 2016 che si pone in continuità con il BEPS – Action 13

Art. 110 comma 7 TUIR

Art. 110 comma 7 del TUIR, riformulato dall'art. 59 del DL 24/04/2017 n. 50.

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 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, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma

Art. 110 comma 7 TUIR

Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 110 comma 7 del TUIR:

E' stato abolito il riferimento al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2 e dell'art. 9 del TUIR

La nuova formulazione richiama le condizioni e i prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili (c.d. arm's lenght principle).

La nuova formulazione della norma recepisce le disposizioni dell'art. 9 del modello di convenzione OCSE e delle linee guida in materia di transfer price previste dalle actions 8-10 del Progetto BEPS.

Art. 110 comma 7 TUIR

Nella nuova formulazione dell'art. 110 comma 7 del TUIR

È stata inoltre abrogata la disposizione che assoggetta alla disciplina del transfer pricing anche "i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti".

Art. 110 comma 7 TUIR

Ambito soggettivo

Le disposizioni dell'art. 110 comma 7 si applicano alle operazioni con società non residenti che, direttamente o indirettamente:

- controllano l'impresa italiana;
- sono controllate dall'impresa italiana;
- sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa italiana

Rientrano nella nozione di impresa italiana anche le società di persone, le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di imprese estere.

L'interpretazione letterale della norma porta ad escludere le imprese non residenti che non rivestono la forma giuridica di società.

Art. 110 comma 7 TUIR

Il rapporto di controllo di cui all'art. 110 comma 7 del TUIR non può essere ricondotto nei limiti dell'art. 2359 c.c., ma ricomprende "ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze".
(C.M. 22.9.80 n. 32/9/2267, sentenza Cassazione n. 8130 del 22 aprile 2016)

Una norma di interpretazione autentica (art. 5 comma 2 del DLgs. 147/2015) ha definitivamente chiarito che la disciplina di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR non si applica alle operazioni tra imprese residenti.

Art. 110 comma 7 TUIR

L'amministrazione finanziaria può procedere alla rettifica in aumento del reddito imponibile rideterminando i prezzi e le condizioni delle transazioni infragruppo con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti.

Può rettificare in diminuzione il reddito nei casi previsti dall'art. 31 quater del DPR 600/1973 (introdotto dall'art. 59 del D.L. 50/2017) e cioè:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- c) a seguito di istanza da parte del contribuente a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.

METODI DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento

Metodi tradizionali:

- confronto del prezzo (CUP - Comparable Uncontrolled Price);
- metodo del prezzo di rivendita (resale minus);
- metodo del costo maggiorato (cost plus).

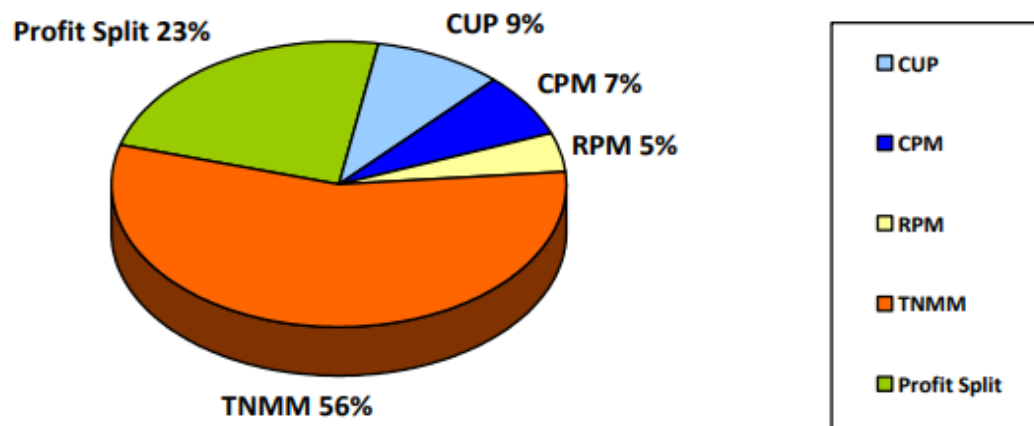
Metodi basati sugli utili:

- Profit Split Method: calcolo del profitto complessivo delle operazioni controllate e ripartizione fra le singole società del gruppo.
- Transactional Net Margin Method): comparazione dei profitti conseguiti nelle transazioni infragruppo con quello conseguito da imprese indipendenti simili.

Nelle Guidelines dell'OCSE i metodi tradizionali sono da preferire se applicabili e fra questi il metodo del confronto di prezzo.

METODI DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO

**GRAFICO 5 – Metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento
utilizzati negli accordi di *ruling* sottoscritti al 31 dicembre 2012**



Art. 31 ter DPR 600/1973

Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Sostituiscono le procedure di ruling internazionale (art. 8 D.L. 269/2003),

Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi per la definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del TUIR.

Con questo strumento le imprese possono concordare preventivamente con l'Agenzia delle Entrate i metodi di determinazione dei transfer price.

Gli accordi vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti.

Gli accordi possono decorrere da periodi di imposta precedenti purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente

DOCUMENTAZIONE SUI TRANSFER PRICE

L'art. 1 comma 6 (ex comma 2 ter) del D.Lgs. 471/1997 prevede la non applicabilità delle sanzioni sulla maggiore imposta determinata in sede di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento qualora il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 137654 del 29/09/2010 prevede quale documentazione idonea:

- a) Masterfile
- b) Documentazione Nazionale (Country File)

I soggetti che posseggono la questa documentazione devono comunicarlo all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione annuale dei redditi. (Rigo RS 106 del modello Redditi Società di Capitali 2017)

Country by Country Report

Articolo 1, commi 145 e 146, legge 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) e D.M. 23/02/2017

A decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 le società controllanti residenti nel territorio dello Stato:

- che hanno l'obbligo di redazione del bilancio consolidato,
- che hanno un fatturato consolidato, conseguito dal gruppo di imprese multinazionali nel periodo d'imposta precedente a quello di rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro
- che non sono a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche

devono predisporre e presentare annualmente la Rendicontazione Paese per Paese (Country by Country Report come definita dall'action 13 dei BEPS).

Country by Country Report

Sono obbligate a presentare all'Agenzia delle entrate la rendicontazione paese per paese anche le società controllate, residenti nel territorio dello Stato, quando:

- 1) la controllante capogruppo del gruppo multinazionale non è obbligata a presentare la rendicontazione paese per paese nella propria giurisdizione di residenza fiscale;
- 2) nella giurisdizione di residenza fiscale della controllante capogruppo vige un accordo internazionale con l'Italia, ma alla data di scadenza del termine di presentazione non è in vigore uno specifico accordo qualificante tra autorità competenti che preveda lo scambio automatico delle rendicontazioni paese per paese tra le medesime;
- 3) si è verificata un'inadempienza sistemica della giurisdizione di residenza della controllante capogruppo, comunicata dall'Agenzia delle entrate all'entità appartenente al gruppo multinazionale residente nel territorio dello Stato.

Country by Country Report

La società controllata soggetta ad obbligo di rendicontazione paese per paese chiede alla controllante capogruppo le informazioni necessarie al fine di ottemperare all'obbligo di presentazione della rendicontazione paese per paese.

In caso di mancata ricezione delle informazioni, la controllata presenta una rendicontazione paese per paese recante tutte le informazioni di cui dispone e comunica, ai sensi dell'art. 3, all'Agenzia delle entrate che la controllante capogruppo non ha reso disponibili le informazioni necessarie.

Se sussistono più entità appartenenti al medesimo gruppo multinazionale residenti nel territorio dell'Unione europea, soggette all'obbligo di rendicontazione paese per paese, il gruppo multinazionale può designare una di queste entità a presentarla in luogo di tutte le entità appartenenti al gruppo residenti nella UE.

La controllante capogruppo può designare una supplente che presenti detta rendicontazione all'autorità fiscale della propria giurisdizione di residenza.

Country by Country Report

La rendicontazione paese per paese con riferimento ad un gruppo multinazionale contiene:

- a) per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, i dati aggregati di tutte le entità appartenenti al gruppo riguardanti i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti;
- b) per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, l'identificazione di ogni entità appartenente al gruppo multinazionale ivi residente, la giurisdizione fiscale di costituzione o di organizzazione, se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale, la natura dell'attività o delle principali attività svolte. Le stabili organizzazioni devono essere elencate con riferimento alla giurisdizione fiscale in cui sono situate, precisando l'entità giuridica a cui fanno capo.

Country by Country Report

Scambio di informazioni

L'Agenzia delle entrate, trasmette ad ogni altro Stato membro dell'Unione europea e ad ogni altra giurisdizione con la quale è in vigore un accordo qualificante, le informazioni della rendicontazione paese per paese, relative alle entità appartenenti al gruppo residenti o aventi una stabile organizzazione in tale altro Stato o giurisdizione, entro quindici mesi dall'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale cui si riferisce la rendicontazione paese per paese.

La prima rendicontazione paese per paese, relativa al periodo di imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva, è trasmessa entro diciotto mesi dall'ultimo giorno di tale periodo.

L'Agenzia delle Entrate mantiene la riservatezza delle informazioni contenute nella rendicontazione paese per paese ai sensi delle disposizioni della Convenzione multilaterale per la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

Country by Country Report

Utilizzo dei dati

L'Agenzia delle entrate utilizza la rendicontazione paese per paese ai fini della valutazione del rischio nella determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché ai fini della valutazione di altri rischi collegati all'erosione della base imponibile ed al trasferimento degli utili e, se del caso, per analisi economiche e statistiche.

Le rettifiche dei prezzi di trasferimento da parte dell'Agenzia delle entrate non si possono basare sulle informazioni contenute nella rendicontazione paese per paese, ma possono costituire elementi per ulteriori indagini concernenti gli accordi sui prezzi di trasferimento o durante i controlli fiscali, a seguito dei quali possono essere opportunamente rettificate le basi imponibili.

Country by Country Report

La rendicontazione paese per paese deve essere presentata all'Agenzia delle entrate entro i dodici mesi successivi all'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale.

In caso di omessa presentazione della rendicontazione o di invio dei dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Country by Country Report

Grazie per l'attenzione.