VII FORUM TAX- 22 GENNAIO 2018 ORE 07:15

Transfer pricing: le ultime novità

Piergiorgio Valente - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners

IN QUESTO ARTICOLO TROVI ANCHE:
Partecipa alla VII edizione su "Legge di Bilancio 2018: novità introdotte e occasioni mancate". Milano 23 gennaio 2018.
CONSULTA IL PROGRAMMA E ISCRIVITI SUBITO!

La Manovra correttiva ha apportato una significativa modifica alla disciplina dei prezzi di trasferimento (transfer pricing) nelle operazioni infragruppo. La nuova formulazione dell'art. 110 TUIR richiama il principio di libera concorrenza in luogo del riferimento al criterio del "valore normale" ed amplia le ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile. Di questi temi si parlerà nel corso del VII Forum Tax, organizzato da Wolters Kluwer in partnership con L'Economia del Corriere della Sera e con la collaborazione di ANDAF, in programma a Milano il 23 gennaio 2018.

Con il D.L. n. 50/2017 - **Manovra correttiva**, sono state introdotte rilevanti modifiche nella disciplina del **transfer pricing** prevista dal comma 7 dell'art. 110 TUIR.

La nuova disposizione stabilisce che la determinazione dei prezzi di trasferimento deve avvenire "sulla base delle **condizioni** e dei **prezzi** che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di **libera concorrenza** e in **circostanze comparabili**", in luogo del riferimento al principio del "valore normale" previsto dalla precedente formulazione.

Si tratta di un intervento di significativa importanza atteso che, attraverso il richiamo al principio di libera concorrenza ("arm's length principle"), l'ordinamento giuridico nazionale si conforma a quanto previsto in ambito internazionale dall'art. 9 del **Modello di Convenzione OCSE** il quale riguarda l'imposizione degli utili delle imprese associate ed applica il principio di libera concorrenza.

Nelle "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" 2017 (Capitolo I "The arm's length principle", par. 1.14) si evidenzia come i Paesi membri dell'OCSE continuino a ritenere che dovrebbe essere il principio di libera concorrenza a disciplinare la valutazione dei prezzi di trasferimento tra imprese associate.

In particolare, secondo l'OCSE tale principio risulta teoricamente valido in quanto:

- fornisce l'approssimazione più esatta possibile del funzionamento del libero mercato nel caso di trasferimento di beni o di prestazione di servizi tra imprese associate;

- determina, anche se non sempre risulta di facile applicazione, livelli di reddito appropriati per le imprese di un gruppo multinazionale, accettabili per le Amministrazioni fiscali.

Sotto il profilo più strettamente procedurale, il D.L. n. 50/2017 inserisce nel D.P.R. 29 settembre 1973 il nuovo art. 31-*quater* che amplia i casi di riconoscimento delle ipotesi di rettifica in diminuzione del reddito previsti dall'art. 110, comma 7, secondo periodo, del TUIR.

L'arm's length principle nella nuova formulazione dell'art. 110 TUIR

Come evidenziato in ambito OCSE, le relazioni esistenti tra le imprese di un gruppo multinazionale possono consentire loro di stabilire **condizioni particolari nei rapporti infragruppo** che differiscono da quelle che sarebbero state stabilite se i membri del gruppo avessero agito come imprese indipendenti operanti in un libero mercato.

Al fine di garantire la corretta applicazione del metodo basato su entità separate, gli Stati membri dell'OCSE hanno adottato il **principio di libera concorrenza**, sulla base del quale i contribuenti e le Amministrazioni fiscali sono tenute a valutare le transazioni sul libero mercato e le attività commerciali di imprese indipendenti, confrontandole con le transazioni e le attività delle imprese associate.

La modifica apportata dall'art. 59 del D.L. n. 50/2017 si pone in linea con tale impostazione laddove prevede che 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 nuova disposizione di cui all'art. 110, comma 7, TUIR sostituisce, dunque, la precedente formulazione secondo cui i componenti di reddito in esame erano da valutarsi con riferimento al criterio domestico del cd. "**valore normale**" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, ai sensi di quanto previsto dall'art. 9, comma 3, TUIR.

Al fine di verificare che il prezzo praticato e le condizioni stabilite in transazioni tra soggetti collegati siano le medesime previste nei rapporti tra soggetti terzi indipendenti è necessario individuare transazioni comparabili intercorse con o tra questi ultimi.

Nello specifico, due o più transazioni sono tra loro **comparabili** qualora sussistano le seguenti **condizioni**:

- nessuna delle differenze tra le situazioni oggetto di comparazione può oggettivamente incidere sulla condizione da esaminare dal punto di vista del metodo utilizzato;

- **correzioni economicamente accettabili** possono essere effettuate al fine di eliminare le conseguenze dovute a tali differenze.

L'analisi di comparabilità richiede una comprensione delle caratteristiche economicamente rilevanti della "controlled transaction" e del ruolo funzionale assunto dalle parti in essa coinvolte.

Inoltre, tale analisi implica il confronto tra le condizioni della "**controlled transaction**" e quelle previste in transazioni che coinvolgono soggetti indipendenti in condizioni di mercato similari.

Il comma 7 dell'art. 110 dispone inoltre la possibilità per il Ministero dell'Economia e delle finanze di emanare con proprio decreto **linee guida applicative** delle nuove regole sulla base delle migliori pratiche internazionali.

La disposizione di cui all'art. 110, comma 7, TUIR risponde dunque all'esigenza - avvertita sia da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio delle proprie attività di controllo che dagli operatori economici - di adeguare l'ordinamento giuridico nazionale ai principi internazionali applicati dai Paesi OCSE.

Si tratta di principi che costituiscono un punto di riferimento in materia di prezzi di trasferimento: si pensi, ad esempio, alla normativa italiana sugli oneri documentali in materia di transfer pricing che costituisce attuazione delle misure di cui all'Action 13 - 2015 Final Report del BEPS "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting".

Nuove ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile

Secondo la precedente formulazione dell'art. 110, comma 7, le **variazioni del reddito in diminuzione** per le operazioni di transfer pricing potevano avvenire solo nell'ambito delle procedure amichevoli previste ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Il nuovo art. 110, comma 7, TUIR prevede, invece, che la medesima norma si applica se ne deriva

una diminuzione del reddito secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 59, comma 2, D.L. n. 50/2017.

Il richiamo all'art. 31-*quater* contenuto nel nuovo testo dell'art. 110, comma 7, TUIR amplia i casi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile, in quanto, oltre allo strumento delle **procedure amichevoli**, si prevedono **ulteriori due ipotesi**:

- la prima ad esito di **attività di controllo** congiunte tra Stati nell'ambito della cooperazione internazionale,

- la seconda su presentazione di un'**istanza** da parte del contribuente.

Nello specifico, l'Amministrazione Finanziaria può riconoscere una rettifica in diminuzione del reddito imponibile a seguito di una rettifica in aumento della base imponibile della consociata estera operata da un altro Stato, non solo in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione Europea sull'arbitrato, 90/436/CEE del 23 luglio 1990 ma anche nelle seguenti due ipotesi:

- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;

- a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 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.

Le novità che riguardano le rettifiche in diminuzione del reddito imponibile si pongono dunque in linea con quanto previsto in ambito internazionale e, in particolare, con quanto stabilito dal paragrafo 2 dell'art. 9 del Modello di Convenzione dell'OCSE contro le doppie imposizioni.

Copyright © - Riproduzione riservata