

Transfer pricing

Con la disciplina dei prezzi di trasferimento (transfer pricing) il fisco intende evitare che, tramite la modulazione dei prezzi, società facenti parte dello stesso gruppo trasferiscano base imponibile nei Paesi con tassazione più favorevole.

In pratica, la norma, nel caso la transazione commerciale sia effettuata da soggetti legati da rapporti di collegamento o controllo, prevede:

- ⇒ la determinazione di prezzi “fiscamente congrui” sulla base dei prezzi che sarebbero stati negoziati da soggetti tra loro indipendenti;
- ⇒ l'applicazione dei prezzi così determinati in luogo dei corrispettivi effettivamente pattuiti, qualora tale sostituzione determini un aumento della base imponibile.

Le regole relative ai prezzi di trasferimento per le operazioni tra società residenti e società non residenti sono inserite nell'articolo 110 del TUIR comma 7 – Norme generali sulle valutazioni (secondo la nuova numerazione post riforma).

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. La presente disposizione si applica anche per 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.

Il controllo

L'applicabilità delle disposizioni sul transfer pricing è legato all'**esistenza di un rapporto di controllo fra le parti della transazione** (come definito dall'articolo 2359 del Codice civile).

ART. 2359 - SOCIETÀ CONTROLLATE E SOCIETÀ COLLEGATE [Testo in vigore dal 1-1-2004]

Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

Il Ministero delle Finanze, con interventi successivi, ha precisato che il concetto di controllo non può essere inteso nel senso restrittivo previsto dal Codice civile, ma è necessario tenere presente che le variazioni di prezzo nelle transazioni commerciali trovano spesso il loro presupposto nel potere di incidere sull'altrui volontà non in base al meccanismo del mercato, ma in dipendenza degli interessi di una sola delle parti contraenti o di un gruppo.

Quindi il concetto di controllo comprende ogni forma di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze. In particolare:

- ⇒ vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa;
- ⇒ impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa;
- ⇒ diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società;
- ⇒ membri comuni del consiglio di amministrazione;
- ⇒ relazioni di famiglia tra le parti;
- ⇒ concessioni di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria;
- ⇒ partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita;
- ⇒ partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione dei prezzi;
- ⇒ il controllo di approvvigionamento o di sbocchi;
- ⇒ serie di contratti che modellino una situazione monopolistica;
- ⇒ in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

L'esistenza di uno solo di questi elementi non consente sempre di pervenire alla conclusione affermativa sull'esistenza del controllo, ma più elementi possono costituire prova sufficiente dell'esistenza del nesso di dipendenza.

Valore normale

Per verificare la congruità dei prezzi applicati dai soggetti facenti parte di un unico gruppo, l'Amministrazione finanziaria li confronta con il "valore normale" della transazione.

Il "valore normale" nei prezzi di trasferimento

Il concetto di valore normale è definito dall'articolo 9 del TUIR che lo identifica con il "prezzo di libera concorrenza" ossia "con il prezzo che sarebbe stato pattuito per transazioni similari da imprese dipendenti".

Si tratta (metodo del confronto del prezzo) del prezzo praticato in una vendita comparabile, per condizioni e soggetto del trasferimento, intercorsa tra:

- ⇒ imprese indipendenti;
- ⇒ un'impresa del gruppo e un terzo indipendente.

In mancanza di questi parametri si fa riferimento (metodo del prezzo di rivendita) al prezzo di rivendita dedotte le spese di distribuzione e un congruo margine di profitto oppure al c.d. costo maggiorato (*cost plus*) dato dal costo di produzione più un congruo margine di profitto.

Articolo 9 comma 3 TUIR

Per **valore normale**, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o 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. Per la determinazione del valore normale si 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. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Valore normale

CRITERI UTILIZZABILI PER LA DETERMINAZIONE NORMALE DEL VALORE DEI BENI O SERVIZI SCAMBIATI

CRITERI BASE

METODO DEL CONFRONTO DEL PREZZO	Il valore normale è determinato confrontando il valore della transazione oggetto di verifica con quello che verrebbe praticato per le transazioni realizzate tra entità giuridiche indipendenti che operano in medesime condizioni contrattuali e di mercato.
METODO DEL PREZZO DI RIVENDITA	Il valore normale è determinato sottraendo dal prezzo finale di rivendita del bene da parte dell'impresa acquirente una percentuale di profitto per spese di retribuzione e di altre spese sostenute a fronte del servizio realizzato.
METODO DEL COSTO MAGGIORATO	Il valore normale è determinato aggiungendo al costo di produzione del bene scambiato o del servizio prestato un utile presunto connesso alle condizioni di mercato e alle operazioni commerciali svolte.

CRITERI ALTERNATIVI

COMPARAZIONE DEI PROFITTI	Gli utili conseguiti dall'impresa sono confrontati con quelli conseguiti da un'altra entità che opera nello stesso settore economico.
RIPARTIZIONE DEI PROFITTI	L'utile conseguito è diviso tra le diverse entità del gruppo in relazione ai costi sostenuti dalle stesse nel processo produttivo.
MARGINI LORDI DEL SETTORE ECONOMICO	L'utile è determinato in base al livello di efficienza delle imprese partecipanti al processo produttivo di bene o servizio.
REDDITIVITÀ DEL CAPITALE INVESTITO	Il profitto dell'impresa viene determinato in relazione al capitale investito a prescindere da ogni riferimento relativo ai costi di produzione e di vendita.

I metodi alternativi sono utilizzati per eliminare le incertezze derivanti dall'applicazione dei metodi di base o nel caso questi non siano applicabili.

Circolare ministeriale n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980.

Operazioni con società domiciliate in paesi extra Cee a bassa fiscalità

Sono generalmente indeducibili le spese e gli oneri relativi ad operazioni intercorse fra:

- ⇒ imprese, individuali e collettive, residenti,
- ⇒ e imprese domiciliate fiscalmente in Stati extra-Ue con regime fiscale privilegiato, indipendentemente dal rispetto dei principi di inerenza e di iscrizione al conto economico (articolo 110, commi 10 e 11, del TUIR).

Tali costi sono, tuttavia, deducibili, nel caso in cui sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- ⇒ l'impresa italiana fornisce prova che:
 - l'impresa estera svolge in prevalenza un'attività commerciale effettiva, con una struttura organizzata idonea;
 - o, in alternativa, che le operazioni poste in essere hanno avuto concreta effettuazione e che le stesse rispondono ad un effettivo interesse economico;
- ⇒ le spese sono indicate separatamente dalle altre nella dichiarazione dei redditi.

Si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che:

- ⇒ esclude da imposte sul reddito;
- ⇒ sottopone i redditi conseguiti delle predette società ad imposizione nella misura determinata complessivamente con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

L'ineducibilità riguarda ogni genere di componente negativo (per acquisizione di beni o servizi).

L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove sopra evidenziate.

Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

La prova deve essere *documentale*: le scritture contabili dell'impresa residente devono considerarsi, per l'inversione dell'onere alla prova, insufficienti a vincere la presunzione.

Nel caso in cui non trova applicazione l'articolo 110, comma 10 resta applicabile la normativa della congruità dei prezzi di trasferimento di cui all'articolo 110, comma 7.

Le prove suddette non devono essere fornite nel caso in cui il contribuente:

- ⇒ abbia preventivamente richiesto di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere;
- ⇒ e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione.

La procedura è quella dell'interpello (articolo 21 della Legge 413/1991).

Il ogni caso rimane ferma la possibilità dell'Amministrazione di controllare l'effettiva esecuzione dell'operazione.

Articolo 110 comma 10 e 11 del TUIR

Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.