

LE NORMATIVE SUI PREZZI DI TRASFERIMENTO

Seminario Triveneto – “Transfer Pricing in prospettiva internazionale:
dai principi alle questioni applicative”

Dott. Gianfranco Peracin

21 aprile 2010



Prezzo di trasferimento: definizione

Il valore (corrispettivo) stabilito a fronte del trasferimento di beni o servizi tra aziende

“divise” della stessa impresa, ovvero tra imprese giuridicamente indipendenti, ma

appartenenti ad un “Gruppo” guidato “unitariamente”



Rilevanza del Transfer Pricing a livello mondiale

- Crescita esponenziale dell'internazionalizzazione attraverso IDE

(non solo multinazionali)

- Sensibilizzazione dei Paesi (e delle Amministrazioni Finanziarie): intensificazione regole e attività di controllo

(anche Paesi emergenti)



EVOLUZIONE NELL'APPROCCIO AL TP

⇒ Maggiore attenzione all'aspetto "bilaterale" o "plurilaterale" del fenomeno

⇒ Minor peso di norme e prassi interne

⇒ Emersione dei principi sovranazionali

- OCSE (rif. per prassi e giurisprudenza)

- Cee
 - Linee guida
 - Corte di Giustizia



In Italia dal 1973 (Riforma tributaria) disciplina interna in poche righe

Oggi art. 110 T.U. comma 7

“I componenti del reddito (*costi, ricavi, minusvalenze, plusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti, ecc...*) derivanti da operazioni con società (*società di persone e società di capitali*) non residenti nel territorio dello Stato (*anche residenti in paradisi fiscali*), che direttamente o indirettamente (*cioè anche tramite un terzo soggetto*) controllano (*esercitano un’influenza (economica) dominante*) l’impresa (*cioè tutti quei soggetti ex art. 2082 c.c. che producono reddito d’impresa ai sensi dell’art. 55 Tuir, come imprese individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali, stabili organizzazioni di imprese estere, ecc...*), ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa (*anche qui il controllo deve intendersi come influenza (economica) dominante*), 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 (*il quale ci rimanda all’art. 9, comma 3, Tuir*), se ne deriva un aumento del reddito;

Segue >>



Segue >>

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 (**art. 25 del modello di convenzione OCSE**). La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società (**società di persone o di capitali**) non residenti nel territorio dello Stato (**anche residenti in paradisi fiscali**) per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti (**in questo caso il controllo deriva da particolari vincoli contrattuali e, quindi, risulta più ampio rispetto a quello previsto dall'art. 2359 c.c.**)."

Con richiamo a concetto di valore normale

Art. 9, comma 3, T.U.  (arm's length principle)

"Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e i servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi..."



Altre norme interne rilevanti con riguardo alle transazioni intragruppo

- Art. 96 T.U. (limite deducibilità interessi)
- Art. 110, comma 10, 11 e 12 T.U. (operazioni con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata – controllo dall'estero)
- Art. 117 e ss. (consolidato nazionale)
- Art. 130 e ss. (consolidato mondiale)
- Artt. 167 e 168 (regime CFC)

Per aspetti penali → D.Lgs. n. 74/2000 art. 4



Prassi interna ha ancora baricentro su circolare Min. Fin. Gen. Imposte n. 32/9/2267
del 22 settembre 1980 e successiva n. 42/12/1587 del 12 dicembre 1981
(vedi anche C.M. n. 271 prot. n. 10/1059 del 21 ottobre 1997 – C.M. n. 141/E
del 4 giugno 1998 (IRAP))

Superata da linee guida OCSE aggiornate (1995 e successive)
(vedi documento Ministero dell'Economia del 2006 e aggiornamento 2009
inviato all'OCSE)



La Giurisprudenza in Italia

Decisioni anche recenti di Comm. Prov. e Reg.

Beni materiali
Beni immateriali
Servizi
Interessi

ELEMENTO COSTANTE
RICHIAMO PRINCIPI OCSE

Cassazione sent. 11226 del 16/5/2007 (onere della prova)

Cassazione sent. 22023 del 22/6/2006 (onere della prova)

Cassazione sent. 6939 del 14/3/2008 (spese di "regia")

Cassazione sent. 11850 del 17/5/2000 (riaddebito costi a stabile
organizzazione italiana di società estere)



Evoluzione approccio A.F. in Italia

Sensibilità verso operazioni internazionali

D.M. 21 dicembre 1990 art. 6, comma 6:

attività di verifica rivolta anche alle "imprese multinazionali con sede in Italia con rilevanti movimenti finanziari tra le strutture operative"

Fino al 2000 lenta crescita dei controlli sul TP

Dal 2004 introduzione ruling di standard internazionale (art. 8 del DL 30 settembre 2003 n. 269, convertito nella Legge 24 novembre 2003 n. 326) (**operativo dal 28/7/04**)



creazione staff specialistici (Milano, Roma)

Oggi Focus negli accertamenti per aziende sopra i 5 milioni di euro di fatturato



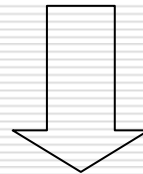
I limiti attuali dell'approccio dell'Amministrazione Finanziaria

- Applicazione rigida dei metodi: gerarchia dei metodi piuttosto che "best method rule")
- Limiti nell'utilizzo dei dati comparabili (fonti)
- Limiti nell'"analisi comparativa":
 - Caratteristiche dei beni trasferiti
 - Analisi funzionale: funzioni, rischi, asset utilizzati
 - Condizioni contrattuali
 - Circostanze obiettive di mercato – contingenze economiche
 - Circostanze economiche soggettive (e.g. company strategies, start up etc.)



L'“arm's lenght principle” (modello OCSE e convenzioni ONU Model TAX)

A fondamento delle misure volte a impedire/limitare le distorsioni derivanti dall'utilizzo del TP la maggior parte dei Paesi ha posto la necessità che le transazioni intragruppo avvengano a condizioni di libera concorrenza (at arm's lenght)



Condizioni che sarebbero state stabilite tra imprese tra loro indipendenti in circostanze simili (prezzo di libera concorrenza).



Principi sovranazionali

In Italia, come nella maggior parte dei Paesi riferimento ai principi OCSE

Art. 9 modello convenzione contro la doppia imposizione (arm's lenght)

Rapporto OCSE 1995 ("Transfer pricing and multinational enterprises")

- I cap. Libera concorrenza e variabili che influenzano il rispetto del principio
- II cap. Metodi tradizionali
- III cap. Metodi reddituali
- IV cap. Safe harbours/APA *
- V cap. Documentazione
- VI cap. Beni immateriali *
- VII cap. Servizi intragruppo *
- VIII cap. Cost contribution agreement

* Vedi aggiornamenti 1996 - 1999



Lavori OCSE di riferimento

- Rapporto OCSE 17.07.2008  attribuzione profitti alle stabili organizzazioni
- Draft su "Business Restructuring" 2008
- Revisione delle linee guida sui metodi (lavori 2009 – 2010)
(concetto di "Best Method Rule")



In Europa la forte sensibilità sul tema maturata dagli anni '90 ha comportato:

Interventi mirati

- Creazione nel 2002 da parte della Commissione Europea di un forum di esperti (European Union Joint Transfer Pricing Forum) 1 esperto per Paese e 10 esperti dalle imprese
 - Codice di condotta
 - ✓ Applicazione convenzione sull'arbitrato (2004 - Revisione dicembre 2009)
 - ✓ Documentazione → Master File → Country Specific (2006)
 - ✓ APA Advance Price Agreement (2007)
 - ✓ Guidelines on low value adding intra-group services → (2010)

Interventi globali

- Common Consolidated Tax Base (gruppi multinaz. di grandi dimensioni)
- Home State Taxation (PMI)



Il codice di condotta UE sulla documentazione

- E' rivolto agli stati UE e alle imprese associate nella UE
- E' una "soft law" (semplice raccomandazione)
- Obiettivo: ridurre i costi di conformità alle normative per i contribuenti e uniformare richieste delle singole A.F.
- Riguarda la documentazione dei prezzi di trasferimento e prevede due set di documenti
 1. Master file
 2. Country specific



- Master File:
E' predisposto dalla **capogruppo** e deve contenere la **descrizione generale** del gruppo, del settore in cui opera, dell'attività svolta e dei criteri di *transfer price* adottati nelle transazioni infragruppo
- Country specific
E' predisposto dalla **singola controllata** e deve contenere la **descrizione specifica** di attività, caratteristiche, ruoli, transazioni, metodi e margini relativi alle transazioni effettuate da quest'ultima

Secondo le raccomandazioni del codice di condotta, responsabile della conservazione e della consegna di entrambi i documenti all'A.F. interessata è il contribuente nazionale sottoposto alla verifica



Differenze negli approcci dei diversi Paesi

Aspetti soggettivi

Transazioni oggetto di esame

Onere della prova

Ambito di applicazione
(internazionale/interno)

Metodi

Prassi

Data base

Altro



Le forme di prevenzione e risoluzione delle controversie

- Procedure amichevoli di accordo tra amministrazioni finanziarie previste dalle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione (art. 25 mod. OCSE)
- Advance Price Agreement (APA) (mod. OCSE 1995)
- Convenzione arbitrale UE
- Safe Harbours

Italia  Ruling di standard internazionale

