

Transfer pricing: dal valore normale alla libera concorrenza

I soggetti coinvolti

La nuova norma



CIRCOLARI

I soggetti coinvolti

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Al fine di evitare il trasferimento della base imponibile e dei profitti da uno stato all'altro, per le così dette multinazionali il testo unico delle imposte sui redditi prevede particolari modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento

COMMENTO

Una delle principali “battaglie” che viene portata avanti ormai da anni con una forte accelerazione proprio in quest'ultimo periodo, è quello sostanzialmente dello spostamento dei profitti da un Paese all'altro da parte delle così dette società multinazionali. Il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), portato avanti dall'OCSE, si basa proprio sul trovare i giusti meccanismi per poter arginare questo fenomeno.

A tutti è nota la vicenda che ha coinvolto l'attuale società più capitalizzata in borsa, Apple, che spostando una parte dei propri profitti in Irlanda, pagava delle tasse veramente irrisorie.

A livello nazionale una delle norme volte ad evitare tale fenomeno si trova collocata nell'articolo [101 del testo unico delle imposte sui redditi](#), e riguarda le operazioni che vengono effettuate con società non residenti nel territorio dello Stato, che:

- direttamente o indirettamente controllano l'impresa nazionale, ovvero
- sono controllate dall'impresa nazionale ovvero
- sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa nazionale.

E' bene specificare che il controllo può essere sia di diritto che di fatto.

Si parla, quindi, di controllo che deve coinvolgere, comunque, una società non residente. Il comma 2, dell'[articolo 5, del decreto-legislativo n. 147 del 2015](#), ha fornito, infatti, una interpretazione autentica della norma richiamata, che resta tutt'oggi valida ancorché la norma, come si vedrà nella seconda parte della presente circolare, ha subito sostanziali modifiche ad opera del decreto-legge n. 50 del 2017. L'articolo 5 menzionato, stabilisce,

letteralmente, che “La disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato”.

Come si è già detto, la norma di cui [all'articolo 110, comma 7, del Tuir](#) ha subito importanti modifiche proprio nel corso del 2017, modifiche che cambiano in modo importante il modo in cui operare al fine di verificare i così detti prezzi di trasferimento.

Transfer pricing - art. 110, co.7 - DPR 917/86

Norma ante DL 50/2017

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

Norma post DL 50/2017

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.

CIRCOLARI

La nuova norma

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Il decreto-legge n. 50 del 2017 ha modificato le modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento tra società controllate, passando dal principio del valore normale al principio della libera concorrenza

COMMENTO

Come si è già avuto modo di dire, il decreto-legge n. 50 del 2017 ha modificato la norma contenuta nel [settimo comma dell'articolo 110 del Tuir](#), che riguarda il transfer pricing, con il fine di avvicinare la nostra disciplina alle linee guida OCSE, e ha introdotto una nuova disposizione attraverso il nuovo [articolo 31-quater del DPR 600 del 1973](#).

Con il transfer pricing si vuole individuare quello che è il valore “normale” dei prezzi, praticati fra le società controllate, con l'immediata conseguenza di individuare anche il relativo profitto. Nei rapporti fra imprese che non sono fra loro “collegate”, si presume, infatti, che i valori di scambio nascano da valutazioni indipendenti e, quindi, non inficiate dal fatto che le controparti facciano parte del medesimo “gruppo”.

Con la norma sul transfer pricing si vuole, quindi, evitare l'erosione della base imponibile nazionale, assicurando che l'imposizione venga correttamente ripartita fra gli stati coinvolti dalle operazioni poste in essere dalle società. Devono, quindi, essere usati prezzi di scambio che siano prezzi “normali” ossia che sarebbero stati praticati fra parti indipendenti.

Prima dell'intervento posto in essere dal decreto-legge n. 50 del 2017, la norma sui prezzi di trasferimento faceva riferimento, nel determinare il prezzo stesso, al valore normale. All'interno del testo unico delle imposte sui redditi, [DPR 917 del 1986, è l'articolo 9](#) a dettare le regole per l'individuazione del valore normale.

Art. 9, co. 3 - DPR 917/86

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.

Il principio del valore normale, però, è stato sostituito dal principio della libera concorrenza, per una serie di ragioni. Innanzitutto perché tale modifica è stata apportata a livello comunitario, in secondo luogo perché è necessario tenere conto anche alle norme costituzionali. L'articolo 41 della costituzione italiana stabilisce, infatti, al primo comma che "L'iniziativa economica privata è libera". Libera deve essere, quindi, anche la determinazione del prezzo di scambio di beni e servizi, che non può essere legato ad un valore normale cioè ad un valore stabilito, giusto per essere chiari, da altri quali, per esempio, i listini, le tariffe, le mercuriali ecc.

Il principio della libera concorrenza, quindi, va al di là del mero valore normale, e dovrebbe far accettare prezzi di scambio, anche infra-gruppo, che non rispettano necessariamente il valore normale ma che tengono conto anche della concorrenza. La norma di cui [all'articolo 110, comma 7 del Tuir](#), ha, dunque, ampliato io margine di manovra ammettendo che la società cedente o prestatrice possa tenere conto dei prezzi che avrebbe praticato se, in un regime, appunto, di libera concorrenza, tali prodotti o servizi fossero stati ceduto o prestati a terzi.

Non solo. La seconda parte del settimo comma appena citato, prevede che la norma sul transfer pricing non trova solo applicazione qualora vi sia un aumento del reddito imponibile del soggetto sottoposto a verifica, ma anche qualora vi sia una diminuzione del reddito stesso. In quest'ultimo caso, però, si deve tenere conto di quanto dispone [l'articolo 31-quater del DPR 600 del 1973](#), articolo introdotto dal medesimo decreto legge n. 50 del 2017.

Tale articolo stabilisce alcune condizioni, che si ripotano in tabella, in presenza delle quali, anche disgiuntamente, la diminuzione di reddito può essere riconosciuta.

Condizioni per la diminuzione del reddito - Art. 31-quater - DPR 600/73

La rettifica in diminuzione può essere riconosciuta

- a) 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 relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, con atto finale e dichiarazioni, fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990, resa esecutiva con [legge 22 marzo 1993, n. 99](#)
- 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 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. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti

Per quanto concerne l'aspetto sanzionatorio, esso è rimasto immutato.

A disporre le sanzioni è sempre [l'articolo 1, comma 6](#), che prevede che in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione ossia il master file e il company file, che consentono il riscontro della conformità al valore normale (o di concorrenza) dei prezzi di trasferimento praticati.

Ricordando che il contribuente che detiene detta documentazione prevista deve darne apposita comunicazione in sede dichiarativa, in assenza di documentazione si rende applicabile la sanzione amministrativa dal 90 al 180 per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

SI RICORDA CHE

- Il transfer pricing riguarda società che hanno i rapporti di controllo indicati nella norma, con società no residenti
- Con interpretazione autentica il Legislatore fiscale ha determinato che il transfer pricing non applica nei rapporti fra società italiane

SCHEMI E TABELLE

Transfer pricing: dal valore normale alla libera concorrenza – I punti salienti

Il principio	Una delle principali “battaglie” che viene portata avanti ormai da anni con una forte accelerazione proprio in quest’ultimo periodo, è quello sostanzialmente dello spostamento dei profitti da un Paese all’altro da parte delle così dette società multinazionali. Il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), portato avanti dall’OCSE, si basa proprio sul trovare i giusti meccanismi per poter arginare questo fenomeno.
L’ambito soggettivo	A livello nazionale una delle norme volte ad evitare tale fenomeno si trova collocata nell’articolo 101 del testo unico delle imposte sui redditi, e riguarda le operazioni che vengono effettuate con società non residenti nel territorio dello Stato, che: <ul data-bbox="443 566 1281 658" style="list-style-type: none">- direttamente o indirettamente controllano l’impresa nazionale, ovvero- sono controllate dall’impresa nazionale ovvero- sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa nazionale. E’ bene specificare che il controllo può essere sia di diritto che di fatto.
L’esclusione	Il comma 2, dell’articolo 5, del decreto-legislativo n. 147 del 2015 , ha fornito, infatti, una interpretazione autentica della norma richiamata, che resta tutt’oggi valida ancorché la norma, come si vedrà nella seconda parte della presente circolare, ha subito sostanziali modifiche ad opera del decreto-legge n. 50 del 2017. L’articolo 5 menzionato, stabilisce, letteralmente, che “La disposizione di cui all’articolo 110, comma 7 , del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato”.
Il nuovo principio di verifica	Il principio del valore normale, però, è stato sostituito dal principio della libera concorrenza, per una serie di ragioni. Innanzitutto perché tale modifica è stata apportata a livello comunitario, in secondo luogo perché è necessario dare uno sguardo anche alle norme costituzionali. L’articolo 41 della costituzione italiana stabilisce, infatti, al primo comma che “L’iniziativa economica privata è libera”. Libera è, quindi, anche la determinazione del prezzo che non può essere legato ad un valore normale cioè ad un valore stabilito, giusto per essere chiari, da altri quali listini, tariffe, mercuriali ecc. Il principio della libera concorrenza, quindi, va al di là del mero valore normale, e dovrebbe far accettare prezzi di scambio, anche infra-company, che non rispettano necessariamente il valore normale ma che tengono conto anche della concorrenza. La norma di cui all’articolo 110, comma 7 del Tuir , ha, dunque, ampliato il margine di manovra ammettendo che la società cedente o prestatrice possa tenere conto dei prezzi che avrebbe praticato se, in un regime, appunto, di libera concorrenza, tali prodotti o servizi fossero stati ceduto o prestati a terzi.
