IL TRANSFER PRICING

Nuovi oneri documentali e penalty -protection in un mutato rapporto fra Fisco e contribuente

Dott. Federico Pellegrini
Dottore commercialista – Revisore legale
Membro Commissione Transfer Pricing
ODCEC Ancona

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ancona

EUTEKNE

CONFINDUSTRIA ANCONA

Ancona, 29 settembre 2023

Fondazione ANKON ODCEC DI ANCONA

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE VERSO I RILIEVI IN MATERIA DI *TRANSFER PRICE* E LE POSSIBILI RISOLUZIONI DELLE CONTROVERSIE

Avvio delle attività ispettive

A) Il Questionario (ex art. 32 co 1 n.ro 4 DPR 600/73)

inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati

B) L'Accesso (ex art. 52 co 1 n.ro 4 DPR 633/72)

Gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso d'impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali … per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Questioni comuni

1) -le notizie, i dati, gli atti, i documenti, i libri e i registri non inviati in risposta agli inviti dell'AF o non esibiti in verifica non possono essere presi in considerazione in favore del contribuente;
2) -le risposte incomplete o non veritiere sono sanzionate con la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro e l'Agenzia delle entrate può procedere alla determinazione induttiva del reddito del contribuente (art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973);
3) -l'esibizione o la trasmissione di atti o documenti falsi ovvero di dati e notizie non rispondenti al vero è sanzionata penalmente (artt. 11, comma 1, D.L. n. 201/2011 e 483 c.p.)

Questionario

- -bilancio di verifica estratto dal sistema gestionale;
- -prospetti di riconciliazione tra la contabilità e le dichiarazioni fiscali;
- -schede di mastro nelle quali sono rilevate le movimentazioni inerenti le operazioni infragruppo
- -informazioni specifiche sulle transazioni ossia:
  - -documentazione relativa ai prezzi di trasferimento in quanto esistente
- OPPURE:
  - -dettaglio e descrizione delle transazioni infragruppo;
  - -dettaglio e descrizione delle transazioni aventi le medesime caratteristiche di quelle precedenti, ma effettuate con soggetti "indipendenti";
  - -modalità di determinazione del valore normale delle transazioni;
  - -contratti, accordi e documentazione che disciplinano le transazioni "infragruppo";
  - -descrizione e documentazione dell'attività esercitata, delle strategie perseguite e delle caratteristiche del mercato di operatività, con riferimento all'impresa e al gruppo;
  - -indicazione delle funzioni, dei rischi assunti e dei beni immateriali impiegati da ciascuna società coinvolta nelle transazioni;
  - -organigramma partecipativo e funzionale del gruppo;
  - -organigramma della società con le mansioni svolte dal personale;

Accesso e ispezione

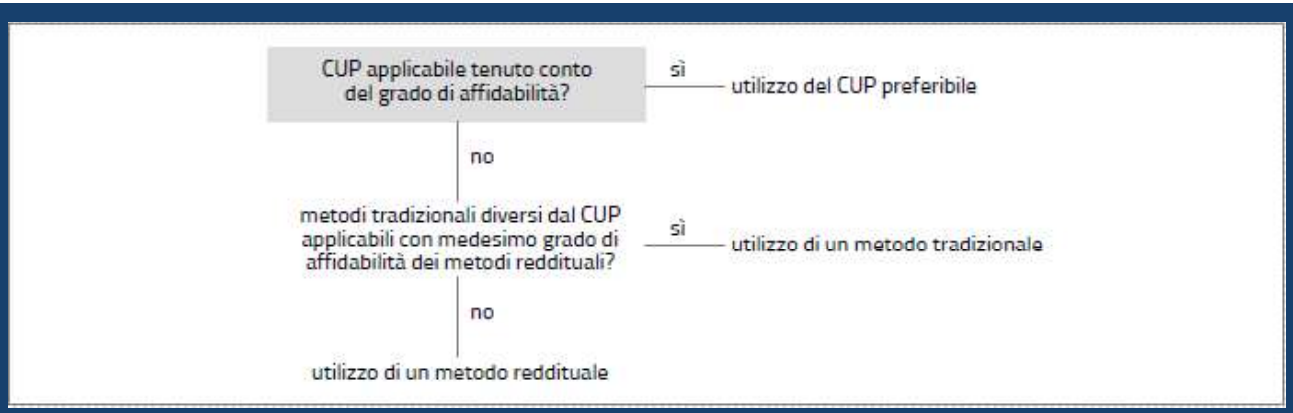
- Il contribuente deve essere informato delle ragioni alla base del controllo, dell'oggetto che lo riguarda (annualità, imposta, tipologia di controllo generale o parziale), della facoltà di farsi assistere da un difensore;
- gli accessi e le ispezioni devono avvenire durante l'orario di esercizio dell'attività;
- il contribuente può chiedere che i documenti amministrativi e contabili siano esaminati presso gli Uffici del professionista di fiducia;
- le osservazioni e i rilievi del contribuente devono essere riportati nel Processo Verbale Giornaliero (PVG);
- la permanenza dei verificatori non può superare il termine di 30 giorni lavorativi, prorogabile per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine, individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio;
- dopo il rilascio del Processo Verbale di Constatazione (PVC), il contribuente può presentare, nei successivi 60 giorni, memorie difensive.

Le rettifiche

Le rettifiche dei prezzi di trasferimento avvengono attraverso:

1. La contestazione della Documentazione TP:
   - adozione di una metodologia di pricing differente da quella adottata dal contribuente;
   - adozione di un set di società ritenute comparabili diverso;
   - adozione di un differente Profit level indicator (PLI), nell'ipotesi in cui sia stato adottato un metodo reddituale
2. La ricostruzione del valore normale delle transazioni (laddove sia assente la Documentazione TP);

Differente Metodologia



art. 4 del DM del 14.5.2018:

- punti di forza e di debolezza di ciascuna metodologia con riferimento alla specifica operazione controllata;
- adeguatezza del metodo utilizzato in considerazione delle caratteristiche economiche rilevanti dell'operazione controllata;
- disponibilità di informazioni affidabili in relazione a operazioni comparabili con soggetti terzi;
- grado di comparabilità tra l'operazione controllata e l'operazione non controllata, considerando anche l'affidabilità di eventuali rettifiche che si rendessero necessarie per eliminare gli effetti delle differenze tra le operazioni stesse.

Differente Metodologia: la diversa «sensibilità» dei metodi

1. **Caratteristiche dei beni e dei servizi scambiati**: qualità, volumi, tipologia
2. **Analisi funzionale**: funzioni svolte rischi assunti assets impiegati
3. **Condizioni contrattuali**: ripartizione delle responsabilità, dei rischi e dei benefici tra le parti
4. **Circostanze economiche**: omogeneità dei mercati nei quali l'impresa del gruppo e l'impresa indipendente operano
5. **Strategie commerciali**: penetrazione del mercato, posizione dominante

Differente Metodologia: Il problema del CUP

Par. 2.16 OCSE 2017: Potrebbe essere difficile individuare una transazione tra imprese indipendenti che sia abbastanza simile ad una transazione tra imprese associate, tale per cui le differenze non abbiano effetti concreti sul prezzo. Ad esempio, una lieve differenza nel bene trasferito nel corso di transazioni tra imprese associate e transazioni tra imprese indipendenti potrebbe influenzare concretamente il prezzo anche se la natura delle attività commerciali intraprese **può essere sufficientemente simile da produrre lo stesso margine di utile complessivo**

Par. 2.18 OCSE 2017: metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento appropriato per determinare il prezzo di libera concorrenza per il trasferimento tra imprese associate di beni fungibili offerti sul mercato senza differenze qualitative (d'ora in poi commodities)

Differente Metodologia: Gli altri metodi tradizionali

Par. 2.30 e 2.47 OCSE 2017 - In un'economia di mercato, la remunerazione per svolgere funzioni analoghe tende a livellarsi tra le diverse attività. Al contrario, i prezzi di prodotti differenti tendono ad eguagliarsi nella misura in cui tali prodotti costituissero dei surrogati l'uno dell'altro. Poiché i margini lordi di profitto rappresentano remunerazioni lorde, dopo aver tenuto conto del costo dei prodotti venduti per le specifiche funzioni svolte (considerando i beni utilizzati e i rischi assunti), le differenze di prodotto sono meno rilevanti.

Differente Metodologia: TNM e Profit Split

Par. 2.68 OCSE 2017 i margini netti (ad esempio, rendimenti sugli attivi, utili di esercizio in rapporto alle vendite e altri possibili indici di utile netto) **sono meno influenzati dalle differenze relative alla transazione rispetto al prezzo, utilizzato invece dal metodo del confronto del prezzo**. Gli indicatori di utile netto, inoltre, risentono meno di alcune differenze funzionali tra le transazioni tra imprese associate e quelle tra parti indipendenti rispetto ai margini di utile lordo. Le differenze esistenti tra le imprese dal punto di vista delle funzioni esercitate si traducono spesso in variazioni delle spese operative. Di conseguenza, ciò può portare all'esistenza di una **vasta gamma di margini di utile lordo ma livelli di indicatori di utile netto sostanzialmente simili**.

Differente Metodologia: sintesi

Atteso che vi sono spesso molteplici ragioni per le quali l'operatore si orienta ad applicare un metodo reddituale, quando la contestazione dell'ufficio è relativa alla mancata adozione dei metodi tradizionali, occorrerà analizzare e soppesare le differenze tra le caratteristiche dei prodotti e/o tra funzioni svolte dal soggetto associato rispetto a quelle svolte dai comparables selezionati dall'Ufficio evidenziando tutti gli elementi che, sulla scorta delle Guidelines OCSE, inficiano l'attendibilità dei metodi tradizionali considerati, primo fra i quali l'esistenza di differenze funzionali tra le entità analizzate e/o l'impiego (o il non impiego) di beni immateriali rilevanti.

Set dei comparables/PLI

(Cass. 12.9.2022 n. 26695) in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui al DPR 917/86 art. 110 co. 7, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni similari poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'OCSE che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (c.d. "TNMM"), a condizione che:

1. sia selezionato il periodo di indagine;
2. siano identificate le società comparabili;
3. siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata;
4. siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e
5. sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività.

Set dei comparables/PLI: i comuni «errori» degli uffici

(Cass. 12.9.2022 n. 26695) in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui al DPR 917/86 art. 110 co. 7, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni similari poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'OCSE che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (c.d. "TNMM"), a condizione che:

1. sia selezionato il periodo di indagine;
2. siano identificate le società comparabili;
3. siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata;
4. siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e
5. sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività.

L'Onere probatorio: l'orientamento della Cassazione

in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 7, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del «transfer pricing», cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, **bensì la sola esistenza di «transazioni» tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali «transazioni» sono intervenute per valori di mercato da considerare normali**" (cfr., più di recente, Cass. 19.5.2021 n. 13571 e già, in senso conforme, Cass. 8.5.2013 n. 10742

L'Onere probatorio: Il possibile sviluppo 1 – componenti positivi

comma 5-bis art. 7 D.Lgs. n. 546/1992.:
All'Amministrazione l'onere di provare le violazioni contestate prevedendo l'annullamento dell'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale

Sentenza n. 45/2023, CTG II grado Lombardia:
è l'Ufficio che, in questa sede, deve provare i presupposti della ripresa e non il contribuente a dover fornire la prova contraria. Laddove, come in questo caso, l'analisi comparativa dell'Ufficio risulti inattendibile, gli avvisi devono essere annullati: indipendentemente quindi dalla attendibilità o meno della analisi offerta dalla parte privata, nel merito delle quali è irrilevante pronunciarsi

L'Onere probatorio: Il possibile sviluppo 2 – componenti negativi

Corte di giustizia tributaria di primo grado Sicilia Siracusa, Sez. V, Sent., (data ud. 11/11/2022) 23/11/2022, n. 3856 – «la Corte ben conosce dall'orientamento recentemente espresso dalla Corte di Cassazione con ordinanza n.31878 depositata il 27.10.2022 …. Questa Corte tuttavia intende discostarsi da tale orientamento. La lettura esegetica dell'incipit del novellato comma 5-bis, articolo 7, del D.Lgs. n. 546 del 1992 non lascia spazio a diverse interpretazioni: "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato". … nuova regola autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova, superando così la portata dell'articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa.

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP)

«…se ne deriva una diminuzione…»

110 co 7 tuir: I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti …, 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.

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP): Le possibilità

31- quater 600/73: La rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7, …, può essere riconosciuta:

a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste
   a) dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi
   b) dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, … ex legge 22 marzo 1993, n. 99,
   c) delle procedure di risoluzione delle controversie in materia fiscale disciplinate dalla direttiva (UE) 2017/1852, del Consiglio, del 10 ottobre 2017;
b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione (joint audits);
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.

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP): Funzionamento in sintesi

Art. 25 modello ocse:

1. Il contribuente, indipendentemente dai rimedi previsti dal diritto interno, presenta il caso all'autorità competente di uno Stato contraente entro **tre/due anni** dalla notifica avviso di accertamento.
2. L'autorità competente, se l'opposizione le sembra giustificata, provvede di conseguenza;
3. se l'opposizione le sembra giustificata ma non è in grado di pervenire ad una soluzione soddisfacente, si adopera per risolvere il caso di comune accordo con l'autorità competente dell'altro Stato contraente;
4. Quando le autorità competenti non riescono a raggiungere un accordo entro due anni dalla data in cui tutte le informazioni richieste per affrontare il caso sono state fornite, le questioni derivanti dal caso saranno sottoposte ad **arbitrato**, salvo che una decisione su tali questioni sia già stata emessa da una corte o da un tribunale amministrativo di uno degli Stati;

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP): Effetti sul processo tributario

Art. 39 Dlgs 546/92 co 1 – ter Il processo tributario è altresì sospeso nei seguenti casi:

a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017. 139

PROCEDURE AMICHEVOLI (MAP): Differenze

Convenzione arbitrale ex legge 22 marzo 1993, n. 99:
- ambito soggettivo limitato;
- ambito oggettivo limitato al TP;
- maggiore certezza del risultato dovuto alla presenza dell'arbitrato (commissione consultiva);
- ambito di applicazione limitato all'unione europea

Procedure di risoluzione delle controversie in materia fiscale disciplinate dalla direttiva (UE) 2017/1852, del Consiglio, del 10 ottobre 2017
- ambito oggettivo non limitato al solo TP;
- maggiore certezza del risultato dovuto alla presenza dell'arbitrato
- possibilità di contestazione in caso di rigetto dell'istanza;
- ambito di applicazione limitato all'unione europea

APA
Advance Pricing Agreement

Riferimenti:

- DPR 600/73 dall'art. 31-ter "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".
- provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21.3.2016 e del 2.11.2021

Note:

- l'ammissibilità dell'istanza è stata subordinata al versamento di una commissione il cui importo varia in funzione del fatturato del soggetto istante, finalizzata a sostenere le rilevanti spese necessarie per far fronte al crescente numero di richieste;
- l'accordo vincola il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per il periodo di imposta in corso alla data della stipula e per i quattro successivi;
- Esiste un meccanismo di roll-back per quanto attiene la validità dell'accordo raggiunto per tutti i periodi di imposta precedenti la stipula per i quali non siano ancora scaduti i termini per l'accertamento;