TRANSFER PRICING / 1

Transazioni Tp, multinazionali con mappatura più difficile

Alessandro Germani

La disciplina del transfer pricing (articolo 110, comma 7 del Tuir) risponde al fatto che le transazioni fra entità assoggettate a un comune controllo siano improntate a prezzi di libera concorrenza. In caso contrario, è frequente che l'amministrazione finanziaria possa intervenire ad accertare tali transazioni, in quanto potrebbero derivarne ricavi inferiori o costi maggiorati, tali da determinare una riduzione di base imponibile per l'entità italiana.

Occorre evidenziare infatti che, a prescindere da situazioni in cui lo spostamento di materia imponibile avvenga a vantaggio di paesi dotati di fiscalità privilegiata (in cui i redditi sono tassati ad aliquote notevolmente inferiori), la tematica del transfer pricing è rilevante anche quando lo spostamento avvantaggia paesi con tax rate simili al nostro, perché lede comunque la potestà impositiva del paese.

Un primo aspetto rilevante è quello relativo alla mappatura delle transazioni che potenzialmente rientrano nella disciplina di transfer pricing. Sebbene vi siano alcune sfumature fra ciò che rileva come controllo ai fini fiscali e la nozione di controllo ai fini civilistici ex articolo 2359 del Codice civile, l'elemento di partenza resta quest'ultimo. Motivo per cui nell'ambito di un gruppo societario ci si deve concentrare sulle transazioni intercompany che rilevano a livello di bilancio della singola entità e/o di bilancio consolidato.

Se dunque si ha a che fare con un gruppo con testa in Italia sicuramente la mappatura potrà essere condotta partendo dai dati che si rinvengono nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione al bilancio. Qualche difficoltà in più potrà aversi in presenza di gruppi multinazionali che potrebbero operare in Italia mediante una stabile organizzazione. Ora, se è vero che la stabile organizzazione non ha obbligo di produrre e depositare un proprio bilancio in Italia, è pur vero che la tenuta contabile è la medesima di un'entità societaria italiana, motivo per cui nell'ambito del piano dei conti adottato si dovranno poter ritrovare tutti gli elementi di costi, ricavi, debiti e crediti di natura intercompany, rilevanti ai fini della disciplina dei prezzi di trasferimento.

Ciò in una duplica ottica: da un lato ex ante in quanto tutte le transazioni intercompany, da quando vengono improntate, debbono conformarsi a prezzi di libera concorrenza; dall'altro ex post in quanto se la società vuole beneficiare della riduzione delle sanzioni in ipotesi di verifica (*penalty protection*) allora dovrà costruire una documentazione ad hoc (master file e documentazione nazionale) del cui possesso dovrà essere dato conto direttamente in dichiarazione dei redditi. È in quest'ultima, infatti, che la mappatura degli elementi intercompany sfocia, in quanto andrà barrato l'eventuale possesso di tale documentazione. Ma oltre a ciò nel rigo RS 106 si dovrà barrare:

- la casella A se l'impresa è direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
- la casella B se l'impresa direttamente o indirettamente controlla società non residente;
- la casella C se l'impresa intrattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società. Nelle colonne 5 e 6 devono essere indicati, cumulativamente, gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito derivanti da operazioni che sono assoggettate a transfer pricing.

I cinque metodi di transfer pricing

In base alla disciplina Ocse, a cui il Dm del 14 maggio 2018 che traccia le linee guida sulla disciplina dei prezzi di trasferimento si conforma, i metodi in questione sono (articolo 4):

- il Cup o confronto di prezzo;
- il resale o prezzo di rivendita;
- il cost pus o costo maggiorato;
- il Tnmm o margine netto della transazione;
- il profit split o metodo di ripartizione degli utili.

Vediamoli in dettaglio. Il primo richiede il confronto di prezzo fra l'operazione controllata rispetto ad altre operazioni comparabili. Può essere di tipo interno o esterno. Si ha ricorso al primo quando l'impresa oltre a vendere intercompany vende anche a terzi, motivo per cui il prezzo infragruppo può essere confrontato con quello applicato a parti terze. Si ha invece il confronto esterno quando si ricorre ad una transazione fra soggetti terzi, qualora sia confrontabile con l'operazione controllata. Il metodo del resale confronta il margine lordo che un acquirente in una operazione controllata realizza nella successiva rivendita in una operazione non controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili. Si addice, in particolare, a fattispecie di intermediazione. Invece il cost plus è una determinazione del prezzo che parte dai costi diretti ed indiretti ai quali viene sommato un margine, che andrà confrontato con quello che rileva in transazioni con parti indipendenti. Fin qui abbiamo passato in rassegna i cosiddetti metodi principali. Ve ne sono poi due di tipo reddituale, ovvero il Tnmm e il profit split.

Il primo, concettualmente simile al cost plus, confronta il margine di una transazione, ottenuto in base alle vendite, ai costi o al totale dell'attivo, con quello realizzato in operazioni fra parti terze. Il profit split, invece, attribuisce a ciascuna impresa una quota parte di utile (o di perdita) determinata in base alla ripartizione che sarebbe stata fatta tra imprese terze. Occorre considerare che la tradizionale gerarchia dei tre metodi principali rispetto a quelli reddituali nel tempo è stata superata, sia a livello Ocse sia (di conseguenza) interno. È prevista soltanto una "preferenza" per i tre metodi principali rispetto ai reddituali, qualora possano essere tutti applicati con lo stesso grado di affidabilità.

All'interno di questa preferenza, poi, a parità di condizioni il Cup resta comunque il metodo principe, nel senso che è da preferire a tutti gli altri. La norma chiarisce poi che non è necessario applicare più di un metodo per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza. Ciò significa che il contribuente può fare ricorso ad un metodo di controllo, ma resta una sua scelta autonoma. Vale anche l'eventuale applicazione residuale, nel senso che il contribuente può applicare un metodo diverso dai cinque citati, qualora dimostri che nessuno di essi può essere applicato in modo affidabile per valorizzare un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza e che tale differente metodo produce un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili. Un corollario importantissimo è infine quello sancito dal comma 6, per cui se l'impresa ha adottato uno dei cinque metodi, la verifica di coerenza da parte dell'amministrazione finanziaria si deve basare sul metodo applicato dall'impresa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA