TRANSFER PRICING / 3

Aggiustamenti di fine anno per riallineare il profitto

Alessandro Germani

Nell'ambito dei prezzi di trasferimento è consuetudine che a fine anno, una volta che si sono consuntivati i conti di tutte le entità del gruppo, vi sia l'esigenza di rivedere il pricing di alcune transazioni per far sì che i prezzi applicati siano di libera concorrenza. Da questo punto di vista, i contratti in essere nel panorama delle multinazionali prevedono espressamente che possano esservi degli aggiustamenti da effettuare a consuntivo, tendenzialmente entro il primo trimestre dell'anno successivo a quello di riferimento.

Una previsione del genere, infatti, consente di fare delle sistemazioni che rientrano nel bilancio dell'anno di riferimento, essendo effettuate entro la data per l'approvazione del progetto di bilancio, seguendo così la competenza sia civilistica sia fiscale. In caso contrario, in presenza di costi non di competenza, l'impresa sarebbe costretta a contabilizzare delle sopravvenienze passive che, come tali, sono fiscalmente indeducibili, salvo il recupero di tali costi attraverso il ricorso a delle dichiarazioni integrative per recuperarne la deducibilità nel periodo fiscale di competenza specifica.

Vediamo con un esempio quale può essere il meccanismo dell'aggiustamento di fine anno. Immaginiamo che vi sia un gruppo in cui la controllante estera sia di natura produttiva mentre la controllata italiana sia una realtà commerciale. In assenza di ricorso al Cup, il prezzo di libera concorrenza viene individuato con il Tnmm. Ipotizziamo che a fine anno, o anche successivamente, ci si accorga che il prezzo della transazione intercompany applicato non sia di libera concorrenza: sarà quindi necessaria una revisione del prezzo affinché lo stesso possa essere considerato *at arm's lenght*, modificando ad esempio il margine reddituale.

Poiché l'impresa italiana è un distributore locale, sarà stato selezionato un Pli (*profit level indicator*) individuato nel Ros (*return on sales*) considerata l'attività commerciale. Supponiamo che l'intervallo di libera concorrenza si collochi fra il 3 e il 4%, mentre il Ros dell'impresa a consuntivo risulti pari al 2 per cento.

Evidentemente esso è esterno rispetto all'intervallo. Pertanto si renderà necessario un aggiustamento tale da incrementare la redditività del distributore nazionale. Quindi la controllante estera emetterà una nota di credito a storno degli acquisti del distributore italiano, con incremento del suo Ros, che si posizionerà quindi all'interno del target.

Anche per ciò che concerne le prestazioni di servizio che riguardano, ad esempio, le management fees, accadrà che in base ai contratti in essere le fatturazioni avverranno in corso d'anno su base preventiva, tarata sui livelli dell'anno precedente o su quanto è stato previsto nel budget dell'anno in corso.

Ma laddove, ad esempio, la capogruppo addebiti i servizi di regia alle varie controllate con una ripartizione dei costi sostenuti che prenda in considerazione il fatturato di ciascuna entità come chiave di allocazione, va da sé che i dati definitivi si potranno avere solo successivamente al 31 dicembre, quando per ognuna delle entità coinvolte sarà individuato il fatturato a consuntivo dell'anno. A seguito di ciò, vi saranno una serie di addebiti e/o accrediti che terranno in considerazione i dati definitivi. Anche in questo caso gli addebiti dovranno essere effettuati prima della chiusura del bilancio di riferimento, in modo tale da rispettare la competenza e tassare o dedurre correttamente i relativi ricavi o costi.

Aspetti Iva degli aggiustamenti

Può essere utile considerare gli aspetti Iva che riguardano gli aggiustamenti in questione. A questo riguardo il working paper della Commissione europea n. 923 del 28 febbraio 2017 ha chiarito le rettifiche da transfer pricing (in aumento o in diminuzione) possono avere implicazioni ai fini Iva, per esempio, laddove una tale rettifica possa considerarsi più o meno come un corrispettivo versato a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile già effettuata.

Tali principi sono stati ripresi dall'agenzia delle Entrate (risposta n. 60 del 2 novembre 18), che ha chiarito che gli aggiustamenti incidono sulla determinazione della base imponibile quando:

- vi sia un corrispettivo, ossia una regolazione monetaria o in natura per tale aggiustamento
- siano individuate le cessioni di beni o forniture di servizi cui il corrispettivo si riferisce
- sia presente un legame diretto tra le cessioni di beni o forniture di servizi e il corrispettivo.

Nel caso di specie non si rilevava un legame diretto tra i predetti contributi/aggiustamenti corrisposti tra le parti e le singole cessioni di beni effettuate tra le medesime. Conseguentemente, l'Agenzia ha concluso per il fatto che gli importi in questione dovessero intendersi, in linea di principio, non rilevanti ai fini Iva e, pertanto, non potessero essere considerati come variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile delle medesime transazioni.

Più di recente, poi, con la risposta n. 884 del 30 dicembre 2021 l'agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento. La vicenda partiva da una fattispecie di transfer pricing e ha riguardato i conseguenti aggiustamenti compensativi di fine anno. Il contribuente, per le vendite di beni alle proprie controllate estere, nella documentazione di Tp adottava il Cup interno ed effettuava un sanity check con il Tnmm. Poiché sulla base di questo era emerso che la redditività si poneva al di sopra del quartile superiore, si è reso necessario emettere delle fatture dall'entità italiana a quelle estere per ridurne la redditività.

L'Agenzia ha confermato che gli aggiustamenti in questione, non essendo correlati con le cessioni originarie dei beni e non concretizzando una rettifica in aumento della base imponibile Iva, debbono essere esclusi dal campo di applicazione dell'Iva.

Sempre sul tema si segnala la risoluzione n. 78/E del 31 dicembre 2021, relativa ad aggiustamenti di fine anno. Infatti durante l'anno i prodotti sono fatturati dalle società alle controllate applicando i prezzi di listino definiti ex ante, alla fine del periodo d'imposta sono definiti gli aggiustamenti sulla base della politica centralizzata di transfer pricing, gli stessi sono poi calcolati nel mese di gennaio dell'anno successivo e fatturati entro il 31 marzo. Ai fini della direttiva Dac 6 recepita col Dlgs 100/2020, si considerano meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione anche gli aggiustamenti di TP operati quando il destinatario è residente in una giurisdizione che non tassa i redditi (o li tassa in maniera irrisoria) o che non è cooperativa. Pertanto siffatti aggiustamenti, effettuati verso controllate non residenti per garantire loro una marginalità in linea con i valori di libera concorrenza, determinando un componente negativo deducibile (circolare 2/E/21) soggiacciono all'obbligo di comunicazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA