TRANSFER PRICING / 5

Tp interno, occorre attivare la clausola anti-elusiva

Alessandro Germani

A lungo nel sistema fiscale italiano si è assistito a contestazioni che facevano riferimento al cosiddetto transfer pricing interno, ovvero alla modalità di fissazione dei prezzi su transazioni fra soggetti domestici, appartenenti allo stesso gruppo. Ciò sebbene la norma del transfer pricing, ovvero l'articolo 110 comma 7 del Tuir, presuppone che la transazione sia posta in essere all'interno del gruppo fra soggetti residenti in paesi differenti, e non entrambi nazionali.

Si trattava di una nozione – quella del Tp interno – che aveva un retaggio che si può far risalire a molti anni orsono quando, ad esempio, alcune regioni del sud Italia potevano beneficiare di aliquote di imposta calmierate, motivo per cui poteva esservi l'interesse a spostare materia imponibile.

Questa nozione – lo si ribadisce, non presente a livello normativo – era stata introdotta di fatto dalla prassi amministrativa (circolare 53/E/99) ed era stata anche confermata, in più occasioni, dalla Cassazione (10802/02, 23551/12, 17955/13), che tuttavia aveva concentrato la propria attenzione e stigmatizzato la fissazione di prezzi fuori mercato atti a trasferire materia imponibile verso imprese che godevano di una minor tassazione in virtù di agevolazioni territoriali. Come dire che non si poteva comunque colpire qualsivoglia transazione intercompany fra imprese nazionali col grimaldello del Tp interno.

Anche perché nell'ambito di un gruppo, e in particolare fra le entità italiane di questo, ben si potranno avere dei rapporti di tipo intercompany. Questi infatti potranno rispondere a diverse logiche di business che portano a varie transazioni infragruppo quali, a titolo esemplificativo:

- quelle fra una società che si occupa della produzione e un'altra che è impegnata nella distribuzione del prodotto
- quelle fra l'entità che accentra su di sé marchi e/o brevetti e le altre a cui vengono concessi in utilizzo
- quelle fra la holding che assomma su di sé una serie di funzioni centrali e di indirizzo e provvede a riaddebitarle alla proprie controllate.

In tutti questi casi l'agenzia delle Entrate tendeva a colpire queste transazioni mediante il Tp interno.

In questo contesto, pertanto, è stato particolarmente utile l'intervento effettuato con l'articolo 5 comma 2 del decreto internazionalizzazione (Dlgs 147/15) che ha finalmente stabilito, con norma di interpretazione autentica, come tale valida anche per il passato (e quindi per i numerosi contenziosi in essere), che la disciplina del Tp estero va interpretata come non applicabile alle operazioni fra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato. Pertanto, gli accertamenti riguardanti operazioni infragruppo domestiche non possono essere fondati solo sull'articolo 9 del Tuir, ma occorrerà attivare la clausola antielusiva generale del nuovo articolo 10-bis della legge 212/00, dimostrando altresì il vantaggio fiscale indebito ottenuto.

Ciò non significa, tuttavia, che una transazione infragruppo fra due soggetti residenti possa essere effettuata senza tenere a riferimento dei canoni di mercato per il semplice fatto che la disciplina del transfer pricing estero non si applica. Occorre, infatti, ricordare che le Entrate hanno la possibilità di contestare le transazioni quando ricorrano i presupposti della antieconomicità.

Se è vero, infatti, a vantaggio del contribuente, che la strategia del gruppo è differente da quella del singolo e può giustificare per svariati motivi il mantenimento di strutture societarie in perdita (Cassazione 10062/01) in quanto la perdita di un'entità può essere funzionale alle attività di altre società del gruppo (Cassazione 10802/02), di recente sempre la Cassazione (sentenze 11053/2021 e 8176/ 2021) ha confermato che le transazioni infragruppo interne non sono soggette alla valutazione del valore normale ex articolo 9 del Tuir, ma che, tuttavia "lo scostamento dal valore normale del prezzo di transazione può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità".

La sentenza del 15 settembre 2021 n. 24856 ha però stabilito che la contestazione dell'Ufficio non può tradursi in un sindacato sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, è inattendibile.

I possibili rimedi

Nella sostanza il tema degli addebiti intercompany fra società residenti attiene al concetto di inerenza del costo sostenuto. Per questo motivo, diventa fondamentale produrre una documentazione, formata dai contratti che regolano puntualmente la prestazione, dalle fatture di addebito con descrizioni non generiche, da un'analisi funzionale delle entità coinvolte che dimostri l'interesse per il soggetto ricevente e la capacità di effettuare le prestazioni addebitate da parte del prestatore. D'altronde nel caso di una holding che assomma su di sé una serie di funzioni, nella logica di mantenere "snelle" le entità operative, limitandosi quindi al riaddebito delle funzioni centrali alle proprie controllate, mediante un'allocazione dei costi sostenuti che sia comunque improntata a delle chiavi oggettive (il numero delle licenze per i costi It, il fatturato in generale per molti addebiti), non dovrebbe essere difficile giustificare gli addebiti.

Pur trattandosi di prestazioni domestiche, il richiamo ad un pricing che sia formato da costi diretti ed indiretti sostenuti incrementati di un margine del 5%, come previsto dal Tp estero per i servizi a basso valore aggiunto, è comunque in grado di dimostrare l'utilizzo di un parametro di mercato, soprattutto se si tratta di funzioni "no core", quali quelle che possono essere prestate da una holding, anche se l'analisi andrà sempre condotta caso per caso.

Un ulteriore elemento sfruttabile ai soli fini Ires, anche se non in grado da solo di giustificare l'inerenza o l'assenza di antieconomicità, consiste nel fatto che le entità coinvolte aderiscano ad un consolidato fiscale nazionale. In questo ambito, peraltro, si potrebbe fare leva su alcuni precedenti giurisprudenziali che vanno in aiuto del contribuente.

Per la Ctp Reggio Emilia 45/10 l'attivazione di un consolidato fiscale attenua gli effetti del Tp interno, poiché a fronte di minori costi deducibili (non inerenti) vi saranno minori ricavi imponibili, pena la violazione del principio di doppia imposizione. Per la Ctr Milano n. 2486/15/2018, i costi per servizi intercompany resi tra soggetti che hanno aderito al consolidato fiscale ex articolo 117 del Tuir sono deducibili, in quanto il vantaggio per l'attività d'impresa prevale sulla diversa soggettività giuridica delle società alle quali il vantaggio è riferito, se le società partecipano a un gruppo che unitariamente considerato funziona come una sola impresa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA