Aggiustamenti da transfer pricing in linea con il metodo prescelto

PREZZI INTERCOMPANY

Le valutazioni sulle transazioni in vista di fine anno

Irrilevanti ai fini Iva se non direttamente collegabili alle operazioni

Alessandro Germani

In prossimità della fine dell'anno le imprese interessate dalla tematica dei prezzi di trasferimento devono effettuare le dovute valutazioni. In questo ambito, dal 2010, esiste un regime di oneri documentali che dà la possibilità al contribuente di ottenere la disapplicazione delle sanzioni (cosiddetta penalty protection) in caso di verifica.

Il decreto ministeriale 14 maggio 2018 ha ulteriormente chiarito molti aspetti della materia dopo una lunga fase di pubblica consultazione.

Ci sono due aspetti – entrambi sostanziali – da tenere in debita considerazione, relativi ai cosiddetti aggiustamenti compensativi (o year-end adjustments) e all'inerenza sostanziale degli addebiti al di là delle previsioni contrattuali. Ma vediamoli in dettaglio.

La politica dei prezzi di trasferimento deve essere illustrata attraverso il master file e la documentazione nazionale. Tuttavia è ipotizzabile che a fine anno, o anche successivamente, ci si accorga che il prezzo della transazione intercompany non può considerarsi di libera concorrenza in applicazione del metodo – principale o reddituale – che l'impresa ha adottato nell'ambito della propria politica di Tp. In tale circostanza è opportuno che vi sia una revisione del prezzo affinché lo stesso possa essere considerato at arm's lenght, modificando, ad esempio, il margine reddituale.

Ipotizziamo che l'impresa italiana sia un distributore locale e che, per le caratteristiche del business, si sia optato per un metodo reddituale quale il Tnmm (transactional net margin method). Andrà quindi selezionato un Pli (profit level indicator) che, in tali casi, è spesso individuato nel Ros (return on sales) attesa l'attività commerciale.

Se l'intervallo di libera concorrenza si colloca fra il 3 e il 4%, mentre il Ros dell'impresa a consuntivo risulta pari al 2%, si renderà necessario un aggiustamento tale da incrementare la redditività del distributore nazionale. Di conseguenza la controllante estera emetterà una nota di credito a storno degli acquisti del distributore italiano, con incremento del suo Ros che si potrà posizionare nel target.

La sistemazione andrà effettuata prima della fine dell'anno o comunque della chiusura del bilancio, ma in ogni caso entro il termine per la presentazione della dichiarazione. Sotto il profilo Iva il working paper Ue n. 923 del 28 febbraio 17 ha chiarito che gli aggiustamenti incidono sulla determinazione della base imponibile:

- in presenza di un corrispettivo in denaro o natura;
- se sono individuate le cessioni o le prestazioni a cui il corrispettivo si riferisce;
- se vi è un legame diretto fra le une e l'altro.

Spesso, quindi, l'aggiustamento utile ad allineare il margine a consuntivo con quello target costituisce un'operazione fuori campo Iva in quanto difficilmente riferibile a singole transazioni (si confronti, sul punto, la risposta dell'agenzia delle Entrate n. 60 del 2 novembre 2018).

Venendo invece alla seconda tematica – quella legata all'inerenza degli addebiti – è importante analizzare le conclusioni della sentenza della Cassazione 23698 del 1° ottobre 2018. In essa i giudici hanno affermato il principio secondo cui la deduzione delle spese di regia è ammessa in presenza di documentazione attestante la reale prestazione di servizi da parte della controllante a favore della controllata e l'inerenza funzionale degli stessi all'attività di impresa, non essendo sufficiente la mera pattuizione contrattuale degli addebiti.

La pronuncia dei giudici di legittimità appare importante laddove si è in presenza di società (o anche branch) italiane di gruppi esteri che deducano spese di regia addebitate dalla capogruppo straniera. In questi casi, infatti, al di là del dato formale della previsione contrattuale, andando più nella sostanza occorrerà verificare:

- la presenza di apposita documentazione che attesti la reale prestazione dei servizi;
- l'inerenza funzionale degli stessi sotto il profilo della necessità o utilità di questi per lo svolgimento dell'attività.

In senso conforme si vedano anche le Cassazioni 16480/2014, 26435/2017 e 23164/2017.

Tutto ciò comporta la necessità che si faccia una mappatura e raccolta di tutta quella documentazione (linee guida, workshop, seminari, e-mail) atta a testimoniare che le attività sono state realmente prestate dalla controllante e che vi è uno specifico interesse della controllata.

Da un lato, quindi, l'aspetto degli aggiustamenti compensativi andrà opportunamente riflesso negli oneri documentali di transfer pricing, dall'altro gli stessi presuppongono la raccolta della documentazione a supporto atta a provare l'esistenza delle prestazioni e l'inerenza funzionale per la controllata in base ad un approccio sostanzialistico.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

SOTTO LA LENTE

1. Aggiustamento compensativo
In base alle Linee Guida Ocse sui prezzi di trasferimento del luglio 2017 si tratta dell'aggiustamento nell'ambito del quale il contribuente dichiara ai fini fiscali un prezzo di trasferimento che, a suo parere, è un prezzo di libera concorrenza per una transazione tra parti associate, anche se tale prezzo è diverso da quello effettivamente pattuito tra imprese associate.
L'aggiustamento è effettuato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi

2. La procedura
Come individuato nel Report del Joint transfer pricing Forum della Commissione europea gli aggiustamenti devono essere effettuati nella contabilità del contribuente (e non extra contabilmente) e devono essere esplicitati nella documentazione di Tp

3. L'esempio
Immaginiamo una società francese la quale controlla una società che si pone quale distributore a rischio limitato sul territorio italiano.
Si supponga che venga scelto come metodo per giustificare le transazioni intercompany il Tnmm e che, per le caratteristiche della società italiana, il profit level indicator (Pli) sia individuato nel Ros (return on sales).
Ipotizziamo che il Ros della società italiana sia pari all'1,8 per cento.
Andando a considerare l'articolo 6 del Dm 14 maggio 2018 l'indicatore della società dovrà essere ricompreso nell'intero intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza.
Sulla base dei valori mostrati dai competitors prescelti, supponiamo che l'intervallo in questione parta da un valore pari a 2,3%, il primo interquartile si collochi a 2,7% e la mediana a 3,3 per cento.
In tali circostanze appare chiaro che si rende necessaria l'emissione di una nota di credito dalla società francese alla italiana in modo tale che gli acquisti di quest'ultima si riducano e, di conseguenza, si incrementi il suo Ros per raggiungere il livello target

4. Il dubbio
Non è ancora chiaro, alla luce del predetto articolo 6, se ogni valore dell'intervallo possa considerarsi valido o ci si debba attestare sul primo interquartile o addirittura sulla mediana, posto che le varie ipotesi comporterebbero effetti differenti per ciò che concerne la quantificazione dell'aggiustamento compensativo. Sul punto sarebbe comunque auspicabile un chiarimento da parte dell'agenzia delle Entrate