Fisco internazionale. Le novità del 2015

No al transfer pricing estero tra imprese residenti

Davide Cagnoni
Alessandro Germani

Le **novità legislative** introdotte nel 2015 hanno modificato significativamente e in senso favorevole ai contribuenti, la disciplina del **transfer pricing**, sia interno sia estero, con l'obiettivo di dare **maggiore certezza** alle operazioni infragruppo.

Il primo intervento ha riguardato il Tp interno, che non è mai stato codificato, in quanto il legislatore, con l'articolo 110 comma 7 del Tuir, ha inteso disciplinare le sole transazioni *intercompany* fra soggetti residenti in Stati differenti. Il principio è stato confermato sia dalla prassi (circolare 53/E/99) sia, in più occasioni, dalla Cassazione (10802/02, 23551/12, 17955/13), che ha tuttavia stigmatizzato la fissazione di prezzi fuori mercato, atti a trasferire materia imponibile verso imprese che fruivano di una minor tassazione in virtù di agevolazioni territoriali.

Successivamente si è sviluppato l'ampio filone dell'antieconomicità, attivabile mediante l'accertamento analitico-induttivo, fondato sulla sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Dalla giurisprudenza favorevole ai contribuenti è emerso 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);
- l'attivazione di un consolidato fiscale attenua gli effetti del Tp interno poiché a fronte di minori costi deducibili (in quanto non inerenti) vi saranno anche minori ricavi imponibili, pena la violazione del principio di doppia imposizione (Ctp Reggio Emilia 45/10).

Di recente sempre la Cassazione (12844/15), ribadendo i concetti delle sentenze 7955/13 e 12502/14, ha riaffermato l'applicabilità, anche alle transazioni domestiche, del valore normale (articolo 9 Tuir), come principio generale del valore di mercato esplicativo del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria. In realtà, invece, andrebbe considerato che il valore normale deve essere confinato ai casi in cui vi siano corrispettivi in natura, o negli altri casi in cui lo stesso venga espressamente richiamato dal Tuir.

In questo contesto, l'articolo 5, comma 2 del decreto internazionalizzazione ha finalmente stabilito, con norma di interpretazione autentica valida anche per il passato, 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 Tuir, ma occorrerà attivare la clausola antielusiva generale del nuovo articolo 10-bis della legge 212/00, dimostrando altresì il vantaggio fiscale indebito ottenuto.

Va quindi salutata con favore la novità legislativa, probabilmente introdotta proprio per contrastare l'opinabile orientamento della Cassazione, anche se forse sarebbe stato preferibile esplicitare il principio secondo cui il valore normale può essere utilizzato solo se richiamato da altre disposizioni legislative. Sarebbe quindi opportuno un chiarimento amministrativo che prenda atto che il mero scostamento del corrispettivo dal valore normale non è sufficiente a giustificare la rettifica ai fini delle imposte dirette.

L'altra importante novità è contenuta nel Dlgs 158/15, di riforma del diritto penale tributario, che ha riscritto l'articolo 4 del Dlgs 74/00 relativo alla fattispecie della dichiarazione infedele. Infatti, da sempre il Tp estero, rappresentando un fenomeno valutativo, è stato ricompreso nell'articolo 4, visto come habitat naturale rispetto agli articolo 2 («dichiarazione fraudolenta mediante false fatture o documenti») e 3 («dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici»), utilizzati per fattispecie non valutative e dunque molto più gravi. In particolare, è stata inserita la previsione volta a derubricare sia la non corretta classificazione e valutazione di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti e riscontrabili in bilancio, sia la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. Se si aggiunge, poi, la sostituzione, nel corpo dell'articolo 4, del termine «fittizi» con quello «inesistenti», la fattispecie del Tp estero, riguardando operazioni effettivamente poste in essere e quindi mai inesistenti, fuoriesce finalmente dalla sfera penale, per restare confinata nell'ambito amministrativo delle sole sanzioni tributarie che più correttamente le compete.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il punto

01 | TRANSFER PRICING ESTERO
La disciplina dei prezzi di trasferimento è contenuta nell'articolo 110 comma 7 del Tuir ed è finalizzata a contrastare quelle operazioni, effettuate all'interno del perimetro di gruppo (articolo 2359 del Codice civile) fra soggetti residenti in Stati differenti, qualora dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi derivi una riduzione dei ricavi o una maggiorazione dei costi, sostituendo il corrispettivo pattuito con il valore normale stabilito dall'articolo 9 del Tuir. Contrariamente a quanto si possa pensare, il TP estero viene applicato indipendentemente dal fatto che venga dirottata materia imponibile in Paesi con livelli inferiori di tassazione, oppure simili all'Italia, perchè lo scopo della norma è di salvaguardare la mera potestà impositiva dello Stato nelle transazioni delle proprie imprese con quelle del gruppo, ma residenti in altri Stati che potevano beneficiare di agevolazioni territoriali e quindi di una minore fiscalità

02 | TRANSFER PRICING INTERNO
Si tratta di una costruzione che non trova riscontro nella lettera dell'articolo 110 comma 7 del Tuir, che da sempre fa riferimento alle sole transazioni fra società del medesimo gruppo, ma residenti in Paesi differenti. La norma è stata utilizzata in passato per aggredire quelle operazioni che si caratterizzavano per lo spostamento di materia imponibile all'interno dello Stato a favore delle imprese del gruppo

03 | INTERNAZIONALIZZAZIONE
L'articolo 5 del Dlgs 147/15 ha stabilito, con norma di interpretazione autentica, quindi valida anche per il passato, che la disciplina del TP estero deve essere interpretata come non applicabile alle operazioni fra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato. Il *wording* della norma sembra ribadire un concetto già chiaro dalla lettura dell'articolo 110 comma 7 del Tuir, ma forse sarebbe stato meglio chiarire il concetto secondo cui il ricorso al valore normale è lecito, solo quando è richiamato espressamente dalla normativa delle imposte sui redditi

04 | RIFORMA SANZIONI PENALI
Storicamente, nelle verifiche riguardanti il TP estero, per via degli importi spesso elevati che comportavano il superamento delle franchigie, si finiva con la segnalazione alla procura della Repubblica di fattispecie valutative, che andrebbero ricondotte nell'ambito naturale delle sanzioni tributarie. Le modifiche apportate dal Dlgs 158/15 all'articolo 4 del Dlgs 74/00, mettono la parola fine a queste modalità, riconoscendo che le operazioni di TP sono effettive e non possono quindi mai dar luogo a componenti inesistenti