

Firmato il Decreto del MEF in materia di Transfer pricing

Il 14 maggio 2018, è stato firmato dal MEF il Decreto in materia di prezzi di trasferimento nelle operazioni transfrontaliere tra imprese associate



Giovanni Arcuri

Master in Diritto tributario,
Il Sole 24 Ore Business School,
Tax consultant presso lo Studio Legale Tributario
Santacroce & Associati, Milano

A seguito dei numerosi contributi inviati da studi professionali, associazioni di categoria, enti di ricerca ed esperti, l'8 maggio scorso si è tenuto, presso il MEF, il tavolo di lavoro per discutere circa le novità riguardanti l'inserimento di elementi specifici per la determinazione dei prezzi di trasferimento, i servizi infragruppo a basso valore aggiunto, l'aggiornamento delle disposizioni relative alla documentazione in materia di transfer pricing ed i chiarimenti in relazione all'analisi di comparabilità che deve essere effettuata per l'applicazione dell'arm's length principle.

I. Il nuovo Decreto in materia di prezzi di trasferimento nelle operazioni transfrontaliere tra imprese associate	327
II. Le novità del Decreto rispetto alla bozza del MEF ...	327
III. Il concetto di controllo.....	328

I. Il nuovo Decreto in materia di prezzi di trasferimento nelle operazioni transfrontaliere tra imprese associate

Il 14 maggio 2018 è stato firmato dal Ministero Economia e Finanze (MEF) il Decreto in materia di prezzi di trasferimento nelle operazioni transfrontaliere tra imprese associate^[1].

Il Decreto ha attuato le novità apportate dall'art. 59 del Decreto Legge (D.L.) n. 50, del 24 aprile 2017, ossia l'eliminazione, dal comma 7 dell'art. 110 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), del riferimento al valore normale e l'inserimento del nuovo art. 31-*quater* TUIR, atto a disciplinare le diverse modalità di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito, a seguito di rettifiche definitive effettuate da Stati esteri.

Mette conto ricordare che fino al 21 marzo 2018, il MEF ha dato la possibilità, agli operatori interessati, di commentare, suggerire proposte e chiarire le tematiche relative alle modifiche apportate dal D.L. n. 50/2017 alla normativa nazionale sui prezzi di trasferimento. Sono stati davvero numerosi i contributi inviati da studi professionali, associazioni di categoria, enti di ricerca ed esperti a seguito della consultazione; precisamente il MEF ha ricevuto 38 richieste^[2].

A seguito della suddetta consultazione pubblica, l'8 maggio scorso, si è tenuto presso il MEF il tavolo di lavoro composto da rappresentanti del Dipartimento delle Finanze, dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza al fine di discutere delle seguenti novità:

- 1) definizione di imprese associate e indipendenti, di partecipazione, di operazione controllata e non controllata, e di indicatore finanziario;
- 2) chiarimenti in relazione all'analisi di comparabilità che dev'essere effettuata per l'applicazione del principio di libera concorrenza;
- 3) "gerarchia dei metodi di *transfer pricing*", che stabilisce quali metodi siano da preferire a parità di affidabilità;
- 4) ammissione di una procedura semplificata per il calcolo della remunerazione dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto.

II. Le novità del Decreto rispetto alla bozza del MEF

Prima dell'approvazione del Decreto, la bozza del MEF, rubricata "*Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110 comma 7 del Testo Unico delle Imposte sui redditi approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento*", era stata suddivisa in 7 articoli:

- ♦ art. 1. Ambito di applicazione;
- ♦ art. 2. Definizioni;

^[2] MEF, Consultazione sui prezzi di trasferimento: pubblicati i commenti degli operatori, 5 aprile 2018, in: http://www.mef.gov.it/focus/article_0040.html (consultato il 16.07.2018).

^[1] Pubblicato in: G.U. Serie Generale n. 118 del 23 maggio 2018.

- art. 3. Nozione di comparabilità;
- art. 4. Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento;
- art. 5. Aggregazione delle operazioni;
- art. 6. Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza;
- art. 7. Ulteriori disposizioni applicative.

Il Decreto approvato risulta oggi composto da 9 articoli, 6 dei quali immutati rispetto alla bozza, uno, l'art. 7 (nella bozza del Decreto era rubricato "Ulteriori disposizioni applicative") è stato modificato, e altri due (artt. 8 e 9) sono stati inseriti all'interno del medesimo Decreto. Difatti, si parla di un cd. "sostanziale mantenimento"^[3], poiché nel Decreto definitivo, rispetto alla bozza, non sono state apportate modifiche rilevanti e di carattere sostanziale.

L'art. 7 del Decreto, in tema di "Servizi a basso valore aggiunto", prevede un approccio semplificato per la valorizzazione di servizi a basso valore aggiunto. Più in particolare, l'art. 7 prevede la possibilità per il contribuente di seguire il cd. "approccio semplificato" in base al quale, "previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi"^[4].

In base al comma 2 dell'art. 7 del Decreto, sono considerati servizi a basso valore aggiunto quei servizi che:

- a) hanno natura di supporto;
- b) non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale;
- c) non richiedono l'uso di beni immateriali e unici, e non contribuiscono alla creazione degli stessi;
- d) non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio né generano in capo al medesimo l'insorgere di un tale rischio.

Inoltre, sempre l'art. 7 non considera a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti.

L'art. 8 del Decreto, rubricato "Documentazione" prevede, invece, che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate:

- siano aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento;
- siano stabiliti i requisiti di idoneità della suddetta documentazione, in funzione dell'accesso al regime di cui

all'art. 1, comma 6, ed all'art. 2, comma 4-ter, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 471/1997.

Inoltre, è necessario che la documentazione sia considerata idonea nei casi in cui fornisca agli organi di controllo le informazioni necessarie per una corretta analisi dei prezzi di trasferimento, a prescindere dalla scelta del metodo di valorizzazione delle operazioni controllate o dalla selezione dei soggetti o delle operazioni comparabili, ed anche nel caso in cui contenga omissioni o inesattezze parziali che non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 9 del Decreto, rubricato "Ulteriori disposizioni applicative", fa, infine, rinvio ai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'emanazione di ulteriori disposizioni a carattere applicativo in materia di prezzi di trasferimento, che dovranno tenere conto in modo particolare delle Linee Guida dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), come periodicamente aggiornate.

III. Il concetto di controllo

Una delle principali tematiche a cui fa riferimento il Decreto è quella legata alla definizione di controllo. Secondo l'art. 2 del Decreto per "imprese associate" deve intendersi "l'impresa residente nel territorio dello Stato e le società non residenti allorché: (1) una di esse partecipa, direttamente o indirettamente nella gestione, nel controllo o nel capitale dell'altra, o (2) la stessa persona o più persone partecipano direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese".

Per "partecipazione nella gestione, nel controllo o nel capitale" deve intendersi: "(a) la partecipazione che una persona o un'impresa detiene, direttamente o indirettamente, per oltre il 50 per cento nel capitale di un'altra impresa; oppure (b) l'influenza dominante che una persona o un'impresa ha sulle decisioni commerciali o finanziarie di un'altra impresa".

Nel corso degli anni il rapporto di controllo nella disciplina dei prezzi di trasferimento è stato oggetto di numerosi dibattiti.

In un primo momento, la dottrina ha abbracciato la nozione civilistica di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, del Codice civile (c.c.), secondo cui tra le società considerate controllate rientrano "1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa"^[5].

Dal punto di vista fiscale, l'art. 110 comma 7, TUIR richiede che i soggetti economici tra cui avviene la transazione non siano indipendenti tra loro, nel senso che tra gli stessi è necessario che ci sia un rapporto di controllo ovvero che gli stessi siano soggetti al comune controllo di una terza entità.

[3] GIANLUCA ODETTO, Per l'impresa scelta limitata dei metodi per il Transfer pricing, in: Eutekne.info – il Quotidiano del commercialista, 15 maggio 2018.

[4] MADDALENA GNUDI, Transfer pricing: servizi a basso valore aggiunto con approccio semplificato, in: IPSOA, 23 maggio 2018. L'autrice sostiene che "[...] al costo determinato si dovrà dunque applicare quindi un mark-up pari al 5% che non deve essere giustificato con un'analisi di comparabilità come si fa per gli altri prezzi di trasferimento, ma lo si ritiene in tale misura già congruo".

[5] SIEGFRIED MAYR, La rettifica dei costi e dei ricavi ex artt. 53 e 56 D.P.R. 597/1953, presupposti soggettivi, in: Bollettino tributario, 1975, p. 1245.

Tale articolo, però, non fa alcun riferimento all'art. 2359 c.c., con la conseguenza che la nozione di controllo, in materia di *transfer pricing*, presenta un significato più ampio rispetto al significato che si evince dalla sola nozione civilistica di controllo. Ciò ha lasciato ampio spazio di critiche e commenti da parte della dottrina e giurisprudenza.

Nel lontano 28 novembre 1995, la Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, con la sentenza n. 1416, ha affermato che "il concetto di controllo, rilevante ai fini dell'applicazione della normativa di cui all'art. 76, comma 5, del D.P.R. n. 597 del 1973, deve essere interpretato alla luce dell'art. 2359 c.c. e, quindi, correlato alle distinte fattispecie da tale norma previste".

Successivamente, e più di recente, la Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia, con la sentenza 12 giugno 2013, n. 83, ha dichiarato che "la nozione di controllo cui si riferisce l'art. 110, comma 7, del TUIR, corrisponde sostanzialmente a quella disciplinata dall'art. 2359 c.c."

Negli anni Ottanta e, dunque, prima delle pronunce appena citate, l'Amministrazione finanziaria con la "storica" Circolare del Ministero delle Finanze n. 32/E, del 22 settembre 1980, ha chiarito il significato relativo al concetto di controllo, ribadendo che la nozione civilistica, in riferimento all'art. 110 TUIR, appare troppo limitativa^[6].

In questa sede, l'Amministrazione finanziaria ha stabilito che, ai fini della definizione di controllo, hanno rilevanza non soltanto i presupposti giuridico formali dell'art. 2359 c.c., ma anche le mere situazioni di fatto: situazioni di collegamento costituite "dall'influenza economica" di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra, che permettono di giungere ad un'alterazione dei prezzi di trasferimento.

In buona sostanza, secondo l'Amministrazione finanziaria, nel *transfer pricing* non è applicabile la semplice nozione civilistica di controllo societario (di cui all'art. 2359 c.c.). Il concetto è, infatti, molto più ampio.

Inoltre, secondo la stessa citata Circolare, il concetto di controllo dev'essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze, quali, in particolare:

- 1) la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa;
- 2) l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle *joint ventures*);
- 3) il diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società;
- 4) i membri comuni del consiglio di amministrazione;
- 5) le relazioni di famiglia tra le parti;
- 6) la concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria;

- 7) la partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita;
- 8) la partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi;
- 9) il controllo di approvvigionamento o di sbocchi;
- 10) la serie di contratti che modellino una situazione monopolistica;
- 11) in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

Tale elenco non deve ritenersi esaustivo e la sussistenza di uno solo degli elementi di fatto sopraindicati non consente sempre di pervenire alla conclusione affermativa sull'esistenza del controllo richiesto dalla norma.

Di recente, la Suprema Corte di Cassazione, nella propria sentenza n. 8130 del 22 aprile 2016, ha anch'essa considerato troppo limitativa la nozione civilistica contenuta nell'art. 2359 c.c., richiamando il concetto di "influenza economica potenziale o attuale", già presente nella "storica" Circolare.

I principi ribaditi nella sentenza della Corte di Cassazione n. 8130 del 2016 sono stati richiamati anche dalla Circolare Assonime n. 17/2017^[7]; dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 2826 dell'11 aprile 2017 e dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 27018 del 15 novembre 2017.

Per concludere, relativamente al rapporto di controllo, di cui all'art. 110 comma 7, TUIR il Decreto sembra riprendere del tutto il concetto già dettato sia dalla "storica" Circolare che dalla giurisprudenza secondo cui, nella disciplina dei prezzi di trasferimento, il concetto di controllo non dovrà vedere l'orizzonte al dato formale dell'art. 2359 c.c., ma dovrà essere "ampliato" ad ogni ipotesi di influenza dominante.

[6] Si veda a tal proposito, GIOVANNI ARCURI, La nozione di controllo nel *Transfer Pricing*, 15 giugno 2017, in: <http://www.altalex.com/documents/news/2017/06/15/transfer-pricing-nozione-di-controllo> (consultato il 16.07.2018).

[7] Circolare 17/2017: Redditi 2017-SC – IRAP 2017, in: <http://www.assonime.it/attivita-editoriale/circolari/Pagine/circolare-17-2017.aspx> (consultato il 20.07.2018). Cfr. § 2.2.1.