

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

FPC 2020 - IL TRANSFER PRICING METODOLOGIE APPLICATIVE E NOVITÀ

19 novembre 2020

Sala Conferenze ODGEC Padova

Claudio Carrara



Framework internazionale: OCSE

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - 2013

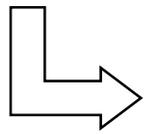
Linee guida OCSE (2017)

- Misure da attuare sia a livello di ordinamento interno che sul piano convenzionale
- Finalizzate a garantire un maggior allineamento tra la localizzazione dei redditi soggetti ad imposizione e il luogo in cui l'attività economica viene esercitata

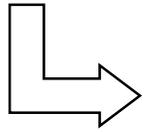


Il recepimento in Italia

D.L. 24.04.2017, n. 50: adeguamento ai principi OCSE e alle *best practices* internazionali



art 110 co. 7 TUIR



art 31-quater DPR 600/73

Decreto 14.05.2018: linee guida per l'applicazione delle modifiche introdotte dal DL 50/2017

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.05.2018



art 110 co. 7 TUIR

Arm's length principle

«...con riferimento alle *condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili...*»

Il riferimento al principio di libera concorrenza è coerente con la *ratio* sottostante la disciplina sui prezzi di trasferimento, che si pone l'obiettivo di garantire che i rapporti tra imprese appartenenti al medesimo gruppo multinazionale si svolgano alle medesime condizioni previste nei rapporti con soggetti terzi indipendenti.



L'ambito applicativo_Requisito soggettivo

Transazioni commerciali tra un'impresa residente e società non residenti, che direttamente o indirettamente:

- Controllano un'impresa italiana
- Ne sono controllate
- Sono controllate dalla stessa controllante dell'impresa italiana

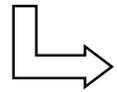
Art. 5 co. 2 Dlgs 147/2015: Non si applica alle transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia («*transfer pricing interno*»)



L'ambito applicativo_Requisito soggettivo

Il concetto di CONTROLLO

Art. 2 Decreto 14.05.2018: la disciplina deve ritenersi applicabile a tutte quelle situazioni in cui un'impresa riesca ad esercitare **un'influenza dominante** su un'altra impresa.



Probabilmente come interpretata dalla circ. 32/1980 (concetto più ampio rispetto all'art. 2359 cc:

Non solo hanno rilevanza i presupposti giuridico-formali di cui all'art. 2359 cc, ma anche le **mere situazioni di fatto** costituite dall'**influenza economica di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra, che permettono di giungere ad un'alterazione dei prezzi di trasferimento.**

Es. vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa, membri comuni del Cda, relazioni di famiglia tra le parti...

Verranno forniti ulteriori chiarimenti in successivi documenti di prassi, si auspica anche in relazione a tematiche quali *joint venture* tra soggetti non legati da rapporti di controllo e il caso di controllo comune su due imprese esercitato dalle medesime persone fisiche.



L'ambito applicativo_Requisito soggettivo

L'incidenza dell'aliquota fiscale dello Stato estero nella valutazione delle logiche che hanno seguito le imprese multinazionali nella determinazione dei prezzi di trasferimento

Art. 110 co. 7 come clausola antielusiva: l'Amministrazione finanziaria deve provare che le modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento siano effettuate al fine di ottenere un vantaggio fiscale complessivo

Art. 110 co. 7 non integra una disciplina antielusiva, l'Amministrazione finanziaria non deve provare la maggiore fiscalità nazionale e il conseguimento di un concreto vantaggio da parte del contribuente

Circ. n. 16/E del 28.04.2016: l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate sembra essere quello di tenere in considerazione questo elemento



L'ambito applicativo_ **Requisito oggettivo**

Le transazioni rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina sul *transfer pricing* sono quelle aventi una **valenza reddituale**:

- Cessione infragruppo di beni materiali;
- Cessione infragruppo di beni immateriali o concessione in licenza degli stessi;
- Prestazioni di servizio infragruppo;
- Finanziamenti infragruppo.



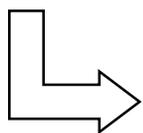
Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 3

COMPARABILITÀ

Un'operazione **non controllata** (tra parti indipendenti) si considera comparabile ad una transazione controllata (tra parti associate) quando:

- Non sussistono **differenze significative** tali da incidere in maniera rilevante sull'**indicatore finanziario** utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato;
- Qualora vi siano differenze, sia possibile **effettuare in modo accurato rettifiche di comparabilità**, così da eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze ai fini della comparazione.



Indicatore finanziario → Indicatore «sintetico» di performance da utilizzare ai fini di test di una transazione (prezzo, OM, NCP, ecc.)



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 3

COMPARABILITÀ dell'operazione **controllata** con un'operazione «non controllata»

Caratteristiche economicamente rilevanti o fattori di comparabilità da assumere ai fini dell'analisi:

- **Termini contrattuali**;
- **Funzioni svolte** da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni, tenendo conto dei **beni strumentali** utilizzati e dei **rischi** assunti;
- **Caratteristiche** dei **beni** ceduti e dei **servizi** prestati;
- **Circostanze economiche** delle parti coinvolte nelle transazioni e condizioni di mercato;
- **Strategie aziendali** perseguite dalle parti.



Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4

METODOLOGIE ritenute conformi ai principi di libera concorrenza

Metodo del Confronto del Prezzo (CUP)

Metodo del Prezzo di Rivendita (Resale Price)

Metodo del Costo Maggiorato (Cost Plus)

Metodo del Margine Netto della Transazione (TNMM)

Metodo Transazionale di Ripartizione degli Utili (Profit Split)

Abbandonata la gerarchia dei metodi, anche se viene accordata una **preferenza per i metodi tradizionali** (CUP, Resale Price e Cost Plus) rispetto ai metodi basati sull'utile delle transazioni. Inoltre, qualora possa applicarsi in maniera ugualmente affidabile sia il CUP sia un altro metodo, deve essere applicato il CUP.

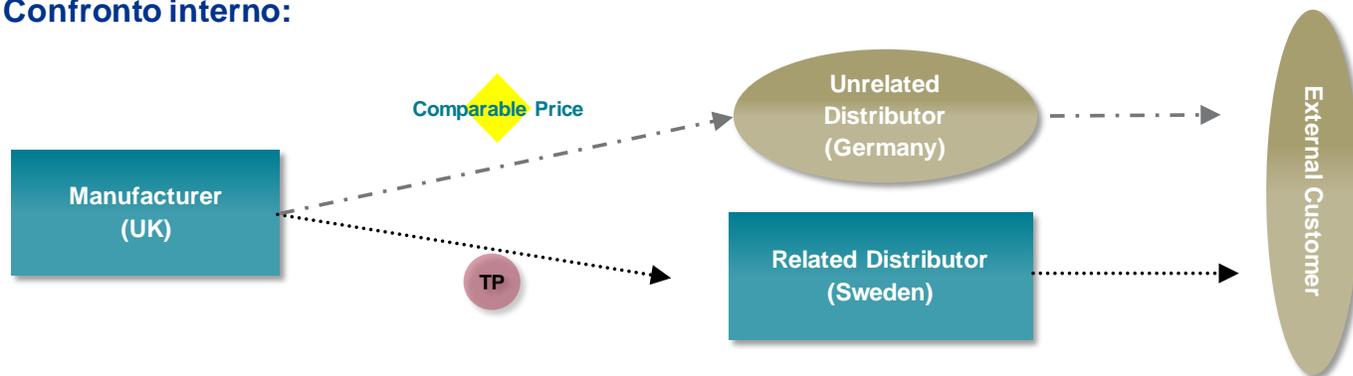


Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4

Metodo del confronto di prezzo

Confronto interno:



Confronto tra il **prezzo** praticato nella transazione controllata con il **prezzo** applicato in operazioni non controllate **comparabili**

Prospettiva interna: la società pone in essere transazioni comparabili sia con parti correlate sia con parti indipendenti

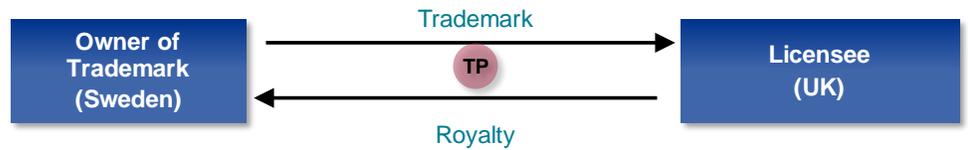
Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4

Metodo del confronto di prezzo

Confronto esterno:

- Intra-group transactions:



- Third party transaction:



Confronto tra il **prezzo** praticato nella transazione controllata con il **prezzo** applicato in operazioni non controllate **comparabili**

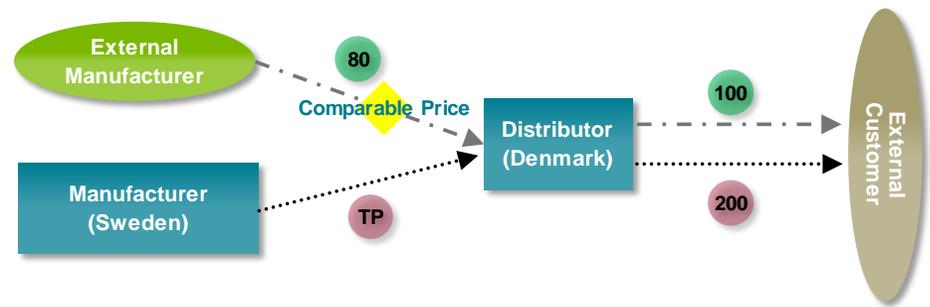
Prospettiva esterna: valorizza il prezzo praticato tra parti indipendenti in una transazione comparabile con quella posta in essere tra parti correlate



Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4

Metodo del prezzo di rivendita



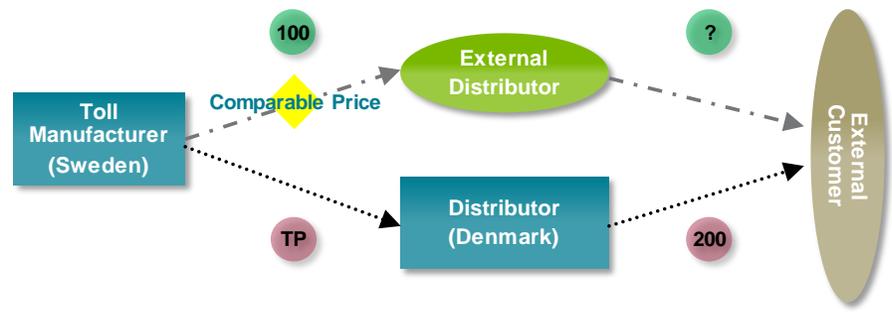
P&L Uncontrolled transaction	
Net Revenues	100
COGS	80
Gross Profit	20
Gross Margin	20%

P&L Controlled transaction	
Net Revenues	200
COGS	(TP) 160
Gross Profit	$200 * 20\% = 40$
Gross Margin	20%

Confronto tra il **margin** lordo che un acquirente in una transazione controllata realizza nella successiva rivendita in un'operazione non controllata con il **margin** lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili.

Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4 Metodo del costo maggiorato



P&L Uncontrolled transaction	
Net Revenues	100
COGS	80
Gross Profit	20
Cost plus mark-up	25%

P&L Controlled transaction	
Net Revenues	(TP) 200
COGS	160
Gross Profit	$160 * 25\% = 40$
Cost plus mark-up	25%

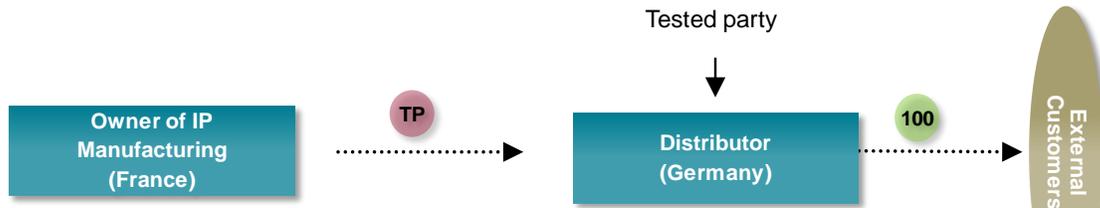
Confronto tra il **marginale lordo** realizzato sui costi direttamente ed indirettamente sostenuti in un'operazione controllata con il **marginale lordo** realizzato in operazioni non controllate comparabili.



Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 4

Metodo del margine netto della transazione



1. Determine the Operating Margin of the Distributor

P&L Distributor	
Net Revenues	100
COGS	(TP) 56.5
OPEX	40
EBIT	3.5
Operating Margin	3.5%

2. Compare the OM of the Distributor with a range of OMs determined from a database search

Range of operating margins – Comparable Distributors				
Range	2009	2010	2011	WAVG
Max	11.6%	10.8%	9.6%	10.7%
UQ (75%)	4.1%	4.0%	4.3%	4.1%
Median	3.3%	2.7%	3.9%	3.5%
LQ (25%)	2.0%	1.8%	1.8%	2.1%
Min	-0.5%	0.5%	0.3%	0.5%

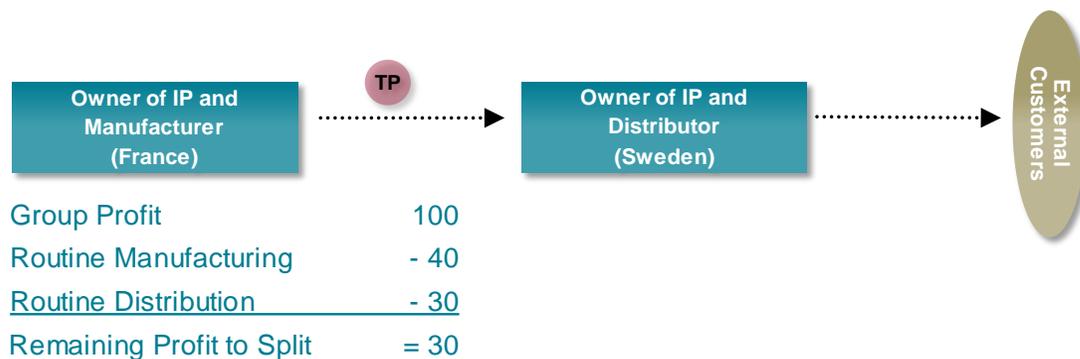
Confronto tra il rapporto tra margine netto ed una base di commisurazione appropriata che può essere rappresentata, a seconda delle circostanze, da costi, ricavi o assets, realizzato in una operazione controllata e il rapporto tra il margine netto e la medesima base realizzato in operazioni non controllate comparabili.



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 4

Metodo Transazionale di Ripartizione degli Utili



Attribuzione, a ciascuna impresa associata che partecipa ad un'operazione controllata, della quota di utile (o di perdita) derivante da tale operazione, determinata in base alla ripartizione che sarebbe stata concordata in operazioni non controllate comparabili, tenendo conto del contributo rispettivamente offerto da ciascuna impresa associata; ovvero attribuendo a ciascuna di esse quota parte dell'utile (o della perdita) che residua dopo che alcune delle funzioni svolte in relazione all'operazione controllata sono state valorizzate sulla base di uno degli altri metodi.



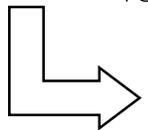
Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 4

CRITERI DI SCELTA del metodo

La valorizzazione di un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza è determinata applicando il **metodo più appropriato alle circostanze del caso**, tenendo conto dei seguenti criteri:

- i **punti di forza e di debolezza** di ciascun metodo a seconda delle circostanze del caso;
- b) l'adeguatezza del metodo in considerazione delle **caratteristiche economicamente rilevanti** dell'operazione controllata;
- c) **la disponibilità di informazioni affidabili**, in particolare, in relazione a operazioni non controllate comparabili;
- d) il **grado di comparabilità tra l'operazione controllata e l'operazione non controllata**, considerando anche l'affidabilità di eventuali rettifiche di comparabilità necessarie per eliminare gli effetti delle differenze tra le predette operazioni..



In sede di verifica, l'Amministrazione finanziaria deve applicare lo stesso metodo scelto dal contribuente



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 5

AGGREGAZIONE DELLE TRANSAZIONI ai fini dell'analisi di comparabilità e dell'applicazione dei metodi

Il principio di libera concorrenza è applicato operazione per operazione.

Possibilità accordata al contribuente di analizzare le transazioni **in forma aggregata**, nel caso in cui l'impresa realizzi transazioni controllate che risultano fra loro strettamente legate o che formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile.



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 6

INTERVALLO DI VALORI conformi al principio di libera concorrenza

Un'operazione controllata può considerarsi conforme al principio di libera concorrenza **se l'indicatore finanziario selezionato è compreso nell'intervallo di valori** formato dagli stessi indicatori riferibili a un numero di operazioni tra e/o con società indipendenti comparabili (scarto interquartile vs. «full range»).

L'Amministrazione finanziaria potrà effettuare una rettifica al fine di riportare l'indicatore finanziario nell'intervallo di libera concorrenza, fatta salva la possibilità per il contribuente di fornire gli elementi che attestino la conformità al principio di libera concorrenza e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di non tener conto di tali elementi adducendo idonea motivazione.



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 7

I SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

- Hanno **natura di supporto**
- **Non sono parte delle attività principali** del gruppo multinazionale
- **Non richiedono l'uso di beni immateriali unici** e di valore e non contribuiscono alla creazione degli stessi
- **Non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo** da parte del prestatore del servizio né generano in capo al medesimo l'insorgere di tale rischio



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 7

I SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

Secondo le Linee Guida OCSE, versione del luglio 2017, una caratteristica rilevante del servizio a basso valore aggiunto potrebbe essere il suo carattere routinario, ed il fatto che non produce valore rilevante per il prestatore o il fruitore. **Esempi di servizi a basso valore aggiunto** possono essere:

- Servizi di contabilità e assistenza amministrativa, gestione crediti/debiti, assistenza legale, assistenza fiscale
- Servizi HR (recruitment, training, ecc.);
- Servizi IT non rientranti nel *core business* del Gruppo;
- Servizi di comunicazione esterna ed interna (con l'esclusione di specifiche campagne di *marketing*).



Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 7

I SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

Le Linee Guida OCSE, versione del luglio 2017, stabiliscono invece **che non possono qualificarsi a basso valore aggiunto:**

- Servizi che costituiscono il *core business* del gruppo;
- Servizi R&D, di estrazione o esplorazione di risorse naturali, servizi assicurativi e riassicurativi;
- Servizi di produzione e *manufacturing*, acquisto di materie prime o altro materiale utilizzato nella produzione;
- Attività di vendita, marketing e distribuzione;
- Transazioni finanziarie
- Servizi di *corporate senior management*.



Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 7

I SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

APPROCCIO SEMPLIFICATO

*«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**»*

*Non è dunque necessario giustificare tale mark-up con un apposito **benchmark study***



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 8

L'IDONEITÀ DELLA DOCUMENTAZIONE

Regime di *penalty protection* previsto dall'art. 1, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997: le sanzioni per infedele dichiarazione (previste dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta) connesse alla rettifica dei prezzi di trasferimento sono disapplicate se il contribuente:

- Ha predisposto la documentazione sui prezzi di trasferimento;
- Ha preventivamente comunicato il possesso della documentazione in sede di dichiarazione dei redditi;
- Ha consegnato la documentazione predisposta in sede di verifica entro 10 giorni dalla richiesta.



Le linee guida applicative previste dal **Decreto 14.05.2018**

art 8

L'IDONEITÀ DELLA DOCUMENTAZIONE

L'art. 8 stabilisce che la **documentazione** deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui:

- La stessa fornisca agli organi di controllo **i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento**, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria;
- Siano presenti nella stessa **omissioni o inesattezze parziali** non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo.

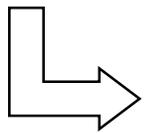


Le linee guida applicative previste dal Decreto 14.05.2018

art 8

AGGIORNAMENTO DEGLI «STANDARD» DOCUMENTALI

Si prevede che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate siano aggiornate, in linea con le migliori pratiche internazionali, le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento



Indicazione, ad oggi solo «programmatica», di allineamento degli standard documentali italiani previsti nel Provvedimento del 29 settembre 2010 ai nuovi standard OCSE.

L'OCSE difatti, mediante il rapporto finale sull'Action 13 del progetto BEPS, ha proposto una struttura di Masterfile e di Country-File aventi valenza internazionale, e tali *standard* sono poi stati recepiti nell'ambito delle nuove Linee Guida in materia di *transfer pricing* emanate nel luglio 2017.



Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.05.2018

art 31-quater DPR 600/73

Ampliamento delle ipotesi di riconoscimento delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza

- In esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni o dalla Convenzione 90/436/CE;
- A conclusione dei controlli effettuati nell'ambito dell'attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli stati partecipanti;
- A seguito di istanza da parte del contribuente.

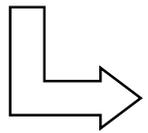


Il provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 30.05.2018

L'ISTANZA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE

Può essere presentata a fronte di una **rettifica in aumento** dei prezzi di trasferimento

- **definitiva;**
- conforme al **principio di libera concorrenza;**
- **effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni** sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.



L'istanza deve essere inoltrata all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate.



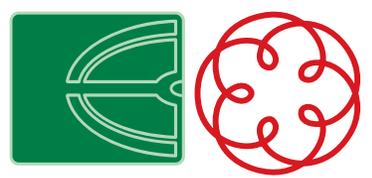
Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.05.2018

L'ISTANZA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE

Deve contenere:

- Chiara indicazione dell'oggetto, vale a dire la richiesta di eliminazione della doppia imposizione
- Trasmissione di documenti idonei a comprovare il possesso dei requisiti

Il procedimento si conclude entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza con l'emissione di un atto motivato di accoglimento o rigetto da parte dell'Ufficio. In caso di accoglimento, un provvedimento del Direttore dell'Agenzia dispone la variazione in diminuzione del reddito imponibile.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

Grazie per l'attenzione

Claudio Carrara