

TRANSFER PRICING: NORMATIVA

Fonti interne

- Art. 110, comma 7, TUIR
- Art. 9, comma 3, TUIR
- Art. 8 D.L. 30/09/2003 n. 269
- Art. 26 del D.L. 31/05/2010, n. 78

TRANSFER PRICING : PRASSI

Prassi interna

- C.M. 22/09/1980, n. 32
- C.M. 12/12/1981, n. 42 (parte III)
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23/07/2004 (Ruling Int.)
- Bollettino Ufficio Ruling int. 22/04/2010
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29/09/2010
- Circolare n. 58/E del 15/12/2010
- Circolare n. 21/E del 05/06/2012

TRANSFER PRICING: FONTI INTERNAZIONALI

Fonti internazionali

- Convenzioni bilaterali contro doppia imposizione
- Rapporto OCSE del 1979
- Rapporto OCSE del 1984
- Rapporto OCSE del 27/06/1995 (aggiornamento del rapporto del 1979)
- Aggiornamento del settembre 1997
- Rapporto OCSE del 22/07/2010: nuovi cap. I, II, III e IX delle Linee Guida

RA PPO RTO BEPS

Attività dell'OCSE diretta al contrasto dell'evasione fiscale internazionale

- **Rapporto BEPS del 19/02/2013**

«il contribuente globale può avvantaggiarsi dell'interazione tra differenti normative fiscali, eliminando o riducendo il livello di imposizione sul reddito, con modalità non conformi ai principi di fiscalità internazionale»

RA P P O R T O B E P S – A C T I O N P L A N

Action Plan del 19/07/2013

- Rivedere le disposizioni delle TP Guidelines in tema di beni immateriali;
- Specifiche norme sul trasferimento dei rischi nella determinazione dei prezzi di trasferimento;
- Approccio unitario fra i diversi Stati sugli oneri documentali al fine di ridurre i costi di *compliance* delle imprese;
- Maggiore trasparenza e certezza per le imprese e le Amministrazioni Finanziarie

INDIRIZZI OPERATIVI AGENZIA ENTRATE

Circolare n. 25/E del 31/07/2013

Prevenzione e contrasto all'evasione -Anno 2013 –

- **Grandi Contribuenti**

(...) Si rammenta, inoltre, che in sede di determinazione del livello di rischio si deve tener conto dei comportamenti che attestino la propensione del contribuente alla costruzione di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria basato sulla trasparenza e sulla fiducia. Ciò può verificarsi, oltre che nei casi già indicati nella circolare n. 18/E del 2012, ad esempio nel caso in cui il contribuente abbia comunicato il possesso della documentazione idonea a comprovare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

INDIRIZZI OPERATIVI AGENZIA ENTRATE

Circolare n. 25/E del 31/07/2013

Prevenzione e contrasto all'evasione -Anno 2013 –

-L'adesione al regime degli oneri documentali deve essere in specie considerata nell'ambito dell'attività di tutoraggio, ai fini della graduazione del rischio di evasione/elusione;

-In merito vale osservare che, se da un lato la comunicazione di per sé non costituisce elemento atto a escludere la possibilità di sottoporre il soggetto a controllo, dall'altro gli Uffici dovranno vigilare e valutare attentamente la circostanza che la selezione di posizioni da sottoporre a controllo in presenza di adesione al regime sia adeguatamente motivata.

INDIRIZZI OPERATIVI AGENZIA ENTRATE

Circolare n. 25/E del 31/07/2013

Prevenzione e contrasto all'evasione -Anno 2013 –

- **Imprese di medie dimensioni**

*(...) Anche per quanto riguarda l'analisi del rischio nel comparto delle imprese di medie dimensioni occorre seguire le indicazioni in materia di **adesione al regime degli oneri documentali nell'ambito dei prezzi di trasferimento** specificate nel precedente paragrafo nell'ambito dell'attività di tutoraggio dei Grandi contribuenti.*

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

L'art. 26 del D.L. 78/2010 ha introdotto il comma 2-ter all'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997

«In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2.»

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

- ✓ Contesto di miglioramento delle relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuenti;
- ✓ Buona fede e certezza del rapporto tributario;
- ✓ *Compliance* del contribuente su tematiche complesse;
- ✓ Regime premiale che tiene conto dell'impegno dei contribuenti che predispongono la documentazione per agevolare, in sede di controllo, il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni infragruppo.

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

Individuazione soggetti giuridici interessati:

Società holding

- non è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
- controlla, anche per il tramite di una sub-holding, una o più società non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato;

➤ **Società sub-holding**

- è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
- controlla a sua volta una o più società non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;

➤ **Società controllata**

- è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente;
- non controlla altre società o imprese non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

Ai fini dell'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter del d.lgs. N. 471/97 è necessario presentare:

Per le società holding:

- Masterfile
- Documentazione nazionale

Per le società sub-holding:

- Masterfile (può riguardare solo il sotto-gruppo)
- Documentazione Nazionale

Per le società controllate:

- Documentazione nazionale

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

MASTERFILE: rappresentazione generale del Gruppo multinazionale e della politica di fissazione dei prezzi di trasferimento nel suo complesso

1. Descrizione generale del gruppo
2. Struttura del gruppo
3. Strategie generali perseguite dal Gruppo
4. Flussi delle operazioni
5. Operazioni infragruppo
6. Funzioni svolte, *assets* utilizzati e rischi assunti
7. Beni immateriali
8. Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento
9. Rapporti con le Amministrazioni fiscali dei Paesi UE

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

DOCUMENTAZIONE NAZIONALE: informazioni specifiche relative alla società residente e alle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento

1. Descrizione generale della società
2. Settori in cui opera la società
3. Struttura operativa della società
4. Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti
5. Operazioni infragruppo
 - 5.1.2 Analisi di comparabilità
 - 5.1.3 Metodo adottato per la determinazione dei prezzi
6. Accordi per la ripartizione di costi

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Possibilità di non aggiornare per i due periodi d'imposta successivi la documentazione:

- ✓ Analisi di comparabilità condotta con informazioni pubblicamente disponibili;
- ✓ Nessuna modifica delle caratteristiche dei beni e servizi, delle funzioni svolte, rischi assunti, *assets* utilizzati, condizioni contrattuali e condizioni economiche

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

- Predisposizione della documentazione su base annuale e disponibile per ogni periodo di imposta per il quale risultano ancora aperti i termini per l'accertamento;

- L'A.F. non è tenuta a disapplicare le sanzioni se:
 - la documentazione non presenta contenuti informativi completi e conformi al Provvedimento pur rispettando la struttura formale;
 - le informazioni contenute nella documentazione non corrispondono in tutto o in parte al vero.

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

COMUNICAZIONE DI POSSESSO DEGLI ONERI DOCUMENTALI:

- ❖ Periodi d'imposta fino al **2009**: entro il 28/12/2010 o successivamente se non sono intervenuti accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza;
- ❖ Dall'anno d'imposta **2010** in sede di dichiarazione dei redditi annuale.

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

La scelta dell'adozione degli oneri documentali, riscontri pratici:

❖ I Grandi Contribuenti

- molte società con studi di T.P. conformi agli oneri documentali (rispetto della struttura e contenuti idonei) e corretto invio della comunicazione;

- società con studi di T.P. da cui emergono criticità solo per le annualità più remote;

- società che non possiedono la documentazione con studi di T.P. in fase di predisposizione;

- graduale adozione degli oneri documentali dalla maggior parte dei Contribuenti

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

La scelta dell'adozione degli oneri documentali, riscontri pratici:

❖ PMI

- Scarsa adesione al regime degli oneri documentali;
- Presentazione di documentazione non idonea;
- Criticità nel reperire le informazioni;
- Difficoltà nel destinare risorse.

DISCIPLINA ONERI DOCUMENTALI

La valutazione di idoneità viene effettuata dai verificatori nel P.V.C., salvo potere dell'Ufficio di valutare criticamente tale giudizio.

La documentazione potrà essere considerata **idonea** laddove sia in grado di fornire un quadro informativo che consenta il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale.



Indipendentemente dalla circostanza che, in esito a tale analisi, dovesse risultare che tale valore sia diverso da quello individuato dal contribuente

Controlli in tema di transfer pricing

Iter di controllo in sede di verifica:

1. Analisi ad ampio raggio
2. Analisi di comparabilità
3. Scelta del metodo
4. Ricerca dei comparabili
5. Applicazione del metodo
6. Definizione del range di valori ad *arm's lenght*
7. Rettifica (eventuale) di *transfer pricing*

Controlli in tema di transfer pricing

Il confronto tra le condizioni delle transazioni sottoposte ad esame con quelle poste in essere tra parti non correlate in concreto può avvenire sia elaborando in via autonoma **un'analisi ad hoc in sede di verifica**, oppure valutando la correttezza di un'analisi preesistente eventualmente **prodotta dal contribuente**.

Controlli in tema di transfer pricing

In caso di studio di T.P. presentato dal contribuente, i verificatori potranno:

- Rivedere il metodo utilizzato dal contribuente per determinare i prezzi di trasferimento, ove non ritenuto idoneo;
- Rideterminare i criteri di ricerca impostati dal contribuente per la selezione dei *comparables*.

Criticità rilevate nella selezione dei comparables

La selezione dei comparabili è il risultato di 3 fasi

1. Estrazione dei potenziali comparabili attraverso l'utilizzo di un database
2. Analisi quantitativa attraverso l'utilizzo di un foglio di calcolo
3. Analisi qualitativa attraverso l'esame di ulteriori fonti documentali

Criticità nell'estrazione dei potenziali comparabili

INDICAZIONI OPERATIVE

- Effettuare le estrazioni da banche dati pubbliche con indicazione della versione utilizzata per un riscontro da parte dell'A.F. (ad. es. Aida, Amadeus);
- Affinare la ricerca di *comparables* tramite codici attività con parole chiave inserite nell'oggetto sociale ad indicare la funzione svolta o il prodotto commercializzato



L'attività svolta dalle società del set finale di *comparables* deve essere verificata con i dati della CCIAA (possibili differenze o presenza di ulteriori attività)

Criticità nell'estrazione dei potenziali comparabili

- Scartare società inattive o in fase di start up;
- Impostare una soglia di volume d'affari in linea con quello della tested party (al fine di escludere società con funzioni differenti);
- Escludere società prive di dati di bilancio per più annualità;
- Utilizzo di dati pluriennali per sterilizzare effetti dei cicli economici;
- Utilizzare annualità le cui informazioni sono pubblicamente disponibili all'inizio dell'esercizio fiscale in considerazione. Evitare l'utilizzo di dati obsoleti.

Criticità nell'estrazione dei potenziali comparabili

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA DEL COMPARABLE

- Impostare correttamente i criteri di indipendenza al fine di escludere le società con uno o più soci che detengono una partecipazione nella società superiore al 50% del capitale sociale;
- possibilità di includere società su cui non si hanno informazioni disponibili.

Criticità nella fase di selezione manuale

- Frequentemente le griglie di esclusione manuale presentano un elevato numero di *comparables* e le cause di esclusione non sono ben specificate o incongruenti. Controllo da Parte dell'A.F.
- Necessario verificare l'effettiva attività svolta, le funzioni, i prodotti, il settore con dati presenti nella Nota Integrativa, Relazione sulla Gestione, sito web aziendale;
- Attenzione alla presenza di società appartenenti a Gruppi, pur soddisfacendo il requisito di indipendenza.

Set finale di comparables

- Il set finale di società deve riportare oltre alle denominazioni dei *comparables*, altri dati identificativi come C.F. o P.IVA.
- Indicare i risultati derivanti dallo studio di T.P. e la collocazione della *tested party*
- Eventuale rettifica dei prezzi di trasferimento con adeguamento al valore normale

Mancata adesione oneri documentali

In caso di mancata adesione al regime degli oneri documentali i verificatori effettueranno uno studio ad hoc al fine di determinare il valore normale delle transazioni e richiederanno documentazione al fine di effettuare un'analisi di comparabilità:

- Contesto in cui avviene l'operazione;
- Analisi funzionale;
- Possibilità di un confronto interno;
- Informazioni necessarie per effettuare un confronto esterno.

Riscontri operativi

- Fattispecie più frequenti in sede di verifica;
- Esito dell'attività di accertamento;
- Procedimento di accertamento con adesione;
- Rischio di un contenzioso dall'esito incerto;
- Possibilità apertura Procedura Amichevole.

Risc ontri operativi

L'accertamento con adesione preclude il ricorso
alla MAP



Attenta valutazione del contribuente