

Analisi e commenti

Transfer pricing, come e quando si forma la prova nella pratica (3)

19 Dicembre 2008

Dall'approccio utilizzato in verifica alla necessaria e opportuna esistenza di una documentazione precisa e circostanziata



Nel corso delle precedenti puntate si è cercato di offrire un quadro della disciplina dei prezzi di trasferimento partendo dalla sua *ratio* e giungendo a definire il principio del valore normale come criterio legale che deve essere rispettato da chiunque lo faccia valere (il Fisco o il contribuente).

Tali riflessioni sono state accompagnate dal corollario secondo cui l'onere della prova del *transfer price* è in realtà un onere di argomentazione, il che riflette maggiormente la natura dialettica del confronto tra autorità fiscale e impresa residente. Tale considerazione è oltretutto suffragata dall'Ocse. A questo punto si ritiene utile illustrare una possibile applicazione concreta di tali concetti, ipotizzando una verifica condotta dall'Amministrazione finanziaria con accesso presso gli uffici di una società di capitali italiana facente parte di un gruppo multinazionale di imprese.

La "richiesta generale" dei documenti nelle indagini fiscali

Appare opportuno premettere che la disciplina nazionale dei prezzi di trasferimento non impone al contribuente la predisposizione di una particolare documentazione da esibire in un controllo (al contrario di quel che avviene negli Stati Uniti o di quanto si registra in alcuni Paesi europei - come, ad esempio, la Germania, dove il contribuente per legge è tenuto a predisporre e produrre una accurata e completa descrizione delle politiche di transfer pricing). Pertanto, come avviene nelle verifiche fiscali di carattere generale, la prima richiesta degli ispettori, scaturente dall'articolo 52,

comma 5 del Dpr 633 del 1972, cui rimanda il primo comma dell'articolo 33 del Dpr 600 del 1973, è mettere a disposizione tutte le scritture di contabilità analitica dell'impresa (la cui tenuta è obbligatoria per i contribuenti di grandi dimensioni, che generalmente devono affrontare la problematica dei prezzi di trasferimento), i documenti giustificativi della stessa, oltre ai libri sociali obbligatori e chiaramente alla dichiarazione dei redditi ed al bilancio di esercizio. Ai fini della individuazione del requisito soggettivo di applicazione della norma, utili informazioni possono essere tratte dai seguenti documenti: il libro soci, il quale contiene i dati circa la composizione del capitale sociale; il libro verbali delle assemblee e del consiglio di amministrazione, da cui si possono evincere informazioni in merito al gruppo di appartenenza e ai rapporti infragruppo; il bilancio di esercizio: in particolare, dallo stato patrimoniale possono essere tratti dati circa le imprese controllate, controllanti e le relative posizioni debitorie e creditorie; il conto economico reca la separata indicazione di componenti di reddito (come, ad esempio, i proventi e gli oneri finanziari) verso società del gruppo; in nota integrativa può tornare utile l'elenco delle partecipazioni in imprese controllate, con indicazione per ciascuna della denominazione, sede, capitale, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta e valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito; la relazione sulla gestione riporta importanti informazioni circa i rapporti con imprese controllate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime; la dichiarazione dei redditi: nel quadro Rf va data evidenza del fatto che l'impresa residente direttamente o indirettamente controlli società non residenti o ne subisce il controllo.

Organigramma e company profile

Oltre alle informazioni reperite dai sopra indicati documenti, conviene chiedere espressamente alla parte un organigramma societario del gruppo di appartenenza e un company profile (che può essere costituito da informazioni tratte dal sito internet della società verificata, da relazioni redatte in occasione di eventuali quotazioni in borsa, brochures di presentazione della società e del gruppo destinate ai clienti, e così via). Dopo aver appurato che l'impresa verificata, fa parte di un gruppo di imprese, va verificata la presenza di operazioni con società non residenti, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. A tal proposito, oltre ai documenti appena citati, possono essere d'aiuto il bilancio di verifica (laddove lo stesso rechi specifici conti dedicati alle operazioni intercompany), nonché i prospetti estratti dalla contabilità che indichino le transazioni infragruppo. In una prima fase della indagine, è quasi obbligatorio fare riferimento agli appena citati documenti di sintesi: infatti, va considerato che le problematiche di transfer pricing sono maggiormente frequenti nella imprese medio-grandi, nei confronti delle quali, in sede di verifica, si ricorre al cosiddetto approccio "deduttivo" (nel senso che si procede dal generale al particolare), al contrario di quanto avviene

nelle realtà di piccola e piccola-media dimensione, dove il limitato numero di operazioni effettuate può spingere gli organi preposti all'investigazione fiscale ad una metodologia di tipo "induttivo" (dal particolare al generale: si parte dall'analisi puntuale di tutte fatture e documenti, per accertare, di seguito, mediante la loro contabilizzazione e registrazione l'individuazione delle operazioni in cui si estrinseca l'attività dell'impresa).

La documentazione della correttezza dei prezzi secondo l'Ocse

Dopo aver riscontrato la presenza di transazioni infragruppo rilevanti ai fini della disciplina ex articolo 110, comma 7, del Tuir, l'indagine sul transfer pricing entra nel vivo. Premettendo che risulta difficile, a questo punto della disamina, indicare le specifiche direttive che possano abbracciare la pluralità dei casi di indagine, si cercherà di delineare, in ogni caso, i possibili percorsi che un investigatore potrebbe seguire nell'ambito della verifica. Di grande ausilio per il prosieguo del controllo sono le indicazioni che possono essere tratte dal capitolo V delle linee-guida Ocse, dove vengono elencati tutta una serie di documenti necessari ai fini della determinazione del prezzo di trasferimento e che, pertanto, offrono ulteriori spunti per la richiesta di documentazione da parte dei verificatori nei confronti del contribuente residente. Secondo le linee-guida, una analisi del transfer pricing richiederebbe informazioni sulle imprese associate coinvolte nelle transazioni controllate, sulle stesse transazioni in esame, sulle funzioni svolte, nonché informazioni derivanti da imprese indipendenti coinvolte in transazioni o attività commerciali. Ulteriori informazioni potrebbero includere la natura e le condizioni della transazione e le variazioni delle condizioni commerciali. Altre informazioni utili potrebbero concernere una lista di società comparabili conosciute, che danno luogo a transazioni analoghe a quelle controllate. In particolari casi di *transfer pricing*, possono risultare utili, inoltre, le informazioni relative a ciascuna impresa associata coinvolta nelle transazioni controllate in esame, quali: una descrizione dell'attività, la struttura dell'organizzazione, i rapporti di proprietà all'interno del gruppo multinazionale, l'entità delle vendite e i risultati operativi degli anni precedenti la transazione, il livello delle transazioni effettuate dal contribuente con l'impresa associata estera, ad esempio l'entità delle vendite, le scorte di magazzino, la prestazione dei servizi, l'affitto di beni materiali, l'uso e il trasferimento di beni immateriali e gli interessi sui prestiti. Per le direttive Ocse, infine, risultano anche importanti le informazioni relative alla strategia commerciale del gruppo multinazionale, le precisazioni relative alla selezione e alla applicazione del metodo utilizzato per determinare il prezzo di trasferimento, le informazioni sulla situazione industriale e commerciale dell'impresa verificata, nonché sulle funzioni da essa svolte (considerando i beni e i rischi assunti), ed alcune informazioni finanziarie di rilievo, quali rendiconti sui costi di fabbricazione, i costi di ricerca e sviluppo e le spese generali e di amministrazione.

La "richiesta specifica" dei documenti nella verifica

Giova precisare che, sebbene la predisposizione di una specifica documentazione sul transfer price non assuma il carattere di obbligatorietà, tuttavia, secondo l'Ocse, *"...il contribuente deve tener presente che una corretta prassi di tenuta dei registri e la presentazione volontaria della documentazione possono rendere più credibile il suo approccio alla definizione del transfer pricing...quanto più il caso sarà complesso, tanto più la documentazione sarà importante..."* (paragrafo 5.14 delle linee-guida del 1995). La predisposizione di una adeguata documentazione da parte dell'impresa residente potrebbe rispondere, inoltre, ad esigenze di propria opportunità dal momento che, sempre secondo il Rapporto Ocse del 1995 *"...nonostante esistano limiti alle richieste di documentazione, un'amministrazione fiscale deve poter definire un transfer pricing di libera concorrenza anche quando l'informazione risulti incompleta..."*. Ebbene, considerate le peculiarità della disciplina in esame (in base alle quali i tasselli che compongono il puzzle delle politiche dei prezzi di trasferimento sono noti al solo gruppo multinazionale), è necessario che l'Amministrazione finanziaria sia effettivamente messa nelle condizioni di poter reperire tutti gli elementi che le permetterebbero di condurre un adeguato esame: in tal modo si eviterebbe che "l'inferiorità conoscitiva" conduca a conclusioni errate da parte degli organi verificatori, i quali, in assenza di qualsiasi spiegazione in merito, potrebbero imputare pattuizioni diverse da quelle realmente in essere tra le imprese associate. D'altronde, non è possibile pensare che i funzionari dell'agenzia delle Entrate piuttosto che i militari della guardia di Finanza siano in grado di ricostruire, senza la collaborazione della società verificata, un quadro attendibile, in virtù anche dei stringenti limiti imposti dalla legge in tema di durata della permanenza presso la sede del contribuente.

La collaborazione e lo Statuto dei diritti del contribuente

Ed ancora, va tenuto presente che nell'ordinamento interno vige, in ogni caso, la previsione di uno specifico obbligo di collaborazione che trova una sua autonoma legittimazione nell'articolo 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (legge meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente), in base al quale i rapporti tra le parti devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, gli organi preposti alla indagine fiscale sono "autorizzati" (sia dall'Ocse che dai principi generali dell'ordinamento tributario italiano) ad avanzare, nei confronti della società verificata, la richiesta di documentazione attestante la conformità del proprio pricing al principio del valore normale, pena l'applicabilità della norma che prevede l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa dei documenti dei quali il contribuente abbia rifiutato l'esibizione o abbia dichiarato il non possesso. È questa, senza dubbio, la fase più delicata del controllo, nell'ambito della quale gli investigatori

fiscali devono cercare di effettuare richieste specifiche e pertinenti che possano, tanto consentire loro di valutare complessivamente l'adottata politica dei prezzi di trasferimento, quanto essere "evase" facilmente dall'impresa residente. Va puntualizzato, infatti, che le richieste generiche da parte dei verificatori (tipo produrre tutta la documentazione di supporto al transfer pricing) non soltanto risultano inutili al fine di una accurata indagine, ma anche non danno luogo alla sopra indicata sanzione impropria della impossibilità dell'uso successivo.

L'analisi di situazioni circostanziate

Aumentando lo zoom e andando a inquadrare situazioni più circostanziate, si potrebbe innanzitutto chiedere alla Parte l'esistenza di un eventuale studio di transfer pricing commissionato a società di consulenza o prodotto internamente. In caso di risposta affermativa, è compito dei verificatori analizzare attentamente il documento, vagliando se le circostanze ivi riprodotte si siano verificate nell'operatività della società residente durante il periodo sottoposto a controllo. In particolare, con riferimento alla selezione ed applicazione da parte della società residente del metodo prescelto per determinare il valore normale, vanno verificati sia i motivi per i quali il metodo utilizzato dovrebbe essere considerato il "più conforme" al principio di libera concorrenza, sia i confronti eseguiti con le società comparabili. In assenza di uno studio, con l'ausilio delle indicazioni dell'Ocse è necessario ricostruire l'organizzazione funzionale ed economica del gruppo di appartenenza (o quantomeno delle entità associate interessate nelle transazioni controllate), approfondendo le fasi in cui si articola il relativo ciclo produttivo. Soltanto in questo modo, ci si potrà fare un'idea dei contributi forniti dalle singole società del gruppo, individuando quelle dotate di maggiore specificità e remunerabilità. A tal proposito, per meglio comprendere le politiche societarie e commerciali, può essere proficuo ai fini ispettivi acquisire la documentazione cosiddetta ufficiosa, idonea a dimostrare i criteri utilizzati dal contribuente per definire prezzi di trasferimento.

I documenti utilizzati dall'investigatore fiscale

Ad esempio, possono risultare utili per l'investigatore fiscale i verbali di discussione dei prezzi negoziati del management della società, i reports dei responsabili di settore ovvero qualsiasi altra documentazione contenente informazioni sulle modalità delle transazioni con soggetti terzi ed inoltre tutte le informazioni originate da studi di mercato. Dallo sviluppo analitico dei dati contabili, poi, possono essere tratte le informazioni necessarie sui prodotti e servizi, al fine di conoscere il tipo di capitale (tecnico, umano e finanziario) impiegato nello svolgimento dell'attività; va poi approfondito lo studio e le condizioni di mercato oggetto di interesse, esaminando, ad esempio, le condizioni concorrenziali, l'effetto della valuta o l'andamento dei tassi nelle transazioni commerciali. Tali dati potrebbero essere desunti dalla cosiddetta contabilità industriale, elaborata

quasi sempre, dalle grandi imprese di produzione: risulta utile che il software dei computers, con cui in genere è tenuta la contabilità, possa disporre di funzioni idonee alla riclassificazione separata di queste contabilità, in modo da poter ottenere i medesimi dati raggruppati o riordinati secondo le indicazioni di prodotto, di centro di costo, di funzione e di quant'altro necessario al caso specifico. La possibilità di rielaborare i dati crea, in genere, notevoli economie nei tempi, precisione ed accuratezza dei calcoli, garanzie tutte sia per il verificatore che per il verificato.

Valore normale e scelta del metodo

Ulteriore step dell'indagine è la scelta, da parte degli organi verificatori, del metodo per la determinazione del valore normale (secondo le indicazioni della citata circolare n. 32 del 1980), nonché l'individuazione di comparables (mediante il confronto interno, ove esistente, od esterno) attraverso cui identificare le transazioni che, per le loro caratteristiche, sono raffrontabili con quelle oggetto di analisi. È bene ribadire che, in assenza di uno specifico studio condotto dalla parte, tanto l'analisi di comparabilità quanto l'individuazione e l'applicazione del metodo di determinazione del prezzo risultano più attendibili se scaturiscono dal continuo confronto con il soggetto verificato. È innegabile, tuttavia, che soltanto la predisposizione di documentazione in epoca "non sospetta", con caratteristiche di oggettività, slegata da qualsiasi valutazione di tipo soggettivo scarsamente attendibile, può permettere alla impresa residente di supportare adeguatamente la propria politica di transfer pricing, evitando di dover ricostruire a posteriori circostanze e fatti per i quali la ricerca di informazioni diventerebbe difficoltosa.

La verifica del transfer price in prospettiva futura

Nel presente lavoro si è fatto continuo cenno al ruolo centrale che la documentazione riveste in una verifica sui prezzi di trasferimento. Proprio per contemperare le diverse esigenze dell'autorità fiscale (acquisire il supporto documentale che possa consentire di svolgere la verifica fiscale) e del contribuente (giustificare adeguatamente la propria politica dei prezzi intercompany evitando il sostenimento di costi elevati), è di recente intervenuto il "codice di condotta sulla documentazione in materia di prezzi di trasferimento per le imprese associate nella Unione Europea", approvato in data 7 novembre 2005 dalla Commissione Europea (comunicazione Com 543/2005) e oggetto del Consiglio Ue del 27 giugno 2006. Lo scopo principale di tale lavoro è standardizzare la documentazione dei prezzi di trasferimento per ridurre, nei riguardi delle imprese associate europee, i costi di conformità e le relative sanzioni derivanti da una inadeguata documentazione, nonché di migliorare trasparenza e coerenza per le Amministrazioni fiscali. In base a tale codice, la documentazione sul transfer pricing deve comporsi della parte contenente informazioni standardizzate valide per tutti i membri europei del gruppo (cosiddetto masterfile) e di un set di

documentazione recante le informazioni relative a ciascun Paese di stabilimento (detto anche country specific documentation).

I documenti da allegare al masterfile

In particolare, il masterfile dovrebbe contenere i seguenti documenti: una descrizione generale dell'impresa e della strategia dell'impresa, compresi i cambiamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente; una descrizione generale della struttura organizzativa, giuridica ed operativa del gruppo multinazionale (compresi un organigramma, un elenco dei membri del gruppo e una descrizione della partecipazione della società madre nelle affiliate); i dati identificativi generali delle imprese associate che effettuano transazioni controllate in cui intervengono imprese residenti nell'Ue; una descrizione generale delle transazioni controllate in cui intervengono imprese associate residenti nell'Ue, ossia una descrizione generale dei flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie), flussi di fatturazione, importi dei flussi di transazioni; una descrizione generale delle funzioni esercitate e dei rischi assunti, nonché una descrizione dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni e nei rischi rispetto al periodo d'imposta precedente (ad esempio, cambiamento da società distributrice a pieno titolo a commissionario); priorità dei beni immateriali (brevetti, marchi di fabbrica, marche, know-how, ecc.) e royalties pagate o riscosse; politica del gruppo multinazionale in materia di prezzi di trasferimento tra società e una descrizione del sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento del gruppo che spieghi la conformità dei prezzi di trasferimento della società al principio di libera concorrenza; elenco degli accordi di ripartizione dei costi, degli accordi preliminari sulla determinazione dei prezzi di trasferimento e delle decisioni riguardanti aspetti ai prezzi di trasferimento nella misura in cui interessano i membri del gruppo di residenti nell'Ue; impegno da parte di ciascun contribuente nazionale a fornire informazioni supplementari su richiesta e entro un periodo di tempo ragionevole in conformità delle norme nazionali.

La *country specific documentation*

La country specific documentation dovrebbe, a sua volta, essere composta dai seguenti documenti: una descrizione particolareggiata dell'impresa e della strategia d'impresa, compresi i cambiamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente; informazioni, ossia descrizione e spiegazione, relative alle transazioni controllate che interessano quel Paese: flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie), flussi di fatturazione, importi dei flussi di transazioni; un'analisi di comparabilità, ossia caratteristiche dei beni e servizi, analisi funzionale (funzioni esercitate, attività usate, rischi assunti), termini contrattuali, condizioni economiche, strategie d'impresa particolari; indicazioni sulla scelta e applicazione del metodo o dei metodi di

fissazione dei prezzi di trasferimento, ossia indicazione dei motivi per i quali è stato scelto un determinato metodo di fissazione dei prezzi di trasferimento e del modo in cui è stato applicato; informazioni pertinenti sugli elementi comparabili interni e/o esterni, se disponibili; descrizione dell'attuazione e applicazione della politica del gruppo in materia di prezzi di trasferimento tra società. Senza entrare nel merito degli ulteriori connotati attribuiti dagli organi comunitari a tale flusso informativo, preme soltanto rilevare come i vari Paesi siano invitati a trasporre le disposizioni contenute nel codice di condotta nei rispettivi ordinamenti interni.

Conclusione

Tornando all'interrogativo espresso in apertura, laddove l'investigatore dovesse rilevare la semplice presenza di un diverso prezzo tra transazioni intercompany e transazioni non infragruppo si troverebbe di fronte a una coincidenza. Una doppia coincidenza (e quindi un indizio) si avrebbe unicamente nel caso in cui la discrasia sopra indicata persista in seguito ad una adeguata analisi di comparabilità. Ma è soltanto dopo un proficuo confronto con il contribuente verificato, in cui quest'ultimo giustifica la diversità del prezzo, che si ha la terza coincidenza e tutto ciò costituisce una prova.

Transfer pricing, come e quando si forma la prova nella pratica (2)

di

Donatello Maccuro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/transfer-pricing-come-e-quando-si-forma-prova-nella-pratica-3>