



Dipartimento di Giurisprudenza Cattedra di Diritto Tributario

**LE IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE AGGIUNTO
NELLE OPERAZIONI INFRAGRUPPO:
BASE IMPONIBILE E VALORE NORMALE**

Relatore

Prof. GIUSEPPE MELIS

Candidato

FRANCESCA FRAIOLI

Matr.127273

Correlatore

Prof. LIVIA SALVINI

Anno Accademico 2016 – 2017

**LE IMPOSTE SUI REDDITI E SUL VALORE
AGGIUNTO NELLE OPERAZIONI INFRAGRUPPO:
BASE IMPONIBILE E VALORE NORMALE**

SOMMARIO

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO PRIMO – Imposta sui redditi delle società	
1.1 – Premessa.....	7
1.2 – Imposte sui redditi delle società: profili generali.....	7
1.3 – <i>Transfer pricing</i>	10
1.3.1. – La disciplina precedente la manovra correttiva.....	18
1.3.2. – Il nuovo prezzo di trasferimento.....	20
1.3.3. – Il principio di libera concorrenza.....	22
1.3.4 – <i>Transfer pricing</i> ed elusione fiscale.....	27
1.3.5 – <i>Transfer pricing</i> e diritto di stabilimento.....	29
1.3.6 – Parabola del <i>Transfer pricing</i> interno.....	29
1.3.7 – Accertamento e rettifica al prezzo di libera concorrenza.....	36
1.3.8 – Rettifiche dei prezzi di trasferimento.....	44
1.3.8.1. – <i>Rettifiche primarie</i>	44
1.3.8.2 – <i>Rettifiche corrispondenti</i>	45
1.3.8.3 – <i>Rettifiche secondarie</i>	46
1.3.8.4 – <i>Aggiustamenti compensativi</i>	49

CAPITOLO SECONDO – Imposta sul valore aggiunto

2.1 – Premessa.....	52
2.2 – L’Imposta sul valore aggiunto. Origini storiche e struttura della normativa.....	52
2.3 – Concetti di base sulla struttura e sul funzionamento del tributo.....	55
2.3.1 – Presupposto oggettivo: cessioni di beni e prestazioni di servizi.....	57
2.3.2 – Profilo soggettivo dell’IVA.....	58
2.3.3 – Territorialità.....	59
2.3.4 – Importazioni.....	65
2.4 – Base imponibile.....	68
2.4.1 – Valore normale.....	70
2.5 – Veicoli e telefoni cellulari assegnati ai dipendenti.....	74
2.6 – Solidarietà nel pagamento dell’imposta.....	75
2.7 – Società collegate.....	77
2.8 – Base imponibile delle importazioni.....	79

CAPITOLO TERZO – Riflessi delle rettifiche dei prezzi di trasferimento sull’IVA

3.1 – Premessa.....	83
3.2 – Rettifiche primarie.....	84
3.3 – Rettifiche corrispondenti.....	86
3.4 – Rettifiche secondarie.....	86
3.5 – Aggiustamenti compensativi.....	87

CAPITOLO QUARTO – Discussione a livello europeo in merito alle possibili implicazioni della disciplina dei prezzi di trasferimento sull’IVA

4.1 – Premessa.....	92
4.2 – L’evoluzione della tematica.....	93
4.3 – <i>Working paper</i> n. 923 del Comitato IVA.....	96
4.3.1 – Conseguenze del <i>Transfer pricing</i> sul piano dell’IVA.....	97
4.3.1.1 – Interazione tra imposizione diretta e indiretta.....	97
4.3.1.2 – L’esistenza del principio di libera concorrenza nella Direttiva IVA.....	99
4.3.1.3 – Esistenza di un corrispettivo.....	100
4.3.1.4 – Specificità dell’operazione.....	102
4.3.1.5 – Nesso diretto tra fornitura e contropartita...	102
4.4 – Fase attuale della discussione.....	106

CAPITOLO QUINTO

Conclusioni	108
--------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA

Dottrina.....	113
Giurisprudenza e prassi.....	116

INTRODUZIONE

La liberalizzazione dei mercati economico – finanziari e la caduta delle barriere doganali ha favorito la crescita e lo sviluppo delle imprese a livello sovranazionale.

Il progresso tecnologico ha rimosso molti degli ostacoli alla circolazione di persone, beni e servizi e, la continua modernizzazione delle legislazioni fiscali, con una sempre maggior interrelazione tra i sistemi stessi, ha influenzato inevitabilmente le strategie di grandi gruppi societari.

La crescita preponderante di gruppi multinazionali è un fenomeno che negli ultimi decenni ha attirato l'interesse delle Amministrazioni finanziarie di tutto il mondo, che hanno dedicato particolare attenzione allo studio delle transazioni poste in essere tra le consociate stesse.

Le operazioni realizzate tra entità organicamente appartenenti al medesimo gruppo d'impresa, difatti, hanno spesso intenti prettamente elusivi. È forte la tentazione di strutturare le proprie attività non tanto in funzione della realtà aziendale e delle sue necessità, quanto piuttosto in funzione della minimizzazione degli oneri fiscali.

È evidente che, se tra imprese indipendenti, i rapporti commerciali e finanziari sono normalmente determinati sulla base delle libere forze di mercato, quelli che intervengono tra imprese appartenenti al medesimo gruppo societario sono spesso finalizzati a logiche di mera redistribuzione del reddito e delle spese e, conseguentemente, degli utili imponibili.

Una delle tecniche più utilizzate per raggiungere questo obiettivo è la pianificazione dei prezzi di trasferimento. Nelle transazioni infragruppo è emersa la prassi di adottare prezzi determinati sulla base di parametri di valutazione ancorati ad esigenze fiscali, economiche e gestionali del gruppo, piuttosto che far riferimento alle normali condizioni di mercato.

In tal modo la tassazione finisce per gravare su elementi stimati, non già sui prezzi concretamente applicati.

Mediante manipolazione dei prezzi di trasferimento, la minimizzazione degli oneri fiscali non ha effetti solo sulla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES, ma ha inevitabilmente riflessi sulla disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto, imposta indiretta che non colpisce il reddito ma la sua manifestazione mediata.

Obiettivo principale di questo elaborato è fornire un quadro analitico e completo della disciplina dell'IVA e del *Transfer pricing*, con particolare attenzione alla definizione delle rispettive basi imponibili.

È ben noto infatti che l'IVA e i prezzi di trasferimento hanno un diverso quadro concettuale, sono regolati da norme e principi giuridici differenti: mentre l'IVA si concentra sul consumo di beni e servizi, i prezzi di trasferimento hanno la finalità di stabilire un'adeguata allocazione del reddito basata sulla realtà economica delle entità coinvolte.

Ma nonostante possano sembrare sistemi che viaggiano su binari paralleli non si deve escludere che questi possano incontrarsi in determinate situazioni.

Nel presente lavoro di tesi si è preferito non analizzare nel dettaglio quelli che potrebbero essere gli effetti di rettifiche IVA rispetto alla disciplina delle imposte dirette ma, visto il crescente interesse a livello nazionale, europeo ed internazionale sulla rilevanza a fini IVA di eventuali riprese a tassazione del maggior ricavo o del minor costo in base al *Transfer pricing*, si è privilegiata l'analisi delle possibili implicazioni che rettifiche dei prezzi di trasferimento potrebbero avere sull'Imposta sul valore aggiunto.

Il *Transfer pricing*, applicato in campo IVA, rappresenta infatti un nuovo ed importante strumento a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, in grado di rettificare o variare le distorsioni della

concorrenza, riscontrate nel valore di cessioni di beni o prestazioni di servizi, poste in essere tra imprese con diversa residenza facenti parte di gruppi economici o finanziari.

A conferma di ciò, la tematica oggetto d'esame è stata recentemente affrontata dalla Commissione Europea che ha portato la questione all'attenzione del Comitato IVA, in seno ad essa stabilito, il quale ha riproposto ed esaminato problematiche relative a tale argomento con il *Working paper* n. 293.

La parte conclusiva nel presente elaborato, proverà a dimostrare che sebbene i soli aggiustamenti dei prezzi di trasferimento siano piuttosto lontani, tutt'ora, dal formare una transazione imponibile dal punto di vista dell'IVA, potrebbero tuttavia, in determinate situazioni, avere un'incidenza sulla stessa qualora le rettifiche fossero collegate a una prestazione di servizi o fornitura di beni, a titolo oneroso, precedentemente esistente.

Rettifiche effettuate in conformità con le normative in materia di prezzi di trasferimento, in alcuni casi, comportano modifiche al prezzo di determinate transazioni, cioè modifiche della base imponibile e quindi conseguenze sul piano dell'IVA. Ad ogni modo, una sola affermazione, sulla tematica in questione, non può essere smentita e cioè che ogni eventuale rilevanza ai fini IVA delle rettifiche ai prezzi di trasferimento dovrà essere valutata tenendo conto dei principi che regolano il sistema dell'Imposta sul valore aggiunto.

CAPITOLO PRIMO

IMPOSTE SUI REDDITI DELLE SOCIETÀ

1.1 Premessa

Nelle operazioni commerciali, parti legate tra loro da rapporti di controllo, di fatto o di diritto, le une nei confronti delle altre, sono nelle condizioni di poter attuare politiche di prezzo, finalizzate allo spostamento di ricchezza in aree a bassa fiscalità, per evitare il prelievo in Italia.

Questo risultato può essere facilmente raggiunto attraverso cessioni o acquisto di beni o servizi con applicazione di prezzi rispettivamente inferiori e superiori rispetto a quelli correnti sul mercato.

La distorsione della ricchezza ai fini dell'erosione della base imponibile è il fenomeno che il legislatore tributario ha inteso evitare con previsione specifiche. Legislatore a cui interessa prevalentemente azzerare gli effetti distorsivi, determinando correttamente la ricchezza rilevante ai fini dell'Imposta sul reddito delle società e prodotta nel territorio, arginando le manovre elusive sui prezzi¹.

1.2 Imposte sui redditi delle società: profili generali

L'imposta sul reddito delle società, degli enti e di altre organizzazioni (diverse dalle persone fisiche) conosciuta con l'acronimo IRES, ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) quando, con il D.Lgs. 344/2003, è stata attuata una riforma che ha modificato la struttura e la logica societaria.

¹ M. BEGHIN, *“La disciplina del Transfer pricing, tra profili sostanziali, profili procedurali, fattispecie di evasione e abuso del diritto”*, Padova, 2009.

La disciplina IRES è oggi contenuta nel titolo II del D.P.R. 917 del 1986, Testo unico delle imposte sui redditi.

Diversamente dall'IVA, come si avrà modo di vedere nel capitolo successivo, l'IRES è un'imposta diretta in quanto colpisce direttamente la ricchezza, già esistente, il patrimonio, o nel momento in cui si produce, il reddito. Reddito e patrimonio sono appunto manifestazioni immediate della capacità contributiva.

Come sancito dall'articolo 72, presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6 dello stesso T.U.I.R.²

L'imposta sul reddito delle società colpisce quattro classi di soggetti: società di capitali residenti, gli enti commerciali residenti, gli enti non commerciali residenti e le società e gli enti non commerciali non residenti.

La qualifica di reddito di impresa opera per presunzione assoluta in presenza del presupposto soggettivo, indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta. La stessa Amministrazione finanziaria, con riferimento alle società di ingegneria, ha affermato che esse, ancorché di natura strettamente professionale, sono da qualificare come reddito

²L'articolo 6 del TUIR recita: "1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi. 2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati. 3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi."

d'impresa “*per il solo fatto di esser stato realizzato realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria*”³.

Le norme riguardanti la determinazione del reddito d'impresa nelle società e negli enti commerciali sono collocate nella Sezione I del Capo II, del Titolo II, del T.U.I.R.

Il legislatore assume come base imponibile il reddito complessivo, come previsto dall'articolo 83 del Testo Unico, “*Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.*”⁴

Importante ai fini della corretta determinazione del reddito d'impresa è il cosiddetto *periodo di imposta* che è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente determinato dalla legge o dall'atto costitutivo, qualora invece, il periodo preso in considerazione sia pari o superiore a due anni oppure non sia in alcun modo trattato, si prende in considerazione l'anno solare.

³M. DI TERLIZZI - L. OCCHETTA - F. ONEGLIA, *Testo Unico delle imposte sui redditi*, GIUFFRÈ, Milano, 2008, p. 554

⁴Il legislatore fiscale ha scelto una via intermedia tra l'assumere come reddito lo stesso risultante dal bilancio d'esercizio e la formazione di un bilancio, che può definirsi “fiscale”, distinto da quello civilistico. Nel parlare di bilancio fiscale si intende il calcolo del reddito imponibile d'impresa.

1.3 *Transfer pricing*

Negli ultimi anni si registra un'attenzione sempre più elevata ai prezzi di trasferimento ovvero al controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni di scambio intercorse tra società appartenenti allo stesso gruppo, al fine di verificare che non vi siano aggiustamenti effettuati al solo scopo di erodere la base imponibile.

La disciplina sul *Transfer pricing* è stata introdotta con l'art. 17 della L. 8 giugno 1936, n. 1231⁵, a questa disposizione però erano legati diversi problemi: in primo luogo l'assenza di una precisa definizione su cosa dovesse intendersi per collegamento tra soggetto residente e non, stabilendo a questo proposito una generica esplicitazione dell'attività "*nel regno per conto di società*". In secondo luogo, la norma disponeva solo dell'ineducibilità dei costi dei costi senza riferimento alcuno ad eventuale rettifica dei ricavi.

In ultimo, la disposizione in esame era applicabile solo alle società anonime e in accomandita per azioni, escludendo, con tale dettato, tutte le altre⁶.

L'articolo 17 è stato trasfuso poi, nell'art. 113 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (Testo Unico delle Imposte Dirette), la cui rubrica era: "*Società italiane operanti per conto di società o ditte estere*"⁷. Rispetto

⁵L'articolo 17 della L. 1231/1936 recita : "*Nel reddito delle società anonime e in accomandita per azioni, che esplicano la loro attività nel regno per conto di società, ditte e associazioni estere, merce' la vendita o collocamento di materie prime, di manufatti e di merci in genere e la fabbricazione di prodotti, sono computate in attivo tutte le somme dalle medesime indebitamente caricate al passivo sotto forma di provvigioni, di compartecipazione agli incassi, di commissioni, di premi e simili.*"

⁶G. SOZZA, *La fiscalità internazionale. Vademecum tributario per studiosi e operatori del mercato globale*, FAG, Milano, 2007

⁷L'articolo 113 del D.P.R. 645/1958 recita: "*Nel reddito dei soggetti che esplicano la loro attività nel territorio dello Stato per conto di società, ditte e associazioni estere, mediante la vendita e il collocamento di materie prime e di merci o mediante la fabbricazione di prodotti, sono computate anche le somme corrisposte a società, ditta o associazione estera, sotto forma di maggiorazione dei prezzi delle materie, prodotti e merci o sotto forma di provvigioni, compartecipazione agli incassi, di commissioni,*

al dettato normativo precedente, tale disposizione presentava maggiore accuratezza e precisione nell'individuazione dei criteri per identificare quali prezzi, in quanto rientranti nelle fattispecie da considerare anomale, dovessero essere soggetti a rettifica.

Il testo legislativo disponeva, infatti, l'indeducibilità delle somme pagate a titolo di maggiorazione del prezzo che intuitivamente doveva considerarsi "*prezzo normalmente praticato*". Tuttavia ritroviamo nella norma del T.U. del 1958 i limiti di una disposizione ancora incerta sulla definizione di società residente ed estera nonché inefficace per la rettifica dei ricavi. Approssimato ed impreciso era inoltre il criterio mediante in quale poter definire "normale" un prezzo di trasferimento. Con la riforma tributaria degli anni '70⁸ la materia ricevette una disciplina più organica. Venivano, infatti, emanati gli art. 53, 5° comma, lett. b), e 56, 2° comma, del D.P.R. 597 del 29.9.1973.

L'art. 53, 5° comma, lett. b), stabiliva che: "*Si comprende tra i ricavi, la differenza tra il valore normale dei beni e dei servizi e i corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni effettuate a società non aventi nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa, né l'oggetto principale, che controllano direttamente o indirettamente l'impresa o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa*".

L'art. 56, 2° co., recitava: "*Il costo di acquisizione dei beni ceduti e dei servizi prestati dalle predette società è diminuito della eventuale eccedenza rispetto al valore normale; alla stessa disposizione vengono, inoltre, assoggettati anche i beni ceduti e i servizi prestati da società*

di premi e simili, sempre che si tratti di pagamenti non soggetti alle disposizioni dell'art. 128".

⁸L'articolo 53, comma 5, lett. b) d.p.r. n. 597 del 1973 disponeva che tra i ricavi "*la differenza tra il valore normale dei beni e dei servizi e i corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni effettuate a società, non aventi nel territorio dello st a to la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale, che controllano direttamente o indirettamente l'impresa o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.*".

non aventi nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale, per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o di lavorazione dei prodotti ".

Dettati che il legislatore con tale riforma ha tentato di perfezionare focalizzandosi su quelle situazioni che in passato aveva creato incertezza. I ricavi, e non più solo i costi, divenivano rettificabili; si esplicava che la rettifica costituiva una differenza tra valore normale e prezzo effettivamente praticato nella transazione tra un soggetto residente e legati, come esplicitato, da un nesso di collegamento che poteva essere sia diretto che indiretto, facendo così riferimento alla definizione che la normativa civilistica dava di controllo.

La normativa in questione, però, aveva la pecca di funzionare nell'unico senso di permettere la verifica della sola impresa residente controllata dal soggetto estero, mentre non trovava applicazione nel caso in cui fosse stata l'impresa italiana a controllare quella estera.

Per trovare una soluzione alla iniquità della rettifica per i soli prezzi praticati dalla controllante estera di soggetto italiano, l'art. 38⁹ del D.P.R. 897 del 1980 abrogava la lett. b), ultimo comma, dell'art. 53 e l'ultimo comma dell'art. 56 del D.P.R. 597/73, introducendo l'ultimo comma dell'art. 75.¹⁰

⁹L'articolo 38 del D.P.R. 897/1980 recitava: "Nell'art. 75 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, e' aggiunto il seguente comma: "I componenti del reddito d'impresa derivanti da operazioni con soggetti non residenti che per i loro rapporti diretti o indiretti con l'impresa ne subiscono l'influenza dominante o dispongono di influenza dominante su di essa sono valutati, se ne deriva aumento del reddito imponibile, in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati o dei beni o servizi ricevuti. La disposizione si applica anche quando l'impresa e il non residente sono sottoposti all'influenza dominante di uno stesso soggetto".

¹⁰G. CATERINA, *I prezzi di trasferimento nelle transazioni internazionali*, De Lillo, Milano, 1990.

Successivamente, con l'entrata in vigore del D.P.R. 917/1986, il 5 co., dell'art. 76 sostituiva il succitato art. 75 del D.P.R. 597/73, disponendo quanto segue: *“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che controllano direttamente o indirettamente l'impresa o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati o dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del secondo comma se ne deriva aumento del reddito. La disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti”*.

Modifiche sostanziali furono apportate al concetto di controllo e alla limitazione della possibilità di rettifica alle sole ipotesi in cui il controllo fosse esercitato da parte del soggetto estero su quello residente e non viceversa.

Col D.P.R. 4.02.1988, n. 42, in rispetto alle norme pattizie internazionali stipulate dall'Italia, che vietano la discriminazione tra persona residente e persona non residente, si era introdotta al 5° comma dell'art. 76 la seguente locuzione: *“La stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi”*.

Infine con il D.Lgs. 344/03 l'art. 76, 5° comma è stato "trasposto" nell'art. 110, 7° comma D.P.R. 917/86, (Testo unico delle Imposte sui redditi), come modificato dal D.L. 50/2017, definito come manovra correttiva che ha sostituito il concetto di valore normale con il parametro della libera concorrenza, al fine di adeguare la normativa nazionale agli *Standards* forniti dall'OCSE. Il D.L. 50/2017, convertito

dalla Legge n. 96/2017, ha previsto una duplice modifica alla disciplina dei prezzi di trasferimento, da un lato infatti ha eliminato il riferimento al “valore normale” quale parametro delle operazioni *intercompany*, per sostituirlo con il riferimento ai prezzi che sarebbero stati pattuiti “in condizioni di libera concorrenza e in circostanze compatibili”, dall’altro ha inserito il nuovo articolo 31-quater nel D.P.R. n. 600/1973, volto in particolare a disciplinare i casi tassativi in cui possono essere riconosciute le variazioni in diminuzione del reddito, derivanti dall’applicazione del principio di libera concorrenza, scaturenti dalle contestuali rettifiche in aumento operate dalle Amministrazioni finanziarie estere.

Ultimamente molto si è discusso a livello europeo sul fatto che, in un contesto di modelli imprenditoriali e strutture societarie complesse, le norme nazionali di tassazione societaria siano così lacunose ed inadeguate da permettere il verificarsi di situazioni paradossali in cui imprese multinazionali fortemente redditizie pagano imposte modeste rispetto al loro reddito complessivo.

Al fine di interrompere questo trend negativo, risulta di fondamentale importanza l’intervento della Commissione europea, da inquadrare all’interno del tentativo di adeguare all’evoluzione dell’economia societaria contemporaneamente l’approccio tradizionale della fiscalità societaria. La sua proposta di direttiva si basa su una base imponibile comune per l’imposta sulle società, intesa in senso ampio, nel senso che tutti i ricavi sono da considerare come imponibili, tranne quelli espressamente esentati, anche nota come *proposta di direttiva CCTB*, sulla base dell’acronimo inglese *Common Corporate Tax Base*, COM(2016) 685.¹¹

¹¹Seconda tappa di questo tentativo di rinnovamento riguarda specificamente le società membri di un gruppo ed il consolidamento delle loro basi imponibili, nel senso che “le basi imponibili di tutti i membri di un gruppo si sommano in una base

La normativa succitata sarà applicabile a gruppi di imprese di dimensioni considerevoli. Tale circostanza è spiegata nelle Premesse del COM(2016) 685, in base alla considerazione che le strutture di pianificazione fiscale aggressiva sono poste in essere da gruppi di società che dispongono di risorse importanti.

Le operazioni tra imprese consociate sono regolate dal Capo VIII negli articoli 56 e 57.

In particolare, l'articolo 56 afferma che due imprese sono considerate *consociate*, qualora un contribuente partecipa alla gestione, al controllo o, direttamente o indirettamente, al capitale di un non contribuente o di un contribuente non appartenente allo stesso gruppo. Inoltre se le stesse persone partecipano alla gestione, al controllo o, direttamente o indirettamente, al capitale di un contribuente e di un non contribuente o di contribuenti non appartenenti allo stesso gruppo, tutte le imprese interessate sono considerate anch'esse consociate.

Di particolare rilevanza è l'articolo 57¹² che introduce il principio dell'aggiustamento dei prezzi nelle relazioni tra imprese consociate: le operazioni tra un contribuente e le sue imprese consociate sono soggette all'aggiustamento dei prezzi in linea con il principio delle condizioni di mercato. La finalità perseguita è quella di evitare l'erosione della base

imponibile consolidata”(articolo 7, § 1 del COM(2016) 683), il cui termine per il recepimento da parte degli Stati membri è fissato al 31 dicembre 2020 in vista dell'applicazione delle relative disposizioni a partire dal 1 gennaio 2021.

¹²L'articolo 57, rubricato “*Aggiustamento dei prezzi nelle relazioni tra imprese consociate*”, recita: “*1. Qualora nelle relazioni tra imprese consociate siano stabilite o imposte condizioni diverse da quelle che si applicherebbero tra imprese indipendenti, qualsiasi reddito che sarebbe stato acquisito dal contribuente, ma che non lo è stato a causa di tali condizioni, è incluso nel reddito di tale contribuente e tassato di conseguenza. 2. Il reddito attribuibile a una stabile organizzazione è ciò che la stabile organizzazione potrebbe prevedibilmente percepire, in particolare nelle sue relazioni con altre parti dello stesso contribuente, se fosse un'impresa separata e indipendente che esercita attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, tenendo conto delle funzioni esercitate, delle attività usate e dei rischi assunti dal contribuente attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dello stesso contribuente.*”

imponibile di giurisdizioni fiscali a imposizione elevata mediante il trasferimento degli utili a prezzi gonfiati verso paesi con regimi fiscali più vantaggiosi.

Il Capo IX disciplina poi le norme antiabuso agli articoli 58-61-*bis*, al fine di rafforzare la resilienza delle norme contro le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva.

La norma generale di cui all'articolo 58 impone agli Stati membri di non tenere conto, ai fini del calcolo della base imponibile, "*di una costruzione o di una serie di costruzioni che, essendo state poste in essere essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non sono genuine*". Ai sensi del paragrafo 2, la non genuinità della costruzione deriva dal non essere stata posta in essere per "*valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica*".

Questa disposizione generale è affiancata da ulteriori misure specifiche, intese a limitare determinati tipi di elusione: l'articolo 59¹³ prevede che

¹³L'articolo 59 recita: "*Un'entità o una stabile organizzazione i cui profitti non siano assoggettati ad imposta o siano esenti da imposta nello Stato membro della sede centrale è trattata come una società estera controllata se sono soddisfatte le seguenti condizioni: nel caso di un'entità, il contribuente di per sé o insieme alle sue imprese consociate detiene una partecipazione diretta o indiretta di oltre il 50% dei diritti di voto o possiede direttamente o indirettamente oltre il 50% del capitale o ha il diritto di ricevere oltre il 50% dei profitti di tale entità; e (b) l'imposta effettiva sul reddito delle società applicata ai profitti dell'entità o della stabile organizzazione è inferiore alla differenza tra l'imposta sul reddito delle società che sarebbe stata applicata sui profitti dell'entità o della stabile organizzazione in conformità alle norme della presente direttiva e l'imposta effettiva sul reddito delle società versata su tali profitti dall'entità o dalla stabile organizzazione. Ai fini della lettera b) del primo comma, nel calcolare l'imposta sul reddito delle società che sarebbe stata applicata sui profitti dell'entità in conformità alle norme della direttiva nello Stato membro del contribuente, i redditi di una stabile organizzazione dell'entità che non è soggetta ad imposta o è esente da imposta nella giurisdizione della società estera controllata non sono presi in considerazione. Se un'entità o una stabile organizzazione è trattata come una società estera controllata ai sensi del paragrafo 1, il reddito non distribuito dell'entità o della stabile organizzazione è soggetto ad imposta nella misura in cui deriva dalle seguenti categorie: (a) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari; (b) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale; (c) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di azioni; (d) redditi da leasing finanziario; (e) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;*

qualora determinate condizioni, descritte nell'articolo stesso, siano rispettate, un'entità o una stabile organizzazione i cui profitti non siano assoggettati ad imposta o siano esenti da imposta nello Stato membro della sede centrale, è trattata come una società estera controllata; l'articolo 60 disciplina il calcolo del reddito di una società estera controllata¹⁴; l'articolo 61 il disallineamento da ibridi; l'articolo 61-bis i disallineamenti in materia di residenza fiscale.

Il termine per il recepimento di su descritta direttiva è fissato al 31 dicembre 2018, in vista dell'applicazione a partire dal 1 gennaio 2019. Decorsi cinque anni dall'entrata in vigore, l'articolo 69 incarica la

(f) redditi da società di fatturazione che percepiscono redditi da vendite e servizi derivanti da beni e servizi acquistati da e venduti a imprese consociate e aggiungono un valore economico scarso o nullo. Il primo comma non si applica alle società estere controllate residenti o situate in uno Stato membro o in un paese terzo parte contraente dell'accordo SEE, se le società estere controllate sono state istituite per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. Ai fini del presente articolo, l'attività della società estera controllata rispecchia la realtà economica nella misura in cui tale attività è supportata da adeguato personale, materiale, attività e locali. Un'entità o una stabile organizzazione non è considerata una società estera controllata di cui al paragrafo 1 se non più di un terzo del reddito acquisito dall'entità o dalla stabile organizzazione rientra nelle categorie di cui al paragrafo 2, lettere da a) a f). Le imprese finanziarie non sono considerate società estere controllate ai sensi del paragrafo 1 se non più di un terzo del reddito acquisito dall'entità o dalla stabile organizzazione dalle categorie di cui al paragrafo 2, lettere da a) a f), deriva da operazioni con il contribuente o le sue imprese consociate”

¹⁴ L'articolo 60 recita: “Il reddito da includere nella base imponibile è calcolato conformemente alle norme della presente direttiva. Le perdite dell'entità o della stabile organizzazione non sono incluse nella base imponibile bensì riportate e prese in conto all'atto dell'applicazione dell'articolo 59 negli esercizi fiscali successivi. Se la società estera controllata è un'entità, il reddito da includere nella base imponibile è calcolato in proporzione al diritto del contribuente di condividere i profitti dell'entità estera. Se la società estera controllata è una stabile organizzazione, tutti i redditi sono inclusi nella base imponibile. Il reddito dell'entità o della stabile organizzazione è incluso nella base imponibile dell'esercizio fiscale in cui l'esercizio fiscale dell'entità o della stabile organizzazione si conclude. Se l'entità distribuisce al contribuente profitti provenienti da redditi precedentemente inclusi nella base imponibile del contribuente a norma dell'articolo 59 e il contribuente è soggetto a imposta su tali profitti distribuiti, gli importi dei redditi precedentemente inclusi nella base imponibile a norma dell'articolo 59 sono dedotti da tale base imponibile in sede di calcolo dell'imposta dovuta dal contribuente sui profitti distribuiti. Se il contribuente cede la propria partecipazione nell'entità, i proventi sono decurtati, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta dal contribuente, di eventuali importi non distribuiti che siano già stati inclusi nella base imponibile.”.

Commissione Europea di riesaminare l'applicazione, presentando al Consiglio una specifica relazione.¹⁵

Questa proposta di direttiva dovrebbe essere di sostegno per gli Stati membri ai fini dell'elaborazione di modifiche atte all'attuazione della stessa nei regimi nazionali sul reddito delle società.

1.3.1 La disciplina precedente la manovra correttiva

L'Articolo 110.7 del D.P.R. 917 del 1986 impone alla società residente nel territorio italiano di determinare in un certo modo la base imponibile dell'IRES, cioè dell'Imposta sul reddito delle società. Essa fissa precisi obblighi da adempiere per procedere alla determinazione del reddito o della perdita fiscalmente rilevanti ai fini IRES.

L'operatività delle norme sui prezzi di trasferimento è sempre stata circoscritta alle sole operazioni transnazionali ed infatti suddetto articolo si riferisce alle imprese italiane che intrattengono scambi con società non risiedenti in Italia, con le quali si abbia un rapporto partecipativo diretto o indiretto, a prescindere che la società estera risieda in un paese a fiscalità privilegiata o meno.

Essa considerava, a fini fiscali, il valore normale e non i prezzi pattuiti della transazione commerciale se da ciò derivava, appunto, un aumento dell'imponibile. Concretamente, si prendeva in considerazione il valore normale quando un'impresa italiana cedeva dei beni, o prestava servizi, a un'impresa estera consociata applicando prezzi inferiori rispetto al valore normale oppure quando era l'impresa italiana ad acquistare beni o servizi da una consociata estera, ad un prezzo superiore a quello normale, comprimendo, in ambedue i casi, i propri utili in favore della consociata.

¹⁵Servizio studi del Senato, *Base imponibile comune per l'imposta sulle società: proposte CCTB e CCCTB*, XVII legislatura, Dossier europei, n.44, gennaio 2017.

Gli scambi infragruppo si consideravano effettuati al valore normale se in tal modo ne derivasse un maggior reddito imponibile¹⁶, in tal caso il contribuente doveva procedere ad espungere dall'utile o dalla perdita fiscalmente rilevante il prezzo applicato nei rapporti commerciali intrattenute con le consociate.

Ruolo centrale era assunto appunto dal valore normale. Il comma 2 del succitato articolo 110 prevedeva che per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi, si applicassero le disposizioni di cui all'articolo 9 comma 3 del Tuir, a cui lo stesso articolo 110, comma 2 esplicitamente rinvia, che lo definisce come: *“il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”*.

La disposizione in esame si riferisce ad una comparazione da farsi tra quanto effettivamente praticato dalle imprese infragruppo e quanto invece intercorso tra quelle indipendenti in operazioni economiche aventi ad oggetto lo stesso bene o servizio, al tempo e luogo in cui essi sono stati scambiati ed avvenute in condizioni di libera concorrenza.

Il legislatore italiano tra i diversi criteri per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra imprese associate di un gruppo multinazionale scelse quello del “confronto del prezzo” (*comparable uncontrolled price method*), la cui disciplina si articolerebbe, appunto, nel succitato terzo comma dell'articolo 9.

Qualora pertanto si fossero verificati i presupposti summenzionati e vi fosse differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore normale del bene ceduto, venendosi a costituire la fattispecie di cui all'articolo 110,

¹⁶G. RIPA, *La fiscalità d'impresa*, CEDAM, Milano, 2011, p. 333.

comma 7, si sarebbe ottenuto un aumento del reddito fiscalmente rilevante per effetto dell'aumento dei ricavi imponibili o per la riduzione dei costi deducibili¹⁷.

1.3.2 Il nuovo prezzo di trasferimento

Venendo all'esame nel dettaglio della prima modifica introdotta dal D.L. 50/2017, il comma 1 dell'articolo 59, come accennato, elimina il riferimento al "valore normale" contenuto all'articolo 110, comma 7, del T.U.I.R., per sostituirlo con il principio di libera concorrenza, così come enunciato all'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e come illustrato nelle *Guidelines* OCSE sui prezzi di trasferimento. Nel contempo viene eliminato l'ultimo periodo del medesimo comma 7, quello che estendeva il ricorso al valore normale alle operazioni di vendita e collocamento sul mercato di materie prime o merci ed alla fabbricazione e lavorazione di prodotti, effettuate da società residenti per conto di società non residenti; estensione evidentemente ritenuta superflua in ragione dell'ampia nozione di controllo cui si ritiene faccia riferimento la disposizione in questione.

Come precisa la Relazione illustrativa, la modifica della disciplina si è resa necessaria per "allineare" la disciplina nazionale alle più recenti indicazioni emerse in sede OCSE anche nell'ambito dei lavori del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

Secondo autorevole dottrina¹⁸, la relazione diretta tra la determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo e la normativa sul valore normale di cui all'articolo 9, comma 3, del T.U.I.R. , nata per altri fini,

¹⁷P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, Vicenza, 2015, p. 1414.

¹⁸E. DELLA VALLE, "Transfer price: cosa cambia?", in *Il Fisco*, 2017, 37, 3521.

segnatamente la valorizzazione delle di transazioni in cui manca un corrispettivo, non aveva più ragion d'essere.

Pur essendo vero che il ricorso a detto principio aveva già trovato, nella prassi nazionale, pacifico riconoscimento e pur avendo Assonime¹⁹ definito tale manovra interpretativa proprio in ragione del fatto che l'Amministrazione finanziaria avesse da tempo fatto riferimento al principio della libera concorrenza, non può essere taciuto il valore di siffatto adeguamento in quanto disinnesci un recente orientamento, che ben può essere definito anacronistico, della giurisprudenza di legittimità in esito al quale “tra i diversi criteri indicati dal Modello OCSE del 1995, per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra le imprese associate di un gruppo multinazionale, il legislatore italiano ha prescelto quello del “confronto del prezzo”, *comparable uncontrolled price method*, la cui disciplina si articola nella prima e nella seconda parte del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3²⁰”. È possibile, quindi, oggi dare spazio alle diverse metodologie elaborate dall'Organizzazione parigina senza alcun vincolo di preordinazione, a prescindere dal fatto che esse appartengano al novero di quelle tradizionali²¹ o di quelle reddituali²². L'unico imperativo posto è che la scelta ricada su metodo e grandezza tali da rappresentare più coerentemente il prezzo a cui valutare i componenti di reddito derivanti dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi infragruppo, tenuto conto delle condizioni e dei prezzi “che sarebbero stati pattuiti tra

¹⁹Circolare 28 giugno 2017, n.17.

²⁰Cass., Sez. Trib. Civ., 23 ottobre 2013, n. 24005.

²¹Rientrano in tale tipologia, oltre al già ricordato c.u.p., anche i metodi denominati *resale price* (r.p.) e *cost plus* (c.p.).

²²Fanno parte di questa categoria il *transnational net margin method* (t.n.m.m.) ed il *profit split method* (p.s.m.).

soggetti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili”²³.

La modifica della procedura nazionale in materia si completa con la previsione mediante la quale viene demandato al Ministero dell’Economia e delle Finanze, di determinare le linee guida per l’applicazione delle previsioni previste dal su descritto comma, con la finalità di aggiornare e rendere attuali le ormai vetuste istruzioni ufficiali.

1.3.3 Il principio di libera concorrenza

L’utilizzazione del principio *dealing at arm’s length* può essere ricondotto agli inizi degli anni Trenta negli Stati Uniti ed è apparso ufficialmente per la prima volta nel 1935 nelle *US Treasury Regulation*. Tale concetto nel tempo è venuto ad assumere un ruolo centrale nella disciplina dei prezzi di trasferimento ed è stato oggetto di numerose Convenzioni²⁴.

Allo scopo di evitare o dirimere le controversie dovute all’incertezza intrinseca della materia l’OCSE ha cercato, nelle sue *Guidelines*, di

²³S. TRETTEL, *Si apre finalmente l’era del Transfer pricing 2.0*, in *Il Fisco*, 2017, 20, 1911.

²⁴A livello internazionale l’introduzione dell’*arm’s length principle* è seguita all’analisi del problema della doppia imposizione internazionale, divenuto particolarmente critico al termine della I Guerra Mondiale, a seguito di un incremento della tassazione. Tale problema fu particolarmente sentito dalla Camera di Commercio Internazionale e dalla Lega delle Nazioni, il cui *Economic & Financial Committee* diede vita ad un *Fiscal Committee* composto da economisti per tentare di risolvere le criticità connesse a tale problematica. Nel corso della sua attività e della sua analisi la Lega delle Nazioni presentò nel 1933 un *draft* di modello di Convenzione in cui si faceva per la prima volta riferimento al principio dell’*arm’s length*. Tale principio è stato successivamente recepito nel *Draft Convention on the Allocation of Profits and Property of International Enterprises* del 1936 e successivamente nel *Mexico Draft* del 1943. Tali disposizioni sono poi state trasfuse nell’art. 9 del *OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* del 1963.

delineare, nel modo più preciso e coerente possibile, il principio di libera concorrenza, cosiddetto *arm's length principle*.

Le *Guidelines* hanno, per l'appunto, l'obiettivo di orientare le amministrazioni fiscali dei paesi membri, e non, dell'OCSE e le imprese multinazionali rispetto all'applicazione del principio di libera concorrenza nei casi di *Transfer pricing*.

Sicché nel 1979 il Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Transfer pricing and Multinationals*", finalizzato all'inserimento delle problematiche relative ai prezzi di trasferimento nel contesto dei gruppi multinazionali.

Occorre precisare che l'analisi posta in essere da tale organismo verte principalmente su aspetti internazionali relativi alla disciplina dei prezzi di trasferimento, che, peraltro, impongono un'attenzione maggiore a causa della complessità dei rapporti tra diverse giurisdizioni.

Al primo Rapporto ne è seguito un altro nel 1995, che è stato realizzato a più riprese, per arrivare ad una versione definitiva nel 1999.

Dal tenore della prefazione si comprende come tali *Guidelines* non rappresentino un documento definitivo, ma, al contrario, un documento destinato ad essere soggetto a continui cambiamenti necessari ad adattare la disciplina a quelle che sono le concrete esigenze che in futuro dovessero presentarsi.

Lo studio dei Rapporti OCSE riveste un ruolo di fondamentale importanza per gli operatori economici poiché, inducendo gli Stati ad emanare legislazioni conformi ad essi, incide sulle condizioni di funzionamento dello scenario internazionale.

Il capitolo I introduce al principio di libera concorrenza quale strumento per avere congrue valutazioni da parte delle amministrazioni fiscali.

Le *Guidelines* fanno esplicito riferimenti all'articolo 9 del Modello di convenzione OCSE il quale prevede che "[*Qualora esistano*]

condizioni convenute o imposte tra (...) due o più imprese [associate] nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa delle dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”.

Il principio di libera concorrenza prevede quindi che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra società appartenenti allo stesso gruppo avvengano al prezzo di mercato e di libera concorrenza.

In generale, per l’OCSE, l’esame della comparabilità delle transazioni, ai fini dell’applicazione del principio dell’*arm’s length*, deve basarsi non solo sull’analisi delle caratteristiche del prodotto e dei servizi ceduti, ma anche sulle operazioni che le parti hanno posto in essere e il patrimonio utilizzato per porle in essere, nonché sull’assunzione convenzionale dei maggiori rischi del mercato.²⁵

Infatti, un’analisi non può considerarsi esaustiva se non prende in considerazione le condizioni contrattuali e le condizioni economiche di mercato in cui le imprese operano.

Nonostante la sostanziale condivisione dei principi suggeriti dall’OCSE da parte dei paesi membri e di quelli che membri non sono, le problematiche legate alle differenze tra gli ordinamenti in materia comporta non poche difficoltà nell’esercizio di attività transfrontaliere e nelle operazioni di accertamento delle diverse Amministrazioni finanziarie.

²⁵P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, ed. III, WOLTERS KLUWER, Vicenza, 2015.

Ed è proprio nell'ottica di contribuire a rendere uniforme la legislazione in materia di prezzi di trasferimento che va letta la scelta operata dal legislatore italiano di adottare il principio di libera concorrenza.

1.3.4 *Transfer pricing* ed elusione fiscale

Sulla natura dell'articolo 110, comma 7 si confrontano, in giurisprudenza, due posizioni.²⁶

Secondo parte della giurisprudenza²⁷, essa configura una norma espressamente antielusiva, finalizzata a che materia imponibile non sia trasferita verso Paesi con fiscalità agevolata.

Altra giurisprudenza, invece, inquadra la disposizione *de qua* come una norma sostanziale che detta un criterio legale di determinazione delle componenti reddituali per la specifica ipotesi ivi prevista, prescindendo dall'analisi del livello di tassazione nella giurisdizione estera²⁸.

In una prospettiva più ampia si inserisce quanto affermato dalla Corte di Giustizia, volta a valorizzare il profilo funzionale della disciplina.

Essa ha più volte precisato che le normative in materia di *Transfer pricing* costituiscono una restrizione alla libertà di stabilimento giustificata dalla necessità di garantire una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati e di prevenire l'elusione fiscale.

²⁶D.CANÈ, *Conseguenze del comportamento antieconomico dell'impresa nell'imposta sui redditi e nell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2015.

²⁷Cass., 27 febbraio 2013, n. 4927, e Id., 13 luglio 2012, n. 11949, entrambe in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 307, con nota di D. STEVANATO, *Il Transfer pricing tra evasione ed elusione*.

²⁸Cass., 8 maggio 2013, n. 10739, in *Rep. Giur. .it*, voce *Violazioni tributarie*, in genere, n. 4, e per la motivazione, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 772, con nota di E. DELLA VALLE, *“Il fisco non deve provare l'elusione nel «Transfer pricing Transfer pricing»”*.

La dottrina maggioritaria oggi ritiene che tale disposizione non abbia natura antielusiva ma configuri una norma sostanziale con funzione, *lato sensu*, antielusiva.

La questione sembra esser stata risolta dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza 20805 del 6 settembre 2017, in cui si afferma che la normativa in materia di *Transfer pricing* non integri una disciplina antielusiva in senso proprio, in quanto è applicabile anche in difetto di prova da parte del Fisco del concreto conseguimento di un vantaggio fiscale da parte del contraente. Detta disciplina rappresenta una difesa più avanzata di quella direttamente repressiva dell'elusione, in quanto è diretta a contrastare il fenomeno giuridico-economico in sé. Pertanto la Cassazione ha più volte asserito²⁹ che in caso di operazioni infragrupo, l'onere probatorio gravante sull'amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova dell'esistenza dell'operazione infragrupo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore a quello di mercato.

A riprova di ciò, qualora l'alterazione dei corrispettivi non costituisca l'erosione della base imponibile in Italia o se da questo assottigliamento della ricchezza tassabile non derivi un effettivo vantaggio fiscale per il gruppo, in quanto il risparmio ottenuto nel nostro Paese sul versante del prelievo è compensato da un aumento di tassazione all'estero, addirittura superiore al risparmio stesso, le regole del 110 devono essere ugualmente seguite, sia pur solo nei casi specificatamente previsti dall'articolo 31-quater del D.P.R. 600/1973.³⁰

²⁹ V. Cass., Sez. V, 30 giugno 2016, n. 13387.

³⁰M. GAFFURI, *Transfer pricing e dimostrazione del conseguimento di un vantaggio fiscale*, in *Quotidiano Giuridico*, 2017.

1.3.5 *Transfer pricing* e diritto di stabilimento

Il diritto di stabilimento è disciplinato al Capo 2 del TFUE, agli articoli 49 e ss. Esso comprende il diritto di svolgere attività indipendenti e di creare e gestire imprese al fine di esercitare un'attività permanente su base stabile e continuativa, alle stesse condizioni che la legislazione dello Stato membro di stabilimento definisce per i propri cittadini.³¹

Il diritto di stabilimento implica per i cittadini europei l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i propri cittadini. Essa comprende, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale all'interno dell'Unione Europea, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia³².

Anche se, in base al loro tenore letterale, le disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento intendono assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato membro d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di uno dei suoi cittadini o di una società costituita conformemente alla propria legislazione.

La questione è stata di recente analizzata dall'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia Michal Bobek che, il 14 dicembre 2017, ha presentato le proprie Conclusioni rispetto la causa C-382/16³³, relativa

³¹L'articolo 49, co.1, del TFUE recita: “*Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.*”.

³²v., *Keller Holding*, 23 febbraio 2006, C-471/04, punto 29.

³³Opinione dell'Avvocato Generale Michal Bobek, 14 dicembre 2017, *Hornbach-Baumarkt-AG v. Finanzamt Landau*, C-382/16, EU:C:2017:974

alla compatibilità con il diritto di stabilimento delle normative nazionali sui prezzi di trasferimento.

Il caso in esame ha ad oggetto un accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria tedesca nei confronti di una società residente in Germania, la quale aveva rilasciato a titolo gratuito lettere di *patronage* nell'interesse di controllate estere. La normativa tedesca sul *Transfer pricing*, invece, prevede che le operazioni con società del gruppo non residenti sono valutate secondo i canoni propri delle transazioni tra parti indipendenti. In ragione di ciò sono stati ripresi a tassazione i proventi che la società avrebbe realizzato se a beneficiare del *patronage* fossero state società terze.

Secondo l'opinione dell'Avvocato Generale, la normativa in questione, comune a quasi tutti gli Stati Membri, non viola il diritto di stabilimento.

In tale atto, particolare attenzione viene dedicata al principio di territorialità in base al quale gli Stati membri possono tassare le società residenti sui profitti conseguiti a livello mondiale e le società non residenti sui profitti ricavati dalle loro attività in tale Stato.

Una delle conseguenze di tale principio è che le società non sono libere di trasferire i profitti e le perdite a propria discrezione tra le giurisdizioni fiscali. Gli Stati membri possono quindi legittimamente adottare misure intese ad impedire l'erosione della loro base imponibile conseguente al trasferimento di profitti al di fuori della loro giurisdizione. Essi possono prendere provvedimenti per assicurare che i profitti siano ripartiti correttamente.

Ed è infatti riconosciuto il potere degli Stati di assumere misure, come quelle in materia di *Transfer pricing*, finalizzate a contenere le perdite di gettito derivanti da manovre artificiali sulle transazioni infragruppo,

senza che ciò risulti sproporzionato rispetto agli obiettivi di contrasto all'evasione.

Al fine di affermare la sua tesi, l'Avvocato Generale richiama i due diversi orientamenti che si riscontrano nella giurisprudenza della Corte nella valutazione delle fattispecie concernenti asserite violazioni del diritto di stabilimento nel settore dell'imposizione diretta: quello basato sulla discriminazione e quello basato sulla restrizione.

Secondo il primo orientamento, affinché un provvedimento nazionale sia dichiarato contrario al diritto di stabilimento, occorre che situazioni comparabili siano trattate diversamente a svantaggio delle società che esercitano il diritto di stabilimento. Rispetto all'orientamento basato sulla discriminazione, l'orientamento basato sulla restrizione ha una portata molto più ampia in quanto ravvisa l'incompatibilità con il diritto dell'Unione Europea in tutti i casi in cui vi sia un ostacolo, anche potenziale, agli scambi intracomunitari.

Le Conclusioni evidenziano che, nel caso in esame, il diverso trattamento riservato alle transazioni con le controllate estere rispetto a quello riservato alle transazioni interne riguarda due situazioni non comparabili ed inoltre non è ravvisabile alcuna restrizione agli scambi. Si attende ora di vedere come si pronuncerà a riguardo a la Corte.

1.3.6 Parabola del *Transfer pricing* interno

È evidente che in relazione alle operazioni caratterizzate da politiche di prezzo tese all'erosione della base imponibile, non poteva non emergere la questione relativa ai rapporti infragruppo nazionali, con conseguente ed esclusivo interessamento di società residenti nel territorio del nostro Stato, il cosiddetto *Transfer pricing interno*.

L'Amministrazione finanziaria in passato ha tentato di estendere l'applicazione del *Transfer pricing* alle operazioni effettuate da gruppi d'impresе fiscalmente residenti in Italia.

Nella Circolare Ministeriale del 22 settembre 1980, n. 32/E, era esplicitamente ammessa la possibilità per gli Uffici, di far riferimento al valore normale anche in ipotesi diverse da quelle contemplate dalla norma sul *Transfer pricing*, precisando che, in tali ipotesi, la presunzione dell'ufficio non avrebbe potuto assumere valore di presunzione assoluta, bensì relativa.

L'estensione dell'articolo 110, comma 7, T.u.i.r, anche ai rapporti "interni" è stata poi proposta con la bozza governativa del D.P.R. 917 del 1986 per ragioni sostanzialmente antielusive, proposta che però non ebbe seguito in quanto all'esito di discussioni parlamentari fu accantonata ed espunta dal testo definitivo su indicazione della Commissione dei Trenta.

Lo scopo di tale proposta e dei successivi orientamenti in materia di *Transfer pricing* era di osteggiare pratiche elusive finalizzate ad assicurare l'ottimizzazione dei carichi fiscali del gruppo, e non consistenti quindi nel trasferimento di ricchezza verso paesi a bassa fiscalità³⁴.

Infatti nei rapporti tra società residenti nel territorio nazionale i prezzi vengono manipolati allo scopo di ottenere posizioni di vantaggio altrimenti non ottenibili.

Tale orientamento veniva superato dalla C.M. 26 febbraio 1999, n.53/E, nella quale era sancita l'impossibilità di applicare il disposto dell'articolo 110, comma 7, del TUIR alle transazioni tra soggetti

³⁴M. BEGHIN, *La disciplina del Transfer pricing*, cit., p.351

residenti, conformemente a quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione³⁵ e in alcune decisioni di merito³⁶.

Precisamente la Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza del 18 marzo 1998, n. 577, che *“la valutazione al valore normale di cessioni di beni tra soggetti residenti presuppone, di regola, l’assenza di corrispettivi”* e che *“pur se in via di principio, non si può negare all’Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento di raffrontare i prezzi convenuti tra le parti con quelli praticati dal mercato, il ricorso al criterio del valore normale risulta possibile soltanto se, in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, l’Amministrazione sia in possesso di elementi comprovanti che i corrispettivi dichiarati siano inferiori a quelli effettivamente conseguiti”*.

Da parte sua, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 10802/2002, riguardante la possibilità di dedurre integralmente i costi di noleggio delle imbarcazioni e degli automezzi noleggiati dalla società controllata da quella controllante, che li aveva a sua volta acquistati dalle proprie controllate, che l’inapplicabilità della disposizione concernente il *Transfer pricing “estero”* non impediva all’Ufficio di contestare l’inerenza dei costi in presenza di un *“comportamento assolutamente contrario ai canoni dell’economia”*.

La stessa Corte, dieci anni dopo, con la sentenza n. 23551 del 20 dicembre 2012, ha affermato che il principio del valore normale non si applica alle transazioni infragruppo qualora la sede di entrambe le società sia in Italia.

Tale principio è stato ribadito nella sentenza del n. 17955/2013 nella quale dapprima è stato affermato che *“il criterio legale del valore*

³⁵v., Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10802.

³⁶v., Comm. Prov. di Milano, sez. I, 18 marzo 1998, n.577.

normale delle operazioni infragruppo rileva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno”, qualora si persegua, mediante la fissazione di un prezzo, “fuori mercato”, la finalità di “far emergere utili presso la società del gruppo che sconta, anche per agevolazioni territoriali, la più bassa tassazione”. Ciò in quanto sono attuate in ambito nazionale “le medesime forme di politiche sui prezzi, attuate assai di frequente in ambito internazionale mediante transazioni infragruppo inferiori o superiori al loro valore normale, onde spostare l’imponibile presso le imprese associate che, nei rispettivi territori, godono di esenzioni fiscali e subiscono minore tassazione”.³⁷

Con l’entrata in vigore del D. Lgs. n. 147/2015, che ha introdotto all’art. 5, comma 2, una norma di interpretazione autentica che recita: “*la disposizione di cui all’articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato*”, ogni dubbio in merito al *Transfer pricing interno* è stato fugato definitivamente.

Appare infine necessario richiamare brevemente una recente sentenza della Corte di Cassazione civile, sezione Quinta, depositata il 15 settembre 2017, n. 21405, in quanto offre interessanti spunti di discussione.

Tema centrale è quello della contestazione dell’antieconomicità dei costi. Il caso in esame riguardava la prestazione di servizi di marketing da parte di una società norvegese alla propria consociata italiana che, a seguito di un’analisi costi-benefici, decidevano di terminare il

³⁷P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, III ed., IPSOA, Vicenza, 2015, p.1322 e ss.

precedente negozio giuridico così da permettere alla società italiana di rivolgersi al libero mercato.

Le due società rilevavano dopo soltanto un anno che la prestazione infragruppo di servizi di marketing e pubblicità, verso corrispettivo calcolato sulla base delle nuove sottoscrizioni di abbonamenti telefonici, aveva procurato un livello di benefici non soddisfacente.

Tuttavia, la società italiana si assumeva tutte le spese sostenute sino ad allora dalla consociata norvegese per fornire i servizi pubblicitari. A tal fine, la società italiana vedeva addebitarsi circa venti milioni di “puro costo” in ragione delle spese per servizi di marketing e pubblicità sostenute dalla società norvegese in favore di altri prestatori italiani.

L’Agenzia delle Entrate contestava siffatta operazione, asserendo che i nuovi patti per terminare i precedenti rapporti infragruppo non avrebbero potuto incidere su prestazioni sorte sotto la vigenza dei precedenti accordi, censurando dunque l’addebito delle spese sostenute per la fornitura dei servizi pubblicitari già prestati. Pertanto, l’aumento dell’originario corrispettivo, ora nuovamente addebitato, veniva ripreso a tassazione dall’Agenzia delle Entrate in quanto ritenuto non deducibile.

Il collegio giudicante di secondo grado rilevava la necessaria deducibilità di tale fattura, essendo altrettanto incontrovertibile l’inerenza del compenso originario e restando sostanzialmente invariata la tipologia di prestazione. Al contrario, ne era stato mutato solo l’ammontare del corrispettivo; aumento che, comunque, era giudicato reale e non una pattuizione fittizia.

La sentenza in commento, quindi, ha colto l’occasione per ripercorrere la nozione di costi “antieconomici”, ribadendone vigorosamente i limiti

entro cui gli stessi possono essere ritenuti indeducibili.³⁸ La Suprema Corte ha ribadito che il controllo del Fisco non può spingersi fino a sindacare scelte che riflettono “valutazioni di strategia commerciale che spettano all’imprenditore”. Ed infatti così come il Fisco non poteva interferire nella scelta iniziale del contribuente censurando la decisione di non cogliere l’opportunità di beneficiare di prestazioni pubblicitarie corrispondendo un compenso minore al prezzo che avrebbe dovuto sostenere operando direttamente sul mercato, analogamente non ha titolo per sindacare, senza dedurre ulteriori elementi indicatori di una sottostante finalità estranea alla gestione aziendale, la scelta inversa della società, di riassumere su di sé, al “puro costo”, gli oneri sostenuti dalla consociata nel suo interesse.

In altre parole, il sindacato sulla necessità di una determinata strategia commerciale non legittima di per sé l’accertamento di maggiori imposte.

Si segnala una sempre crescente giurisprudenza di merito che mette in relazione la disciplina dei prezzi di trasferimento con il tema dell’antieconomicità.

Ai fini di una completa trattazione dell’oggetto di questo paragrafo, si richiama Comm. Trib. Prov. Milano, sez. III, 9 agosto 2017, n. 5162.

Il caso esaminato riguardava un rapporto contrattuale infragruppo tra società residenti. Infatti, il sindacato di sproporzione dei costi dedotti trova in tal caso un ulteriore limite, riferito dalla pronuncia al divieto di procedere ad accertamento del prezzo di trasferimento in condizioni di libera concorrenza nei rapporti tra società residenti³⁹.

³⁸C. ROMANO - D. CONTI, “Contestazioni di antieconomicità dei costi: l’Erario non può interferire con le libere scelte imprenditoriali”, in *TLS Newsalert*, 2017.

³⁹Ribadito in sede di interpretazione autentica dall’articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

La società verificata era controllata da una società estera e deteneva, a sua volta, varie partecipazioni in altre imprese consociate, nei confronti delle quali erogava vari servizi.

L’Agenzia delle Entrate, valutando il comportamento del contribuente antieconomico, contestava non tanto “*l’effettività dei costi sostenuti dalla società verificata*”, bensì l’indeducibilità di una parte degli oneri, tenuto conto che una frazione di essi avrebbero dovuti essere addebitarli nuovamente alle altre imprese del Gruppo, per la parte di loro competenza.

Il giudice tributario fa riferimento al consolidato orientamento espresso in sede di legittimità in tema di accertamento delle imposte dirette, sulla base del quale l’Agenzia delle Entrate poteva sindacare la congruità dei costi annotati in contabilità per la determinazione del reddito di impresa, qualora il contribuente avesse “*adottato un comportamento che appaia manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico*”, tale da legittimare la presunzione, grave precisa e concordante, ex articolo 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. 600/1973.

Infatti la violazione del principio di economicità può operare ai fini fiscali soltanto in presenza di un comportamento della società commerciale “*manifestamente e palesemente*” antieconomico, circostanza che non traspare adeguatamente nella motivazione contenuta negli atti di accertamento.

Inoltre, a parere del giudice di *prime cure*, non si rendeva applicabile la speciale disciplina sui prezzi di trasferimento infragruppo ex articolo 110, comma 7, del D.P.R. 917/1986, tenuto conto che le transazioni economiche in rassegna, per l’appunto, avvenivano tra soggetti economici aventi tutti sede nel territorio dello Stato. Escludendo così in modo chiaro e inequivocabile la possibilità, pur volendo, di applicare la disciplina del *Transfer pricing* a più società appartenenti al medesimo gruppo e tutte residenti in Italia.

1.3.7 Accertamento e rettifica al prezzo di libera concorrenza

Il principio di libera concorrenza è destinato a trovare attuazione tanto ai fini della variazione in aumento del reddito del contribuente, quanto ai fini dell'eventuale variazione in diminuzione dello stesso, in quest'ultimo caso soltanto al verificarsi di talune circostanze, alla cui elencazione tassativa è dedicato il nuovo articolo 31-*quater* del D.P.R. 600/1973⁴⁰. Come noto, prima dell'introduzione di questo articolo, le modalità di riconoscimento di tali variazioni avvenivano in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri, le c.d. procedure amichevoli (MAP) previste dall'articolo 25 del Modello OCSE come riprodotto nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni o dalla Convenzione arbitrata n. 90/436/CE del 23 luglio 1990 (ora lett. a) dell'art.31-*quater*).

La finalità dichiarata di questo articolo è quella di eliminare il ricorso alle "procedure amichevoli" per evitare i fenomeni di doppia imposizione, anche in ragione dei tempi, mediamente molto lunghi,

⁴⁰L'articolo 31-*quater* del D.P.R. 600/1973, in vigore dal 24/04/2017, recita: "1. La rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può essere riconosciuta: a) 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 sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, con atto finale e dichiarazioni, fatta a Bruxelles il 23 luglio 1990, resa esecutiva con legge 22 marzo 1993, n. 99; b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti; c) a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e 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. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti."

delle MAP⁴¹. È inoltre da sottolineare che la disposizione in rassegna non dispone nulla riguardo al decorrere dei suoi effetti, trattandosi però di una disposizione a cui viene riconosciuta natura procedurale, si ha motivo di ritenere che la stessa possa trovare applicazione anche con riguardo ai periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore.

Il fine del procedimento di rettifica, è quello di individuare il prezzo che verrebbe praticato per transazioni comparabili tra loro e rettificare il prezzo in base al principio di libera concorrenza in modo da riottenere il corretto imponibile eroso.

In una prima analisi infatti ci si può rendere conto che di criteri ne sono stati previsti numerosi, in quanto vi è la consapevolezza che le relazioni tra imprese dello stesso gruppo sono specifiche e peculiari e la loro comparazione non è sempre agevole.

Infatti la comparazione, come ricerca di un'operazione identica a quella sotto controllo, presenta difficoltà insormontabili, complesse, inducendo taluni a proporre "il sostanziale abbandono" del principio⁴².

In siffatta prospettiva, per l'appunto, Amministrazione Finanziaria e direttive OCSE, ritengono sia necessario una preliminare verifica sul grado di comparabilità affinché nessuna differenza tra le transazioni comparate possa distorcere il risultato derivante dal metodo adottato e che la presenza di differenze è possibile soltanto qualora il loro effetto possa essere eliminato mediante correzioni sufficientemente accurate.

Una transazione ritenuta comparabile può divenire, quindi, parametro per le operazioni di analisi dell'Amministrazione che può adottare diversi metodi per la definizione del prezzo in condizioni di libera concorrenza.

⁴¹D. AVOLIO, *La disciplina nazionale sul Transfer pricing* *Transfer pricing si adegua al principio OCSE di libera concorrenza*, in *Il Fisco*, 2017, 30, 2933.

⁴²G. MAISTO, *Il Progetto di Rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. dir. trib.*, N. 1/ 1995.

La verifica fiscale nei confronti di un'impresa multinazionale soggetta alla disciplina dei prezzi di trasferimento, oltre che essere uno strumento invasivo di controllo dell'Amministrazione finanziaria, rappresenta anche un'occasione di confronto e di analisi, in cui entrambe le parti coinvolte (Fisco e contribuente) hanno la possibilità di collaborare affinché si giunga a valutazioni giuridicamente sostenibili in merito al "valore normale" relativo alle transazioni infragruppo.

L'Amministrazione finanziaria, in esecuzione dei poteri previsti dall'ordinamento giuridico, e in particolare, in base al combinato disposto degli artt. 32, comma 1, n. 1), e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 1), e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, può procedere all'accesso nei locali del contribuente¹ per e seguire ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Naturalmente, l'esecuzione di tale potere coercitivo dovrà essere in sintonia con le previsioni di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente"), tra cui figura, con specifico riferimento all'accesso, la sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo.

Nella c.d. fase di *intelligence* così eventuali evidenze emerse nel corso dell'esecuzione dell'attività ispettiva può sorgere la necessità di intraprendere una verifica fiscale in materia di *Transfer pricing*.

La fase iniziale di una verifica fiscale nei confronti di un'impresa multinazionale richiede attente valutazione da parte dei verificatori.

Ai fini di un controllo concernente il *Transfer pricing*, assume preliminare importanza, sia l'organigramma internazionale del gruppo di imprese cui appartiene l'azienda italiana, sia un elenco di dettaglio da cui si possano evincere quanto meno: il periodo (l'annualità), la

natura (beni, servizi, economici, finanziari eccetera) e il valore (di solito complessivo per anno) dei rapporti economico-commerciali intercorsi tra l'impresa domestica e le altre società del gruppo.

Con tali documenti iniziali, l'Amministrazione finanziaria è in grado, in modo rapido e puntuale, di orientare le successive ispezioni e/o verificazioni mirando, come sopra esposto, a una o più fattispecie a rilevanza sovranazionale.

La delicata fase di accesso, con riferimento alla verifica della disciplina dei prezzi di trasferimento, è caratterizzata, in generale, dalla necessità di individuare e reperire documentazione di natura contabile ed extracontabile, inclusa quella memorizzata su supporti informatici.

Nei giorni successivi all'accesso ispettivo prende avvio la fase prettamente "intellettuale" dell'attività di verifica, la quale, sostanzialmente, comprende tra le diverse attività: la ricognizione, il riordino sistematico e l'analisi critica di quanto acquisito; la visione dei dati informatici; l'eventuale richiesta di delucidazioni al contribuente o anche ai suoi collaboratori e/o dipendenti nonché l'approfondimento esegetico degli aspetti normativi applicabili alle possibili fattispecie riscontrate.

Invero, tali operazioni, definite "ispezioni documentali e verificazioni", possono iniziare contestualmente all'accesso operativo, quantunque la delicatezza e la complessità dell'intervento assorbano in massima parte, le competenze e le energie dei verificatori i quali, in tale contesto, mirano ad un'ordinata ricerca e acquisizione di tutta la documentazione di tipo contabile, extracontabile e informatica, ritenuta utile al controllo. Ovviamente l'attività dell'Amministrazione finanziaria è finalizzata all'individuazione dell'effettiva sussistenza di rapporti commerciali cui si rende applicabile la disciplina del *Transfer pricing* sicché ruolo fondamentale è l'organigramma del "gruppo multinazionale", cui appartiene l'azienda verificata, e il prospetto di dettaglio dei rapporti

economico-commerciali intercorsi tra la medesima società e le consociate estere, verosimilmente già acquisiti il giorno dell'accesso, come sopra riportato. Le conferme "ufficiali" di tali rapporti sovranazionali sono fornite dai "partitari contabili" in quanto rappresentativi dei rapporti con i clienti e/o fornitori, tenuti dall'azienda e dai relativi "mastrini" economici, accesi ai costi e ricavi d'esercizio rilevati dall'impresa.

Al riguardo, in ogni caso, per il Ministero il controllo esercitato dall'impresa deve essere abbastanza forte e consolidato da escludere un controllo fortuito o limitato nel tempo. A definire la situazione di controllo possono contribuire delucidazioni verbali e notizie assunte anche mediante la lettura dei verbali redatti nello svolgimento dell'attività d'impresa dalle persone fisiche ritenute strategiche all'interno dell'azienda, in virtù della funzione e/o mansione svolta. In tal modo gli organi ispettivi vengono anche in possesso delle concrete modalità in cui si sviluppano le c.d. "procedure decisionali" e "procedure contabili" dell'impresa ispezionata, con riferimento alle operazioni internazionali

infragrupo, dalle quali potrebbero emergere elementi significativi ai fini della verifica.

Ai fini dell'attività ispettiva è possibile classificare le operazioni rilevanti suddividendole in "operazioni attive" e "operazioni passive". Nelle prime rientrano: le cessioni di beni materiali "infragrupo", distinguendo il "ruolo" assunto dalla verificata in: impresa di produzione e impresa commerciale; le cessioni di beni immateriali "infragrupo"; le concessioni di finanziamenti "infragrupo"; l'effettuazione di prestazioni di servizi "infragrupo".

Nelle seconde invece si rinvencono: gli acquisti di beni materiali "infragrupo", distinguendo il "ruolo" assunto dalla verificata in: impresa di produzione e impresa commerciale; l'acquisto di beni

immateriale “infragrupo”; l’assunzione di finanziamenti “infragrupo”; la fruizione di prestazioni di servizi “infragrupo”.

Operando tale sintesi, peraltro, in presenza di molteplici operazioni internazionali, è possibile orientare l’azione ispettiva verso le relazioni economiche suscettibili di maggior interesse ai fini del controllo, per esempio prendendo in considerazione, i rapporti caratterizzati dagli importi più elevati, oppure quelli per i quali si dispone di indizi di violazioni.

Individuate le operazioni rilevanti, se opportunamente creato dalla multinazionale, bisogna necessariamente disporre del documento rappresentativo delle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento praticati nei rapporti infragrupo (c.d. Policy, ovvero documento di “politica dei prezzi”).

Il documento di Policy è oggetto di un’analisi critica, con gli opportuni “confronti” con le persone indicate dall’impresa, per ottenere, laddove richiesti, i necessari ragguagli, al fine di acquisire piena contezza dei processi logici seguiti dall’impresa, o dal gruppo, per la determinazione del prezzo di libera concorrenza delle transazioni effettivamente realizzate.

Qualora, invece, il gruppo multinazionale non disponga, in quanto non predisposto, del documento di Policy, la prassi seguita dai verificatori è quella, comunque, di richiedere all’impresa la descrizione dei criteri cui si è attenuta per pervenire ai prezzi praticati nelle relazioni economiche infragrupo oggetto di controllo.⁴³

Analizzate le Policy o avute le relazioni contenenti la descrizione dei criteri adottati per la formazione dei prezzi,

⁴³ C.MELILLO - I.MOTTOLA, *Le modalità di esecuzione dell’attività ispettiva in materia di Transfer pricing* *Transfer pricing*, in *il Fisco*, 17/2009.

gli operatori del Fisco procedono, per ciascuna operazione, al controllo e all'eventuale rettifica, qualora vi sia difformità, del prezzo praticato rispetto al quello di libera concorrenza.

I metodi possono essere distinti in metodi tradizionali e alternativi; i primi sono:

i) il metodo del confronto del prezzo, c.d. *Comparable Unrelated Price*: il valore normale si determina confrontando il valore della transazione in esame con quello che avrebbe praticato in caso di transazioni realizzate tra soggetti indipendenti operanti nelle medesime condizioni contrattuali e di mercato;

ii) il metodo del prezzo di rivendita, c.d. *Resale Price Method*: il valore normale si determina "depurando" il prezzo di rivendita del bene da parte dell'impresa acquirente di una percentuale di profitto riconducibile a spese di distribuzione o altre spese sostenute a fronte del servizio realizzato;

iii) metodo del costo maggiorato, c.d. *Cost Plus Method*: il valore normale si determina aggiungendo al costo di produzione del bene o del servizio oggetto della transazione un margine desunto dalle condizioni di mercato e dalla natura delle operazioni poste in essere.

L'Amministrazione qualora ritenesse non idonei i metodi tradizionali può procedere all'utilizzazione di quelli alternativi:

iv) la comparazione dei profitti, c.d. *Comparable Profit Method*: gli utili realizzati dall'impresa vengono raffrontati con gli utili conseguiti da altri soggetti che operano nel medesimo settore;

v) la ripartizione dei profitti, c.d. *Profit Split Method*: gli utili realizzati vengono ripartiti tra i diversi soggetti che costituiscono un gruppo in funzione del costo da ognuno di essi sostenuto nel ciclo produttivo;

vi) i margini lordi del settore economico, c.d. *Gross Margin Method*: gli utili vengono quantificati in funzione del livello di efficienza raggiunto dai soggetti partecipanti al ciclo produttivo;

vii) la redditività del capitale investito, c.d. *Return on Investment Method*: gli utili vengono quantificati soltanto in funzione del capitale investito.

La circ. n. 32 del 1980, peraltro, prevede che può essere preso in considerazione ogni altro metodo alternativo, purché sia rispettato il principio di libera concorrenza che, come appare evidente, può essere influenzato sia dagli effetti distorsivi dei vari mercati nazionali che dalle singole politiche imprenditoriali.

1.3.8 Rettifiche del prezzo di trasferimento

Sintetizzate le modalità di accertamento e le tecniche utilizzate per l'allineamento dei prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza deve procedersi ad analizzare quelli che sono i c.d. *Transfer pricing Adjustments*, cioè le rettifiche effettuate sui prezzi di trasferimento. Ciascuna rettifica deve essere posta in essere sulla base di dati oggettivi e verificabili e per garantirne l'affidabilità devono essere adeguatamente documentate.

Diverse sono le tipologie di rettifiche apportabili, la cui descrizione verrà di seguito fornita. Tale inquadramento sarà prodromico la discussione circa le possibili interazione tra le diverse rettifiche e l'IVA, solo dopo, però, aver analizzato le caratteristiche fondamentali di quest'ultima, altra imposizione fiscale protagonista del presente elaborato.

1.3.8.1 Rettifiche primarie

La rettifica primaria, o “Primary Adjustment”, è disciplinata al primo comma dell'articolo 9 del Modello OCSE, dedicato alle Associated Enterprises, ed ora all'articolo 17 della Convenzione Multilaterale.

Nelle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, la *rettifica primaria* è definita come “*rettifica dell'utile imponibile di una società effettuata in una prima giurisdizione fiscale in seguito all'applicazione del principio di libera concorrenza a transazioni che coinvolgono un'impresa associata in una seconda giurisdizione.*”

Queste rettifiche riguardano quindi la modifica degli utili imponibili di una società, a seguito di operazioni transfrontaliere con un'altra società

dello stesso gruppo multinazionale non effettuate a condizioni di mercato.

Rettifiche primarie consentono alle autorità amministrative di rivalutare il prezzo delle transazioni al fine di una corretta individuazione degli utili conseguiti.

1.3.8.2 Rettifiche corrispondenti

La rettifica corrispondente, o “Corresponding Adjustment”, è disciplinata dal secondo comma dell’articolo 9 del Modello OCSE e definita dalle Linee Guida come “*rettifica dell'imposta dovuta dall'impresa associata stabilita in un'altra giurisdizione fiscale, effettuata dall'amministrazione fiscale di tale giurisdizione, per tener conto di una rettifica primaria realizzata dall'amministrazione fiscale della prima giurisdizione in modo da ottenere un'allocazione coerente degli utili tra le due giurisdizioni.*”⁴⁴

In altre parole, una rettifica corrispondente è quella effettuata in risposta ad una rettifica primaria per escludere il rischio di una doppia imposizione. Perciò se un'amministrazione fiscale, mediante una rettifica primaria, aumenta gli utili imponibili di una società in una giurisdizione fiscale, potrebbe essere necessaria una rettifica.

Si ipotizzi che una società italiana subisca un accertamento di maggior reddito in un determinato anno d’imposta in seguito ad una verifica che abbia contestato cessioni di beni nei confronti della controllata estera inferiori al valore *at arm's length*. Se a tale ripresa a tassazione di maggiori ricavi in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento nei confronti dell’impresa residente non segue il riconoscimento da parte dell’Amministrazione finanziaria dello Stato

⁴⁴ Linee Guida dell’OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, *Glossario*.

di residenza del cessionario di maggiori costi, appunto rettifiche corrispondenti, si avrà una doppia tassazione su un imponibile pari all'eccedenza tra il corrispettivo contrattuale delle transazioni e il loro valore rettificato al principio di libera concorrenza⁴⁵.

1.3.8.3 Rettifiche secondarie

Le rettifiche secondarie, c.d. “Secondary Adjustments”, non sono espressamente definiti dal Modello OCSE, tuttavia sono delineate nelle modalità e nello scopo, nelle Linee Guida che li definisce come rettifiche che risultano dall'applicazione di un'imposta a una transazione secondaria.⁴⁶ A sua volta, una transazione secondaria è definita come *“una transazione occulta da alcuni Paesi sulla base della loro normativa interna, dopo aver proposto una rettifica primaria al fine di rendere conforme a essa l'allocazione effettiva degli utili. La transazione secondaria potrà assumere la forma di dividendi occulti, conferimenti occulti di capitale o finanziamenti occulti.”*

In Italia, parte minoritaria della dottrina ha ipotizzato che il maggior reddito derivante da un accertamento primario ad una controllata debba essere considerato come un dividendo occulto distribuito alla società controllante estera e tassato conseguentemente, ex art. 27, 3° comma, D.P.R. 600/73, con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (ove ricorrano le condizioni previste dal citato articolo).

Analogamente dovrebbero essere tassati, secondo le norme interne, i profitti di fonte estera considerati ricevuti implicitamente da un'affiliata residente a seguito di rettifica sui *Transfer prices*.

⁴⁵S. MAYR - B. SANTACROCE, *Valore in dogana e Transfer pricing*, Wolters Kluwer, I ed., Milanofiori Assago (MI), 2014.

⁴⁶Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, *Glossario*.

È possibile che, in alcuni casi, una rettifica primaria del prezzo di trasferimento modifichi l'assegnazione degli utili imponibili di un gruppo multinazionale solo a fini fiscali. Di conseguenza, dopo una rettifica primaria effettuata in tali circostanze, vi sarebbe una discrepanza tra gli utili di una società stabiliti a fini fiscali ("utili imponibili") e gli utili registrati nei suoi conti ("profitti contabili"). Pertanto, alcuni paesi consentono o richiedono operazioni di *follow-up* (transazioni secondarie) al fine di rendere gli utili contabili coerenti con l'esito degli aggiustamenti primari. Ad esempio, una transazione secondaria può consistere nel trasferimento di utili sotto forma di dividendi, contributi azionari costruttivi o prestiti costruttivi. Ovviamente, la natura di questa transazione secondaria dipenderà dalle caratteristiche del caso.

Una rettifica secondaria potrebbe comportare una doppia imposizione se l'altro Paese non accordasse un credito d'imposta corrispondente o un'altra forma di sgravio per l'ulteriore obbligazione tributaria che può derivare da una rettifica secondaria.

Vale la pena notare, infatti, che eventuali rettifiche secondarie verranno effettuate nella stessa giurisdizione fiscale in cui è stata effettuata la rettifica primaria.

Le rettifiche corrispondenti non sono le uniche rettifiche che possono scaturire da una rettifica primaria del prezzo di trasferimento. La rettifica primaria di un prezzo di trasferimento e la rettifica corrispondente modificano la ripartizione degli utili imponibili di un gruppo multinazionale a fini fiscali ma non alterano il fatto che gli utili in eccesso corrispondenti alla rettifica non siano conformi al risultato che sarebbe stato ottenuto se le transazioni controllate fossero state poste in essere in condizioni di libera concorrenza.

Affinché l'attribuzione effettiva degli utili sia conforme alla rettifica primaria del prezzo di trasferimento, i Paesi che hanno proposto una

rettifica in virtù della propria normativa interna faranno valere una transazione occulta, cioè una transazione secondaria, nella quale gli utili in eccesso derivanti da una rettifica primaria sono trattati come se fossero stati trasferiti sotto altre forme e tassati di conseguenza.

In Italia, parte della dottrina⁴⁷ ha ipotizzato infatti che il maggior reddito derivante da un accertamento primario ad una controllata debba essere considerato come un dividendo occulto distribuito alla società controllante estera e tassato conseguentemente, ex art. 27, 3° comma, D.P.R. 600/73, con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ove ne ricorrano le condizioni previste dal citato articolo.

Analogamente dovrebbero essere tassati, secondo le norme interne, i profitti di fonte estera considerati ricevuti implicitamente da un'affiliata residente a seguito di rettifica sui *Transfer pricing*⁴⁸.

Per esempio, un Paese che effettua una rettifica primaria sul reddito di una filiale di una società madre straniera può considerare gli utili eccedenti della stessa come se fossero stati trasferiti sotto forma di dividendi, nel qual caso si applica una ritenuta alla fonte. È possibile che la filiale abbia pagato alla sua casa madre straniera un prezzo di trasferimento eccessivo per evitare questa ritenuta alla fonte. Pertanto, con le rettifiche secondarie si vuole considerare la differenza tra gli utili imponibili rettificati e gli utili originariamente registrati. L'assoggettamento a imposta di una transazione secondaria dà luogo a una rettifica secondaria del prezzo di trasferimento (rettifica secondaria). La rettifica secondaria può quindi servire ad evitare l'evasione fiscale. Le modalità esatte della transazione secondaria nonché della rettifica secondaria che ne risulta dipenderanno dalle

⁴⁷A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980, p. 170.

⁴⁸G. MAISTO, *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra società madri e figlie*, Milano, 1996, p. 62.

specificità del caso di specie e dalla legislazione fiscale del Paese che ha fatto valere la rettifica secondaria.

Le difficoltà che caratterizzano tale rettifiche le rendono inapplicate in molti Paesi. Per esempio, se viene effettuata una rettifica primaria tra due società associate, la rettifica secondaria può comportare il versamento di un dividendo ipotetico da parte di una di quelle società risalendo fino alla società madre comune attraverso tutta una catena di partecipazioni, seguito da un apporto occulto in conto capitale in senso inverso fino all'altra società partecipante alla transazione, attraverso un'altra catena di partecipazioni. Possono così essere create un gran numero di transazioni ipotetiche, che conducono a quesiti, relativi alle ripercussioni fiscali in altre giurisdizioni, la cui risposta è problematica. Di conseguenza è consigliabile che le amministrazioni fiscali, in caso di rettifiche secondarie, riducano il rischio della doppia imposizione al minimo, salvo quando il comportamento del contribuente denota l'intenzione di occultare un dividendo allo scopo di evitare la ritenuta alla fonte.⁴⁹

1.3.8.4 Aggiustamenti compensativi

Gli aggiustamenti compensativi, o “Compensating Adjustments”, sono definiti come *“aggiustamenti nell'ambito del quale il contribuente dichiara al fisco un prezzo di trasferimento che, a suo parere, è un prezzo di libera concorrenza per una transazione controllata, anche se questo prezzo è diverso da quello effettivamente pattuito tra imprese associate. Questa tipologia di rettifica è effettuato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi.”*⁵⁰

⁴⁹Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, § C5.

⁵⁰Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, *Glossario*.

Tuttavia, gli aggiustamenti compensativi, consentono alle società di allineare i propri profitti al principio della libera concorrenza prima di presentare una dichiarazione dei redditi.

Tali aggiustamenti potrebbero essere considerati anticipazioni volontarie da parte del contribuente di un potenziale aggiustamento primario che potrebbe essere effettuato da un'autorità fiscale.

Le rettifiche di compensazione possono essere eseguite adeguando le spese operative di un'azienda; oppure aumentando o riducendo il prezzo di trasferimento, emettendo un'ulteriore fattura o nota di credito a favore del cliente. Questo di solito viene fatto alla fine dell'anno, prima di chiudere i libri o quando si presenta la dichiarazione dei redditi.

A livello dell'UE, il JTPF⁵¹ ha esaminato in una delle sue relazioni le condizioni in base alle quali le amministrazioni fiscali dovrebbero accettare rettifiche di compensazione. Punto della situazione negli Stati membri dell'UE al 1° luglio 2011, è stato fatto mediante un questionario del JTPF che ha rivelato che in materia di rettifiche di compensazione esistono pratiche differenti a livello nazionale.

Le condizioni, le procedure e i tempi per effettuare tali rettifiche variano da uno Stato membro all'altro e questa situazione eterogenea può determinare sia una doppia imposizione che una doppia non imposizione. Si raccomanda agli Stati membri di accettare una rettifica di compensazione attivata dal contribuente, sia essa in aumento o in diminuzione, nel caso in cui quest'ultimo abbia soddisfatto talune condizioni: gli utili delle imprese collegate interessate sono calcolati simmetricamente, ossia le imprese che partecipano a una transazione dichiarano lo stesso prezzo per la rispettiva transazione in ciascuno degli Stati membri coinvolti.⁵²

⁵¹*Joint Transfer pricing Transfer pricing Forum - JTPF*

⁵²Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale Europeo Relativa ai Lavori svolti dal Forum

Le correzioni compensative possono assumere forme diverse, a titolo esemplificativo possiamo immaginare il caso in cui una società italiana acquisti beni dalla propria consociata residente in Olanda. Durante l'anno la società italiana potrebbe rettificare i prezzi di trasferimento per conformarli al principio di libera concorrenza oppure allineare il proprio margine operativo ad un margine target *arm's length*, ed a seguito di tali operazioni la società olandese emetta fatture integrative o note di credito, a seconda che le rettifiche siano in aumento o in diminuzione.

In questo modo non si intende modificare la liquidità delle imprese coinvolte, ma ripartire il loro reddito secondo il principio di libera concorrenza.

Tuttavia, il saldo tra imprese collegate potrebbe essere richiesto al fine di riflettere pienamente l'effetto di cassa.

Pagamenti aggiuntivi sotto forma di saldo possono essere considerati come un contributo in conto capitale o un dividendo.⁵³

Congiunto dell'UE sui Prezzi Di Trasferimento nel Periodo dal luglio 2012 al gennaio 2014, /Com/2014/0315 Final, § 2.3.

⁵³E. SANTORO, *Transfer pricing and Value Added Tax in the European Community: Is there Room for Interaction and, If So, Where?*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2007, p.158.

CAPITOLO SECONDO

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

2.1 Premessa

In questo capitolo si procederà ad un'analisi dettagliata della disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto per comprendere effettivamente se sia possibile riscontrare implicazioni su di essa dall'applicazione della disciplina in materia di *Transfer pricing*, in quanto la questione non appare del tutto chiara e scontata. Infatti la presente analisi ha ad oggetto imposizioni fiscali caratterizzate da origini, previsioni applicative e finalità differenti tra loro. Per comprendere quindi se eventuali modifiche alla disciplina IVA, in materia di operazioni infragrupo, dovrebbero essere apportate al fine di renderla il più possibile conciliabile con quella dei prezzi di trasferimento, bisogna procedere ad inquadrare il tributo.

2.2 L'Imposta sul valore aggiunto. Origine storiche e struttura della normativa.

L'Iva, acronimo di Imposta sul Valore Aggiunto, è l'imposta indiretta, ad oggi, di maggiore rilevanza. In Italia la disciplina è oggi quasi interamente contenuta nel relativo Testo Unico, ossia il decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972, redatto in attuazione delle direttive 11 aprile 1967, 67/227 e 67/228/CEE. Tra le numerose direttive che hanno fatto seguito alle prime del 1967, merita particolare menzione la Sesta Direttiva 388/1977, recepita nel nostro ordinamento con il D.P.R. 24/1979 che per lungo tempo ha costituito il principale paradigma di verifica della compatibilità della normativa nazionale in

materia IVA con la disciplina comunitaria. La Sesta Direttiva ha subito la sua rielaborazione fondamentale con la direttiva 2006/112/CE, che attualmente costituisce il testo di riferimento a livello europeo della disciplina sull'Imposta sul valore aggiunto.

La Comunità Economica Europea nasce invero come unione doganale, ciò che segna l'originaria impostazione del trattato è la stretta connessione tra scambi commerciali intra ed extra comunitari: le "disposizioni fiscali" del Trattato attuale, artt. 110-113 TFUE, sono destinate ad evitare gli effetti distorsivi derivanti dalle imposte alla libera circolazione delle merci, nel duplice senso di eliminarne le "barriere" fiscali e di vietare qualsiasi utilizzo in funzione discriminatoria del tributo allo scopo di favorire la produzione nazionale rispetto a quella di altri Stati Membri. Al perseguimento di tali obiettivi iniziali hanno concorso la realizzazione dell'unione doganale dal 1 luglio 1968 e, in materia di imposta generale sui consumi, l'eliminazione, per effetto dell'adozione delle succitate direttive del 1967, dei sistemi di imposizione sui consumi cumulativi plurifase, in quanto ancora vigenti in taluni Stati Membri e la loro sostituzione con un sistema plurifase di imposizione sul valore aggiunto⁵⁴.

È in tale contesto che si colloca l'articolo 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), base giuridica per l'intervento in materia IVA. Tale articolo prevede che sia il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, ad adottare le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte

⁵⁴G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, V ed., G. Giappichelli Editore, Torino, 2017, p.673 e ss.

di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.

Con l'IVA, infatti, si è realizzato un prelievo fiscale “neutrale” sulle attività economiche non discriminatorio in relazione alle diversità che si verificano nella struttura del ciclo produttivo – distributivo.⁵⁵

La disciplina viene costantemente aggiornata in vista della realizzazione di instaurare un mercato interno che necessita indubbiamente di una legislazione sul volume di affari che non falsi le condizioni di concorrenza e non sia d'ostacolo alla libera circolazione delle merci e dei servizi.

Obiettivo permanente è quello di riuscire ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri mediante un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA). Come sancito dall'art. 1, comma secondo, della stessa Direttiva: *“Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.”*

La capacità economica a cui si riferisce tale imposta è appunto il consumo di beni e servizi. L'IVA può essere considerato come una moderna versione dei tributi sui consumi che per primi hanno caratterizzato la fiscalità, venendo applicati per secoli sulle quantità fisiche di merci, evitando complessi calcoli sul loro valore o sui corrispettivi della loro vendita. Tale criterio, però, impediva di tener conto delle diverse tipologie e caratteristiche dei beni oggetto e non era adeguato ai “consumi di servizi” colpiti solo in relazione ai beni

⁵⁵ G. MELIS, Lezioni di diritto tributario, cit., p.673 e ss.

utilizzati e non in relazione al maggior valore dovuto all'opera del fornitore. Vista la crescita delle strutture commerciali e industriali, con l'imposta generale sull'entrata (IGE) si commisurò la tassazione dei consumi alle somme pagate dai clienti per l'acquisto di beni e servizi. La tassazione era cumulativa in quanto veniva tassato ogni stadio della produzione, quindi era tanto più gravosa quanto fossero numerosi i passaggi di beni e servizi "a monte" del consumo finale.

Vista l'inefficienza e l'applicazione troppo forfettaria e imprecisa di tale tributo, il passo successivo fu quello di portare la tassazione al solo livello del consumo. Soluzione trovata per rendere effettivo tale obiettivo fu quella di applicare sempre il tributo, consentendo, però, ad imprenditori e professionisti di detrarre il tributo dovuto ai propri fornitori, con diritto al rimborso di eventuali eccedenze a credito.⁵⁶

2.3 Concetti di base sulla struttura e sul funzionamento del tributo

L'IVA è un'imposta generale sui consumi, che colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico, il cosiddetto valore aggiunto, a partire dalla produzione fino ad arrivare al consumo del bene o del servizio stesso.

L'IVA riguarda tre categorie di soggetti: i fornitori, in cui si possono identificare imprenditori e lavoratori autonomi, i clienti e l'erario: il fornitore addebita al cliente, proporzionalmente al corrispettivo contrattuale, il tributo e deve a sua volta versarlo all'erario al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori. Infatti l'IVA corrisposta ai fornitori può essere detratta dall'IVA sulle operazioni attive, con il diritto al rimborso di eventuali eccedenze.

⁵⁶ R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale: la determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè Editore, Milano, 2007, p. 246.

Proprio attraverso tale sistema di detrazione e rivalsa, l'imposta grava completamente sul consumatore finale mentre per il soggetto passivo d'imposta restando neutrale invece nei passaggi intermedi di beni e servizi tra produttori commercianti e professionisti.

Per cui il soggetto passivo d'imposta, che è colui che cede beni o servizi, può detrarre l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione, dall'imposta addebitata a titolo di rivalsa agli acquirenti dei beni o committenti dei servizi prestati. Gli articoli 17 e 18 del D.P.R. 633 forniscono la conferma normativa di questo funzionamento del tributo, obbligando chi cede beni o chi presta servizi nell'esercizio di imprese, arti e professioni ad addebitare l'IVA al cliente, a versare all'erario la differenza tra tale imposta e quella assolta sugli acquisti inerenti all'esercizio delle attività; ove l'imposta sugli acquisti ecceda quella sulle operazioni attive il soggetto IVA, oltre a non versare alcunché, avrà diritto al rimborso della differenza⁵⁷. La detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e il diritto al rimborso dell'eccedenza rendono il tributo neutrale rispetto ai passaggi compiuti dal bene prima di essere acquistato dai cosiddetti "consumatori finali".

È quindi opportuno rilevare la differenza che sussiste tra "contribuente di diritto" e "contribuente di fatto".

Molto si è discusso su chi dovesse essere considerato "soggetto passivo" del tributo nel senso di titolare della capacità economica colpita dall'imposta, la conclusione pacificamente raggiunta è che debba considerarsi tale il consumatore finale: cioè colui su cui grava, pur non intrattenendo rapporti con gli uffici fiscali, l'onere economico. È quindi "contribuente di diritto" il fornitore, impresa o professionista, che intrattiene i rapporti con il fisco. Il fornitore non è però indifferente

⁵⁷ R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, cit., p. 249.

al trattamento IVA delle operazioni che compie, in quanto il tributo riesce ad influenzare gli affari dello stesso in negativo qualora l'acquirente-consumatore finale non fosse disposto a sostenere l'esborso rappresentato dall'imposta.

“L'espressione valore aggiunto non si riferisce quindi al valore aggiunto come dato di contabilità nazionale, aggregato macroeconomico, bensì si riferisce alla misurazione della capacità economica individuale manifestata dai consumatori e tassata attraverso i loro fornitori al netto delle precedenti applicazioni dell'imposta nei rapporti tra operatori economici. Il valore aggiunto nell'IVA non è quindi aggiunto rispetto all'utilizzo di determinati fattori produttivi, bensì rispetto alle precedenti applicazioni del medesimo tributo”⁵⁸.

2.3.1 Presupposto oggettivo: cessioni di beni e prestazioni di servizi

Per la realizzazione del presupposto oggettivo del tributo è necessario che si realizzi una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 633 per “cessione di beni” deve intendersi il trasferimento a *titolo oneroso* del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni di ogni genere. È però necessario tenere a mente che anche alcune cessioni gratuite fanno sì che il presupposto si realizzi. Il D.P.R., allo stesso articolo, prevede espressamente deroghe come quella riguardante le cessioni di denaro.

I conferimenti di aziende in società, enti, associazioni o altre organizzazioni, comportano anch'essi un trasferimento di proprietà, ma

⁵⁸ R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, cit., p. 252 ss.

sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA in base alla lettera e) dello stesso articolo. Sono escluse anche le cessioni d'azienda.

L'art. 3 regola le prestazioni di servizi, intendo qualsiasi prestazione effettuata *verso corrispettivo*, in dipendenza di una serie di rapporti contrattuali, in genere aventi ad oggetto un *facere*. Anche per le prestazioni di servizi sono previste diverse deroghe, in quanto sono imponibili diverse prestazioni gratuite di servizi, destinate al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

2.3.2 Profilo soggettivo dell'IVA

Sotto il profilo soggettivo, affinché un'operazione rientri nel campo IVA, è necessario che venga posta in essere *nell'esercizio d'impresa, arti o professioni*, queste ultime definite come lavoro autonomo.

Quando il soggetto IVA è persona fisica sono irrilevanti ai fini del tributo le attività che egli pone in essere come qualsiasi altro privato consumatore finale.

Tra le operazioni effettuate nell'esercizio dell'impresa debbono essere comprese, secondo un criterio formale, quelle compiute da società commerciali di qualsiasi tipo, nonché da enti il cui oggetto principale è l'esercizio di attività commerciali.

Le attività compiute devono avere il carattere dell'abitudine per poter contribuire alla formazione del presupposto del tributo, essendo quindi escluse quelle attività meramente occasionali.

2.3.3 Territorialità

Il nostro ordinamento tributario è improntato al principio della territorialità dell'imposta: è infatti decisiva, ai fini del sorgere o meno del rapporto tributario, la circostanza che la fattispecie prevista dalla norma si realizzi in collegamento con il territorio dello Stato italiano.

I criteri di territorialità individuati a livello europeo, come recepiti dal legislatore nazionale, intendono raggiungere un triplice obiettivo: semplificare i criteri di localizzazione del servizio, evitare la duplicazione del prelievo tributario ed evitare “salti” d'imposta.

In relazione al principio di cui sopra, l'articolo 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e servizi in quanto effettuate nel territorio dello Stato. La territorialità dell'operazione si pone come ulteriore presupposto che concorrere con quelli oggettivo e soggettivo, in precedenza esaminati, in quanto le operazioni prive del requisito della territorialità si considerano “escluse” o fuori campo da IVA.

In tale prospettiva è necessario definire il concetto di “territorio dello Stato”: ed a tanto provvede l'attuale primo comma dell'articolo 7 del D.P.R. 633/1972., il quale definisce, per i suoi riflessi sulla territorialità dell'imposta, anche il “territorio della Comunità”, ora dell'Unione Europea.

Per “territorio dello Stato” si intende il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica italiana: comprende pertanto lo spazio terrestre compreso nei confini, il soprassuolo, il sottosuolo in corrispondenza al confine terrestre e il mare territoriale. Non comprende i comuni “extradoganali” di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano; esso comprende invece i territori extradoganali assimilati, quali punti franchi e depositi franchi⁵⁹. Per “Comunità” si

⁵⁹ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 688 e ss.

intende il territorio in cui si applicano i Trattati, e cioè l'insieme degli Stati membri, con le relative esclusioni di cui alla lettera b) del suddetto articolo⁶⁰.

Ai sensi presente articolo per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

In particolare oltre le tradizionali definizioni di Stato, Comunità e soggetto passivo, ampio e analitico spazio viene dedicato alla descrizione di: trasporto, luoghi, locazione⁶¹.

⁶⁰L'articolo 7 del D.P.R. 633/1972 lettera b) recita: "per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento della Comunità europea con le seguenti esclusioni oltre quella indicata nella lettera a): 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos; 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen; 3) per la Repubblica francese, i territori francesi di cui all'articolo 349 e all'articolo 355, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea; 4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie; 5) per la Repubblica di Finlandia, le isole Åland; 6) le isole Anglo-Normanne;"

⁶¹L'articolo 7 del D.P.R. 633/1972 lettere e), f) e g): "e) per "parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità", si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri; "luogo di partenza di un trasporto passeggeri", e' il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità; "luogo di arrivo di un trasporto passeggeri", e' l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità; per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno e' considerato come un trasporto distinto; f) per "trasporto intracomunitario di beni" si intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. "Luogo di partenza" e' il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; "luogo di arrivo" e' il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente; g) per "locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto" si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti.".

Ai sensi del nuovo testo le prestazioni si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale nonché da questi a soggetti privati.

Per quanto riguarda le regole generali di territorialità, è necessario distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Per le cessioni di beni l'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione è abbastanza semplice: essendo l'IVA un'imposta sui consumi, i beni che vengono ceduti, se si trovano fisicamente nel territorio italiano, si considerano immessi in consumo in Italia ovvero inseriti in "circuito" intermediario della produzione o del commercio che li porterà poi al consumo. Ai sensi dell'articolo 7-bis⁶² per determinare il luogo di effettuazione di una cessione è rilevante il luogo in cui i beni si trovano all'atto del loro trasferimento: se i beni si trovano in Italia la cessione è territorialmente rilevante e quindi soggetta alla

⁶² L'articolo 7-bis del D.P.R. 633/1972 recita: "1. Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto. 2. Le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il luogo di partenza del trasporto è ivi situato. 3. Le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile; b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia."

disciplina IVA, altrimenti vi è carenza del requisito territoriale e l'operazione diventa quindi irrilevante ai fini del tributo.

Le cessioni di beni immobili si considerano effettuate nello Stato se hanno per oggetto fabbricati e terreni edificabili esistenti nel suo territorio. Tale disciplina è contenuta nell'articolo 13-ter del Regolamento (UE) n. 1042/2013, in vigore dal 1 gennaio 2017, che descrive minuziosamente quali beni, ai fini dell'applicazione della Direttiva 2006/112/CE, debbano essere considerati "immobili".

Relativamente ai beni mobili invece le cessioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni nazionali, europei o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso. Tra i beni mobili rientrano anche l'energia elettrica, il gas, il calore e simili, la cui fornitura è considerata una cessione di beni.

Per ciò che concerne invece le prestazioni di servizi, esse sono disciplinate all'articolo 7-ter⁶³.

Il legislatore ha sempre inteso individuare come luogo dell'importazione all'interno dell'Unione Europea, lo Stato in cui avviene effettivamente la fruizione del servizio e di rendere non soggetti ad imposta i servizi di cui si è goduto al di fuori del territorio dell'Unione.

⁶³L'articolo 7-ter del D.P.R. 633/1972 recita: "1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. 2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese: a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività; b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole; c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto."

L'articolo 7-ter, co.1, distingue le prestazioni di servizi in due categorie: quelle rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, come in precedenza definiti e quelle rese a committenti non soggetti passivi.

La regola generale è contenuta negli artt. 44 e 45 della Direttiva IVA, i quali prevedono che sia rilevante ai fini del tributo la prestazione effettuata nel paese dove è domiciliato, o meglio "stabilito", il committente, se riveste la qualifica di soggetto passivo di imposta stabilito nell'UE, mentre non si assoggettano ad IVA le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti fuori dall'UE.

Nell'ipotesi in cui il committente non sia un soggetto passivo, ossia nel caso in cui intervenga come consumatore finale del servizio, si fa tassare la prestazione nel paese dove è stabilito il prestatore. Nel caso in cui il cliente non soggetto passivo sia stabilito fuori dall'Unione allora opera il non assoggettamento ad imposta per un numero rilevante di servizi resi da un prestatore nazionale.

Sicché risulta quindi evidente che il prestatore del servizio, per determinare il regime IVA applicabile, dovrà stabilire lo *status* del proprio cliente

Alcune disposizioni speciali per determinati servizi sono poi contenute dall'articolo 46 al 50-*bis*, della stessa Direttiva.

Deroghe al criterio generale di cui al 7-ter, sono contenute nei successivi articoli 7-*quater*, 7-*quinquies*, 7-*sexies* e 7-*septies*.⁶⁴

Per le operazioni intracomunitarie la relativa disciplina sotto il profilo della territorialità è contenuta all'articolo 40 del D.L. n. 331 del 1993, conv. con legge n. 427 del 1993. Gli scambi con gli altri Stati membri

⁶⁴R. PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, GIUFFRÈ, MILANO, 2017.

dell'Unione possono essere distinti tra cessioni e acquisti intracomunitari.

Al fine di esaminare tale disciplina occorre distinguere, anche in questo caso, se la controparte è un consumatore finale poiché in tal caso troverà applicazione la tassazione nel paese di origine della merce. Di conseguenza il fornitore applicherà l'IVA con l'aliquota del proprio Stato di riferimento e l'addebiterà al consumatore finale.

Negli scambi avvengono tra soggetti IVA, si attua un meccanismo di detassazione dei beni ceduti con conseguente trasporto e spedizioni in altro Stato membro, con conseguente applicazione dell'IVA dello Stato in cui il bene è introdotto, secondo un principio di tassazione nel paese di destinazione. Tale meccanismo deve realizzarsi necessariamente tramite adempimenti degli stessi soggetti passivi. Il cedente, identificata la controparte come soggetto IVA mediante richiesta del codice identificativo IVA europeo del cessionario, emetterà fattura senza applicazione dell'imposta. A sua volta il cessionario, ricevuta la fattura, la integrerà con l'imposta corrispondente con l'imposta corrispondente all'aliquota nazionale applicabile e la registrerà sia tra gli acquisti che tra le vendite. L'iscrizione tra le vendite è prevista al fine di evitare che si contabilizzi un credito per un'imposta mai addebitata. Tale meccanismo si applicherà, *mutatis mutandis*, sia che l'acquirente sia soggetto passivo italiano, c.d. acquisto intracomunitario, sia che sia soggetto passivo UE, c.d. cessione intracomunitaria.

Va infine rilevato che ai sensi dell'articolo 50 bis del d.l. 331/93, per agevolare gli scambi in ambito intra-UE sono stati istituiti i depositi IVA, in cui le merci vengono introdotte materialmente, consentendo all'acquirente di assolvere il tributo solo al momento di estrazione della merce dal deposito stesso, indipendentemente dalle cessioni che avvengono durante la giacenza. L'estrazione potrà poi generare

operazioni imponibili o meno, a seconda che vi sia utilizzazione o commercializzazione dei beni in Italia oppure cessioni all'esportazione o cessioni intracomunitarie⁶⁵.

2.3.4 Importazioni

Le importazioni costituiscono un autonomo presupposto rispetto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi. La rilevanza delle importazioni ai fini IVA è prevista dall'articolo 1 del D.P.R. 633/1972 che dispone che l'imposta sul valore aggiunto si applica anche “*sulle importazioni da chiunque effettuate*”. Tale articolo va letto in combinato disposto con l'articolo 67⁶⁶ del medesimo D.P.R. che

⁶⁵G. MELIS, Lezioni di diritto tributario, cit., p. 693 e ss.

⁶⁶L'articolo 67 del D.P.R. 633/1972 recita: “*costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'articolo 7, primo comma, lettera b): a) le operazioni di immissione in libera pratica; b) le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985; c) le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione; d) le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;*
2. Sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima.
2-bis. Per le importazioni di cui al comma 1, lettera a), il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 72 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'autorità doganale.
2-ter. Per fruire della sospensione di cui al comma 2-bis l'importatore fornisce il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in un altro Stato membro nonché, a richiesta dell'autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione.”

disciplina una serie di operazioni da considerare importazioni ai fini IVA.

La tassazione di tali operazioni costituisce attuazione del principio di destinazione: ciò comporta da un lato il totale sgravio delle operazioni di esportazione e dall'altro l'assoggettamento dei beni importati al medesimo regime fiscale sui consumi riservato ai prodotti nazionali e agli scambi interni. Tale principio si collega all'esigenza di garantire sia la piena parità di trattamento fiscale tra prodotti nazionali ed esteri che la necessità di assicurare la regolare ed effettiva traslazione del tributo sul consumatore per i beni oggetto di commercio internazionale. Nonostante le sue peculiarità, la disciplina delle importazioni resta sempre connessa con quella delle prestazioni di servizi e delle cessioni di beni in quanto l'imposta pagata per le importazioni effettuate da un soggetto passivo d'imposta influisce direttamente sulla misura del versamento che il soggetto deve porre in essere periodicamente essendo detraibile da quella relativa alle operazioni imponibili effettuate⁶⁷.

È importante sottolineare l'irrilevanza, in materia di importazioni, che un'operazione sia effettuata da un soggetto "privato" non in possesso della soggettività passiva ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto in quanto il tributo risulterà in ogni caso dovuto in quanto le importazioni sono assoggettate da imposta da chiunque effettuate e pertanto indipendentemente dalla qualificazione soggettiva di colui che introduce la merce nel territorio nazionale. L'applicazione dell'IVA deriva dal fatto che le importazioni realizzano un'immissione in consumo di beni nel territorio dello Stato e per tale ragione il decreto IVA ha inteso individuare in esse uno dei presupposti che determina l'applicazione del tributo. In tali ipotesi, diversamente dalle operazioni

⁶⁷V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, II ed., CEDAM, Padova, 2002, p. 1043 e ss.

effettuate da soggetti passivi ai fini IVA, il consumatore finale resterà inciso dall'applicazione del tributo non potendo beneficiare della detrazione dell'imposta.

Dal 1 gennaio 1993 costituiscono importazioni le sole operazioni aventi quale oggetto l'introduzione di beni originari da Paesi o territori non compresi nel territorio dell'Unione Europea e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro o di beni provenienti da territori esclusi dal territorio dell'UE.⁶⁸

L'imposta è dovuta in dogana, all'atto dell'introduzione materiale dei beni nel territorio italiano, ove gli stessi siano emessi in "libera pratica" da colui che li presenta ovvero da colui per conto del quale viene eseguita l'immissione in libera pratica presso un ufficio doganale, sito nel territorio nazionale.

Il termine "*libera pratica*" deriva dall'articolo 10 del Trattato di Roma, istitutivo della CEE, nel quale è detto: "*Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità d'importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un rimborso totale o parziale di tali dazi e tasse*". Con l'istituzione del nuovo Codice Doganale, mediante il Regolamento (UE) n. 952/2013, ai sensi dell'articolo 79 "*l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria. Essa implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.*"

⁶⁸ N. FORTE, *Manuale IVA 2017*, IV ed., MAGGIOLI EDITORE, Santarcangelo di Romagna, 2017.

Attraverso il “regime” doganale della libera pratica i beni che sono importati in un determinato paese dell’Unione, scontano i dazi doganali e le tasse equivalenti nel paese di importazione ma utilizzano l’esenzione o la sospensione dell’IVA, sostanzialmente la dogana rilascia una bolletta doganale, con la quale riscuote i dazi e le tasse di effetto equivalente, ma non l’IVA, che sarà dovuta nel Paese appartenente all’EU in cui la merce sarà immessa al consumo.⁶⁹

2.4 Base imponibile

Avendo il presente elaborato l’obiettivo di cogliere possibili prospettive di interrelazione tra i due tributi analizzati, un’accurata analisi della base imponibile, cioè l’ammontare su cui deve essere applicata l’aliquota ai fini della determinazione dell’imposta relativa a ciascuna operazione imponibile, è essenziale ed imprescindibile.

L’art. 13 del D.P.R. 633/1972, in attuazioni delle disposizioni comunitarie previste dall’art. 73 direttiva n. 2006/112/CE, già art. 11 direttiva n. 77/388/CE, cosiddetta VI direttiva, dispone, quale principio generale che *“La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, [...]”*, cioè indipendentemente dal fatto che la controprestazione sia effettuata mediante pagamento in denaro o in natura. Inoltre nel computo della base imponibile devono essere compresi anche tutti gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione della prestazione contrattuale, nonché i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente.

La disposizione succitata fa esplicito riferimento *“ai corrispettivi dovuti... secondo le condizioni contrattuali”*, pertanto fatte salve le

⁶⁹G. GIANCANE, *Diritto doganale nazionale e comunitario*, IV ed., Roma, 2007.

deroghe previste dall'art.13, commi 2 e ss., l'ammontare della base imponibile si desume o è desumibile dalle clausole contrattuali aventi ad oggetto corrispettivi, in denaro o in natura, che risultino dovuti in base ed in forza del contratto dalla controparte o anche da un terzo. Conseguentemente i premi, i contributi, le sovvenzioni e simili erogati da soggetti terzi, come ad esempio quelli erogati da pubbliche amministrazioni, non sono veri e propri corrispettivi in quanto gli stessi non discendono direttamente dal contratto bensì dalla legge o da atti amministrativi.⁷⁰

La norma non precisa chi debbano essere i soggetti dovuti al pagamento dei corrispettivi, lasciando così intendere che sia irrilevante il fatto che la prestazione sia eseguita dal cessionario, dal committente oppure da un terzo, in quanto l'elemento essenziale è rappresentato dalla presenza di un rapporto sinallagmatico.

In particolare, ciò che maggiormente preme analizzare ai fini del presente elaborato è come tale corrispettivo debba essere inteso.

Secondo il costante orientamento della Corte di Giustizia UE⁷¹, tale corrispettivo deve essere inteso come “*valore soggettivo*” cioè quanto realmente ricevuto in ogni singolo rapporto contrattuale, e non un valore stimato secondo criteri obiettivi.

Da tale linea interpretativa discende che il corrispettivo sul quale deve essere applicata l'IVA può essere determinato liberamente dalle parti, essendo del tutto ininfluenza che la somma corrisposta per la prestazione eseguita sia superiore o inferiore al cosiddetto valore di mercato.

⁷⁰ G. MANDÒ - D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Milano, 2009, p. 640.

⁷¹Cfr. CGUE 5.2.1981, causa C-154/80, *Soc. Cooperativa AardappelenBWA*; Id. 23.11.1988, causa C-230/87, *Naturally Your Cosmetic lmt*; Id. 24.10.1996, causa C-288/94, *Argos Distributors*; Id. 24.10.1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*.

In sintesi è la volontà negoziale dei contraenti che determina la base imponibile ai fini IVA. Conseguenza diretta di tale interpretazione è che, in linea di principio, l'Amministrazione finanziaria non può accertare e correggere il maggior o minor valore venale del bene ceduto o della prestazione eseguita, in quanto si ritiene che tale fattispecie assuma valore di mero indizio e non costituisca una presunzione dotata dei caratteri di gravità, precisione e concordanza tali da rendere legittima l'attività di accertamento del fisco laddove non siano presenti ulteriori elementi tali da suffragare la maggiore o minore pretesa impositiva. In tal senso una rettifica al valore normale si porrebbe in contrasto con le disposizioni provenienti dall'Unione Europea e con quelle nazionali che le hanno recepite, in quanto criterio principale della determinazione della base imponibile ai fini IVA è costituito dal corrispettivo⁷². Ne discende che la possibilità di far ricorso al valore normale deve essere eccezionale e nei limiti in cui le disposizioni dell'Unione lo prevedano.

2.4.1 Valore normale

Ovviamente fenomeni di elusione ed evasione fiscale di significativa importanza sono presenti anche nell'applicazione dell'IVA. La Direttiva Europea del 24 luglio 2006, n. 2006/69/CE, adottata dal Consiglio nello stesso giorno, definita direttiva "anti-elusione", ha introdotto nuove regole in riferimento alla base imponibile dell'Imposta sul valore aggiunto. Essa in particolare consente a tutti gli Stati membri di derogare alla determinazione della base imponibile in base ai corrispettivi stabiliti dalle parti. Tale direttiva è integralmente confluita nel nuovo Testo Unico dell'IVA, rappresentato dalla direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

⁷² G MANDÒ - D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 641.

La nuova formulazione, senza sovvertire il principio cardine del corrispettivo, introduce in determinati casi e a certe condizioni la regola del valore normale come meccanismo alternativo alla determinazione della base imponibile.

La direttiva contiene la definizione di valore normale all'art 72, par.1, e lo identifica come *“l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.”*

Il legislatore nazionale, ricalcando la normativa europea, ne ha dato definizione all' 14 del D.P.R. 633/1972, definendolo appunto come il valore in comune commercio del bene o del servizio acquistato, in quelle stesse condizioni spazio-temporali, che l'acquirente/committente avrebbe pagato in un'operazione analoga effettuato in regime di libera concorrenza ad un cedente indipendente. Si evince che l'applicabilità di tale principio presuppone l'esistenza di fattispecie comparabili con quelle oggetto di analisi. Per questo in casi d'impossibilità oggettiva di determinazione del valore normale con riferimento al prezzo normalmente applicato, il legislatore ha previsto l'applicazione di criteri alternativi.

Nel caso di cessioni di beni si intende un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni oggetto di cessione o, in assenza di tale riferimento, un importo non inferiore al costo di produzione degli stessi (art. 72, par. 2, n. 1, direttiva n. 2006/112/CE e art. 14, comma 2, lett. b), D.P.R. 633/1972). Per quel che riguarda le prestazioni di servizi, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione

della prestazione (art. 72, par. 2, n. 1, direttiva n. 2006/112/CE e art. 14, comma 2, lett. b), D.P.R. 633/1972).

Suddette deroghe vengono definite “generali” in quanto la normativa europea ha introdotto ulteriori deroghe definite appunto “speciali” la cui applicazione è demandata ad una specifica scelta del legislatore. Peculiarità di quest’ultime è che la loro applicazione è possibile indipendentemente dal fatto che vi siano o meno transazioni comparabili. Esse rilevano in caso di autoconsumo di beni o servizi, trasferimento di beni all’interno dell’Unione senza alcuna modifica del titolo di proprietà e nel caso di assegnazioni di beni ai soci.

In tali ipotesi di deroghe speciali si fa riferimento al prezzo di acquisto o, in mancanza, al costo di destinazione di beni a finalità estranee alla propria attività oppure alle spese sostenute per l’esecuzione.⁷³

Quale eccezione alla regola generale vi sono numerose ipotesi in cui la base imponibile non può essere costituita dal corrispettivo. Esemplicativamente ciò può accadere quando non vi è un corrispettivo oppure quando il ricorso al valore normale è da considerarsi come uno strumento per contrastare frodi dell’IVA.

Ai fini di questo elaborato si ritiene opportuno procedere ad un’analisi accurata delle fattispecie derogatorie in cui la base imponibile è determinata utilizzando il valore normale.

Il legislatore nazionale fa riferimento al concetto di valore normale in relazione alle seguenti fattispecie:

- le cessioni gratuite di beni di cui all’art. 2, comma 2, n.4, D.P.R. n. 633/1972;
- le prestazioni gratuite di servizi di cui all’art. 3, comma 3, primo periodo, D.P.R. n. 633/1972;

⁷³ P. CENTORE, *Codice IVA nazionale e comunitaria*, III ed., IPSOA, Milano, 2015, p. 607.

- le ipotesi di autoconsumo di beni e servizi di cui, rispettivamente agli articoli 2, comma 2, n.5 e 3, comma 3, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972;
- le assegnazioni ai soci di cui agli articoli 2, comma 2, n. 6 e 3, comma 3, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972;
- le prestazioni di servizio fornite per un periodo superiore all'anno di cui all'art. 6, comma 6, D.P.R. n. 633/1972;
- le operazioni permutative di beni e servizi di cui all'art. 11, D.P.R. n. 633/1972;
- le cessioni di beni il cui acquisto o importazione è stato soggetto a detraibilità ridotta o indetraibilità oggettiva;
- concessioni di veicoli a motore e telefonini ai dipendenti;
- operazioni tra parti correlate rese da o nei confronti di soggetti a detrazione limitata.

A queste ipotesi, si affiancano i trasferimenti di beni da uno Stato membro ad un altro di cui agli artt. 38, comma 3, lett. b) e 41, comma 2, lett. c) del d.l. n. 331/1993, i c.d. "trasferimenti a se stessi".

La normativa italiana, inoltre, utilizza il criterio del valore normale anche per la determinazione della base imponibile dei passaggi interni di beni e servizi tra le attività di soggetti che, esercitandone più d'una, optano per l'applicazione separata dell'imposta, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 633/1972.

2.5 Veicoli e telefoni cellulari assegnati ai dipendenti

Il succitato comma 3 dell'articolo 13, prevede alla lettera d) un'ulteriore deroga al principio generale del corrispettivo⁷⁴. Il legislatore ha fatto riferimento alla necessaria emanazione di un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze per l'individuazione di specifici criteri per la determinazione del valore normale con riguardo ai veicoli e i telefoni cellulari concessi in uso ai dipendenti. Il predetto decreto avrebbe dovuto essere emanato entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge n. 88 del 2009.

Giacché si è ancora nelle more dell'emanazione del decreto, ci si pone il problema sulle modalità di determinazione del valore normale in tali ipotesi.

La dottrina prevalente⁷⁵ ha ritenuto che, fino all'emanazione del decreto, con riferimento ai veicoli debbano applicarsi le disposizioni che rinviano al criterio di quantificazione del fringe benefit previsti dal T.U.I.R. Tale possibilità è stata espressamente prevista dalla legge n. 88/2009, al comma 6, dell'articolo 24.

Tale possibilità non è stata invece prevista con riferimento ai telefoni cellulari motivo per cui viene applicata la regola generale di cui all'articolo 14 del decreto IVA.

⁷⁴L'articolo 13, co. 3, lett. d), del d.P.R. 633/1972 recita: *“per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se e' dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore”*.

⁷⁵G. FALSITTA e altri Autori, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, Padova, 2011, p.176.

2.6 Solidarietà nel pagamento dell'imposta

Con l'introduzione nel 2005 della solidarietà nel pagamento dell'imposta, il concetto di valore normale è stato previsto nell'articolo 60 bis del D.P.R. 633/1972 che prevede specificatamente la solidarietà passiva a carico dell'acquirente qualora la cessione sia effettuata ad un prezzo inferiore al valore normale di determinati beni che sono stati individuati, come da previsto da tale articolo, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con decreto del 22 dicembre 2005, integrato dal decreto 31 ottobre 2012, infine il cessionario deve essere soggetto passivo IVA e il cedente non deve aver versato l'imposta relativa alla cessione effettuata.

Presupposto da esaminare con maggior attenzione è quello del mancato versamento dell'imposta sulla cessione, la formulazione è in realtà ambigua poiché non appare chiaro cosa debba intendersi per "*mancato versamento dell'imposta*", in quanto il cedente potrebbe alla compensazione con l'IVA detraibile. Secondo autorevole dottrina, la compensazione dell'Iva a debito concernente l'operazione in esame con l'eccedenza di IVA a credito maturata nel corso del tempo in favore del cedente si sostanzia, di fatto, nel versamento dell'imposta. Con la sola differenza che il versamento non è effettuato mediante esborso di denaro ma tramite la diminuzione di un credito legittimamente vantato. Infatti la liquidazione del tributo viene effettuata per "masse", cioè prendendo in considerazione l'ammontare complessivo dell'Iva a debito relativa a tutte le operazioni effettuate nel periodo di liquidazione, al netto dell'Iva assolta su tutte le operazioni passive relative allo stesso periodo di liquidazione.

Quindi per le caratteristiche intrinseche del tributo e per la ratio sottostante la norma, il presupposto risulta integrato, e quindi il cessionario sia responsabile solidalmente, quando l'operazione, a causa

del comportamento del cedente, abbia dato luogo ad una diminuzione del gettito nelle casse dell'erario. Con la compensazione il presupposto non risulta integrato in quanto, effettuata una valutazione complessiva dell'operazione, non risulterà alcun ammanco. Infatti, se il contribuente avesse in questo modo versato l'Iva, la manovra non sarebbe stata fraudolenta.

Un'attenta analisi di tale disposizione porta a sostenere che essa sia stata inserita con la finalità di scoraggiare le operazioni di acquisto con un prezzo inferiore al valore normale, in quanto pongono un "freno naturale" a tutte quelle operazioni fraudolente poste in essere a danno del Fisco, ponendo in essere un'operazione commerciale non giustificata da ragioni economiche.⁷⁶

Il legislatore nazionale consapevole dell'operato tendenzioso dei contribuenti ha inteso esercitare una forza di azione di «contrasto alle frodi Iva, in particolare per quelle di natura complessa che producono spesso ud una infruttuosa attività di riscossione. La struttura della norma che pone a carico del cessionario una presunzione di responsabilità in ordine al mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, rende meno gravosa per l'Amministrazione Finanziaria l'attività di accertamento e recupero dell'imposta evasa[...]».⁷⁷

La stessa Commissione europea ha avvertito l'urgenza di tale problematica e con la Raccomandazione n. 260 del 16 aprile 2004 ha invitato gli Stati all'adozione di strumenti legislativi idonei a prevenire il porre in essere di operazioni "commerciali sospette".⁷⁸

⁷⁶ N. FORTE, *MANUALE IVA 2017 – COMMENTARIO AL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633*, IV ed., MAGGIOLI EDITORE, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 1905 ss.

⁷⁷ AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, Padova, 2011, p.553

⁷⁸ G. CUTOLO, *Solidarietà Iva del cessionario: decorrenza dal 31 dicembre scorso*, in *Fisco Oggi*, 2006.

La norma, in sintonia con l'art. 21, comma 3, della sesta direttiva CEE n. 388/1977, intende appunto costituire uno strumento che agevoli la riscossione dell'IVA quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali.⁷⁹

2.7 Società collegate

Al fine di prevenire un potenziale abuso del diritto alla detrazione e che il contribuente eserciti tale diritto per l'IVA relativa all'acquisto di beni e servizi poi messi a disposizione di parti correlate, il legislatore nazionale ha previsto che, nell'ipotesi di operazioni infragruppo, che coinvolgono società direttamente o indirettamente controllanti, controllate o sotto comune controllo, il valore normale della cessione o della prestazione prevalga sul corrispettivo al verificarsi di tre ipotesi espressamente disciplinate alle lettere a), b) e c), del terzo comma dell'articolo 13 del D.P.R. 633/1972⁸⁰.

⁷⁹R. PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, GIUFFRÈ, Milano, 2016, p. 1900.

⁸⁰L'articolo 13, co.3 del d.p.r. 633/1972 recita: “3. *In deroga al comma 1: a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile e' costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto; c) per le operazioni imponibili, nonché' per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;”.*

La previsione dell'applicazione del valore normale a tali fattispecie ha inevitabilmente sollevato una questione di conformità con la disciplina europea.

La questione è stata risolta dalla Corte di Giustizia, secondo la quale l'elencazione delle casistiche di cui all'art. 80 par. 1, della direttiva 2006/112/CE⁸¹ debba intendersi come *numerus clausus* e debba essere interpretata nel senso che le condizioni di applicazioni in esso indicate sono tassative e che pertanto una normativa nazionale non può prevedere che la base imponibile sia pari al valore normale in casi diversi rispetto a quelli elencati nella succitata disposizione.⁸²

Infatti la sottovalutazione di un corrispettivo rispetto al valore normale di mercato è in grado di generare vantaggi fiscali per i soggetti che hanno posto in essere la transazione e, allo stesso tempo comportare perdite di gettito fiscale permanente, ad esempio, la Società A cede beni a prezzo inferiore versando meno IVA allo Stato, mentre l'acquirente, la Società B, che deve essere soggetta a detrazione Iva limitata, paga meno imposte. Allo stesso tempo anche la sopravvalutazione porta ad

⁸¹L'art. 80, co. 1, recita: "1. Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177; b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2), dell'articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390; c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente. 2.[...]"

⁸²CGUE, *Balkan and Sea Properties ADSITs, Provalidinvest OOD v. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, 24 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

analoghi effetti agevolativi, come nell'ipotesi in cui la Società A cede beni a prezzo maggiorato e versa più IVA allo stato, ma così facendo altera il suo pro rata di detraibilità Iva riferito alle operazioni esanti, mentre l'acquirente, la Società B, corrisponde più Iva che poi recupererà, in quanto credito, finanziariamente⁸³.

Il valore di *Transfer pricing* o valore normale riferibile ad una base imponibile IVA rappresenta un importante strumento a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, in grado di rettificare le distorsioni della concorrenza, riscontrate nel valore delle transazioni tra imprese facenti parte di gruppi economici o finanziari.

È però importante ribadire che il valore normale, costituisce un'eccezione al principio del corrispettivo e che, almeno per ora, la legislazione europea ne prevede l'applicazione solo nei casi da essa tassativamente elencati.

2.8 Base imponibile per le importazioni

La determinazione del valore delle merci da dichiarare in dogana al momento dell'importazione è un aspetto di grande importanza per le aziende che acquistano beni da paesi extracomunitari. Su tale presupposto, infatti, vengono calcolati dall'ufficio doganale di importazione i diritti doganali dovuti.

Per svolgere questa operazione, innanzitutto, devono essere determinate le basi imponibili.

Per quel che concerne i beni importati la disciplina è in questione è differente.

L'art. 85 della Direttiva dispone, infatti, che per le importazioni di beni la base imponibile sia costituita dal valore definito come “valore

⁸³C. TURRISI, *Il Transfer pricing Transfer pricing e le problematiche Iva*, in *Il Commercialista Telematico*, 2017.

in dogana” oggettivamente determinato in base alle regole del Codice Doganale Europeo. Per questo, l’art. 69 del D.P.R. n. 633/1972 rinvia alle norme doganali per la determinazione dell’IVA all’importazione e prevede che l’ imposta è commisurata al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale.

In questo caso, quindi, il “valore normale” conosce un’applicazione “mediata”, che non deriva dal sistema proprio dell’IVA, né tanto meno dalle imposte dirette, ma che è frutto dell’adozione della specifica e prevalente normativa doganale.

La direttiva IVA specifica cos’è rilevante ai fini del calcolo della base imponibile e prevede agli articoli 86 e 87 che nella base imponibile devono essere compresi, qualora non lo siano, le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro d’importazione, nonché quelli dovuti per l’importazione, ad eccezione dell’IVA da riscuotere; le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d’importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest’ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell’imposta.

Non sono invece compresi nella base imponibile gli sconti sul prezzo per pagamento anticipato e i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all’acquirente ed acquisiti nel momento in cui si effettua l’importazione. Di recente la Corte di Giustizia con la sentenza del 4 ottobre 2017, Causa C-273/16 ha analizzato l’articolo 86 in combinato disposto con l’articolo 114 della Direttiva 2006/112/CE.

Il caso di specie aveva coinvolto l’Agenzia delle Entrate e la Federal Express Europe Inc., filiale italiana del gruppo FedEx Corporation, in merito all’assoggettamento all’imposta sul valore aggiunto delle spese di trasporto connesse con l’importazione di beni esenti dall’IVA.

In seguito a verifica fiscale della Guardia di Finanza e alla redazione di un processo verbale di constatazione venivano emessi nei confronti della Federal Express Europe Inc quattro avvisi di accertamento relativi ai servizi di trasporto in entrata (*inbound*) da essa operati, consistenti nel prendere in carico le spedizioni provenienti dal circuito internazionale e nel provvedere alla successiva consegna ai destinatari sul territorio italiano.

L'Amministrazione finanziaria fondava l'azione posta in essere su un'interpretazione dell'articolo 9, primo comma, n. 2 – in combinato disposto con l'articolo 69, primo comma – del D.P.R. n. 633/72 in base alla quale l'inapplicabilità dell'IVA in dogana alle importazioni di merci oggetto di piccole spedizioni non ostava all'assoggettamento all'IVA del corrispettivo delle spese di trasporto relative a tali merci, nel senso che tali spese accessorie sarebbero state esenti dall'IVA solo se avessero già scontato l'IVA in dogana.

La Federal Express Europe Inc. impugnava tale avviso di accertamento dinnanzi Commissione tributaria provinciale di Milano che accolse l'impugnazione che veniva poi confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia. L'Amministrazione finanziaria ricorreva quindi in Cassazione, la quale ha proposto domanda di pronuncia pregiudiziale.

Il giudice remittente si domanda se la normativa italiana, subordinando l'applicazione dell'esenzione dall'IVA alle spese di trasporto non soltanto all'inclusione del valore di queste ultime nella base imponibile, ma anche al loro effettivo assoggettamento all'IVA in dogana all'atto dell'importazione, fosse compatibile con il diritto dell'Unione.

La Corte ha disposto nel senso che la normativa europea osta a una normativa nazionale che prescrive, per l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto alle prestazioni accessorie, non soltanto che il loro valore sia compreso nella base imponibile, ma anche

che tali prestazioni siano state effettivamente assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in dogana, all'atto dell'importazione.

CAPITOLO TERZO

RIFLESSI DELLE RETTIFICHE DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO SULL'IVA

3.1 Premessa

Dopo aver analizzato e descritto, nei capitoli precedenti, le caratteristiche essenziali delle imposizioni fiscali oggetto di valutazione del presente elaborato, ai fini di un chiaro ed esaustivo inquadramento del possibile connubio tra di esse, si procederà a esaminare i possibili riflessi che rettifiche di prezzi potrebbero avere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nonché gli effetti che gli intrecci tra *Transfer pricing* ed IVA hanno sul valore in dogana.

Premesso che, probabilmente, alle rettifiche ai prezzi di trasferimento per poter avere effetti ai fini dell'IVA, come vedremo di seguito, debba seguire un maggiore esborso che riporta concretamente al valore normale rispetto ad una rettifica ai soli fini fiscali, anche qualora si volessero addurre potenziali effetti è necessario porre in essere un confronto con il principio della territorialità, in quanto non tutte le operazioni *Transfer pricing* potrebbero essere assoggettate ad IVA. Premesso che ai fini iva un'operazione *Transfer pricing* sarà sempre Business to Business, poniamo il caso in cui un servizio sia fornito da una società italiana ad una consociata francese. In tal caso il committente risulta essere la società francese, indi per cui ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. 633/1972, si segue il luogo della committenza e quindi la Francia. Ne consegue che l'operazione non è territorialmente rilevante in Italia e quindi l'operazione ai fini IVA risulterà non soggetta. L'unico obbligo sanzionabile, nel caso di specie, dal punto di vista della disciplina tributaria è l'emissione di una fattura da parte della società italiana, senza indicazione dell'IVA, ai sensi

dell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972. Ovviamente se il luogo della committenza fosse in Italia, sarebbe la società italiana a ricevere una fattura vuota dalla francese che dovrebbe provvedere ad integrare.

3.2 Rettifiche primarie

Le rettifiche primarie, come esposto nel primo capitolo, riguardano modificazioni degli utili imponibili di una società, a seguito di operazioni transfrontaliere non effettuate a condizioni di mercato con un'altra società dello stesso gruppo multinazionale.

Esse consentono alle autorità amministrative di rivalutare il prezzo delle transazioni al fine di una corretta individuazione degli utili conseguiti.

A tali rettifiche, sul piano dell'IVA, possono non seguire effetti come potrebbe conseguire la determinazione di una transazione imponibile separata oppure un'ulteriore considerazione per i servizi già forniti.

Affinché un adeguamento primario da parte delle autorità fiscali possa costituire una transazione imponibile distinta ai fini devono essere valutate diverse questioni separatamente.

La corte di giustizia europea nel caso *Apple & Pear development*⁸⁴, affermò che “[...] dei contributi obbligatori come quelli imposti ai produttori non costituiscono un corrispettivo avente un nesso diretto con i vantaggi tratti dai singoli produttori dall'espletamento dei compiti del Council”.

Ciò a sottolineare ancora una volta che il corrispettivo nel sistema dell'IVA rappresenta un valore soggettivo ed essendo l'importo determinato dalle autorità locali, alla luce della normativa vigente e degli orientamenti della CGUE, essendo l'importo delle rettifiche

⁸⁴CGUE, *Apple and Pear Development Council contro Commissioners of Customs and Excise*, 8 marzo 1988, C-102/86.

primarie determinato dalle amministrazioni fiscali parrebbe non poter essere considerato come corrispettivo, a ciò consegue la presumibile mancanza effetti sul piano dell'IVA.⁸⁵

La situazione può anche essere esaminata da una diversa prospettiva: quando le amministrazioni fiscali conducono indagini sui prezzi di trasferimento, si concentrano principalmente sull'analisi della base imponibile rispetto al principio di libera concorrenza al fine di una corretta allocazione degli utili.

Per tale ragione, qualsiasi adeguamento richiesto dalle amministrazioni fiscali potrebbe rappresentare solo una modifica della base imponibile iniziale, ma non altererebbe il corrispettivo pattuito dalle parti stesse fondamentale ai fini IVA.

Al contrario, poiché l'IVA è un'imposta sui consumi, eventuali alternative alla base imponibile dovrebbero essere valutate per ogni singola operazione. Tuttavia, come indicano alcune amministrazioni finanziarie europee, in un numero molto limitato di casi gli adeguamenti a fini fiscali diretti potrebbero essere un indicatore di una valutazione errata dell'IVA che potrebbe richiedere quindi una rivalutazione in termini di valore normale ai sensi dell'articolo 72 e dell'articolo 80. Tuttavia, essendo definito l'elenco esaustivo di applicazione tassativa, come ogni eccezione alla regola generale, l'articolo 80 deve essere applicato rigorosamente senza, attualmente, possibilità per i membri di modifiche.⁸⁶

⁸⁵F. MATESANZ, *Transfer pricing Adjustments and VAT*, in *International VAT Monitor*, IBFD, 2017.

⁸⁶ V1-12 HMRC Valuation Manual, *Transfer pricing interaction with VAT*.

3.3 Rettifiche corrispondenti

Altro lato della medaglia delle rettifiche primarie, sono le rettifiche corrispondenti dell'imposta dovuta dall'impresa associata stabilita in un'altra giurisdizione fiscale, effettuate dall'amministrazione fiscale di tale giurisdizione, tenendo conto di una precedente rettifica primaria.

In tale modo è possibile ottenere un'allocazione coerente degli utili tra le due giurisdizioni, dal momento in cui esse intendono solamente ricalcolare l'assegnazione dei profitti, al fine di evitare una doppia imposizione fiscale da cui quindi non si evincerebbero effetti sull'IVA⁸⁷.

3.4 Rettifiche secondarie

Le rettifiche secondarie risultano dall'applicazione di un'imposta a una transazione secondaria, cioè transazione occulta da alcuni Paesi sulla base della loro normativa interna, dopo aver proposto una rettifica primaria al fine di rendere conforme a essa l'allocazione effettiva degli utili. Solitamente le transazioni secondarie assumono la forma di dividendi occulti, conferimenti occulti di capitale o finanziamenti occulti. Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che le operazioni che hanno ad oggetto la distribuzione di dividendi o capitale non sono soggetti ad IVA in quanto le operazioni che comportano il possesso di azioni o l'emissione di azioni sono attività non economiche e pertanto non rientrano nel campo di applicazione del tributo. Per quanto riguarda i prestiti restrittivi, invece, le conseguenze dell'IVA dovranno essere valutate singolarmente in ciascun caso poiché i prestiti in quanto transazioni finanziarie costituiscono un'attività esente e pertanto limitano il diritto a detrazione dell'IVA.

⁸⁷ F. MATESANZ, *Transfer pricing*, cit.

3.5 Aggiustamenti compensativi

Abbiamo definito in precedenza gli aggiustamenti compensativi come aggiustamenti volontari, precedenti la dichiarazione dei redditi, nell'ambito del quale il contribuente dichiara al Fisco un prezzo di trasferimento che, a suo parere, è un prezzo di libera concorrenza per una transazione controllata, anche se questo prezzo è diverso da quello effettivamente pattuito tra imprese associate.

Un aggiustamento volontario può avere ad oggetto una specifica transazione oppure una serie di transazioni specifiche da cui ne potrebbe conseguire quindi una possibile modifica della base imponibile, comportando di conseguenza un reale impatto sull'IVA.

Va infatti ricordato che, come analizzato nel capitolo precedente, la base imponibile dell'IVA è il corrispettivo, non solo monetario, effettivamente corrisposto.

Di conseguenza, una successiva rettifica volontaria del corrispettivo di una transazione, anche se posta in essere qualche tempo dopo la transazione, dovrebbe essere considerata come parte del corrispettivo. Questo potrebbe esser ricondotto a quanto affermato dal Comitato IVA nel Paper 923 pubblicato nel febbraio 2017, che sarà oggetto di discussione del prossimo capitolo, quando discute dell'esistenza di un *nesso diretto tra fornitura e contropartita*.

È fondamentale sottolineare che tutto ciò comporta una serie di implicazioni pratiche ed economiche che dipendono principalmente dalle leggi nazionali di ciascuno Stato membro. Alcuni paesi sono flessibili e consentono di includere, nel rispetto dei termini prescritti dalla legge, le rettifiche nelle dichiarazioni IVA, come in Italia, mentre altri Stati membri possono chiedere la rettifica dei rendimenti che sono già stati presentati se la rettifica corrisponde a una serie di specifici transazioni. D'altra parte, alcuni paesi consentono fatture riepilogative

in alcuni casi, mentre altri non prevedono questa opzione. Ciò, unitamente alla natura internazionale di questi tipi di transazioni e ai relativi obblighi di segnalazione (dichiarazioni statistiche, dichiarazioni riepilogative di transazioni intracomunitarie, estratti conto annuali, ecc.) potrebbe comportare, per questi tipi di rettifiche, ingenti costi per le società.

La rilevanza IVA di tale rettifiche va esaminata tenendo conto dei principi propri del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Occorre innanzi evidenziare che l'applicazione del principio di libera concorrenza potrebbe non aver alcun effetto sul corrispettivo pattuito tra le parti. Nel caso in cui questo venisse coinvolto e un flusso di denaro fosse presente occorrerebbe domandarsi se lo stesso possa essere considerato come corrispettivo per una nuova transazione a titolo oneroso o come una variazione, in aumento o in diminuzione, del corrispettivo originariamente previsto dalle parti.

Vista l'attuale normativa vigente, infatti, il principio generale del corrispettivo prevale, per cui dal punto di vista dell'IVA, eventuali rettifiche della base imponibile al valore normale in caso appunto di sopravvalutazione o sottovalutazione della prestazione, sono consentite solo se elencate nell'articolo 80 della Direttiva IVA, come esposto nel capitolo precedente.

È doveroso ribadire che le situazioni in cui le amministrazioni fiscali possono concretamente applicare rettifiche della base imponibile IVA al valore normale sono molto limitate e sono considerate, ad oggi, deroghe al principio generale del corrispettivo.

Sono le ipotesi in cui è presente un pagamento ad essere passibili avere implicazioni sull'Imposta sul valore aggiunto.

Nel caso in cui sia riscontrabile un nesso diretto e immediato tra il saldo e il bene o servizio precedentemente fornito, il pagamento potrebbe essere considerato come un corrispettivo aggiuntivo per servizi o beni

già forniti. Uno degli indicatori di tale collegamento può essere ad esempio l'esistenza di accordi precedenti che consentirebbero una variazione di prezzo o di pratiche consolidate nei rapporti societari. Questo sarebbe perfettamente in linea con l'articolo 73 della Direttiva IVA quando prevede che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente.

Oltre alle specifiche circostanze dell'operazione, ai fini del riconoscimento del saldo come ulteriore corrispettivo è fondamentale la precedente tassabilità dell'operazione dal punto di vista dell'IVA.

Altro elemento cardine è determinare se esista un collegamento diretto e immediato tra la fornitura e il corrispettivo ricevuto o se vi sia una qualsiasi altra plausibile commerciale per la transazione.

Per cui in presenza delle condizioni su menzionate, l'ultimo passaggio dovrebbe essere quello di verificare il rapporto giuridico tra le parti della transazione.

Questo passaggio è utile per enfatizzare le differenze tra tassazione diretta e indiretta, prima delle considerazioni sollevate dal Comitato IVA descritta nel capitolo precedente.

Mentre dal punto di vista dell'imposta sul reddito non importa se la rettifica viene effettuata tra una società madre e una controllata o una società madre e una stabile organizzazione o anche una controllata e una società stabilimento per l'IVA tale determinazione è importante.

Ai sensi dell'articolo 11 del Regolamento (UE) 282/2011 ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE⁸⁸ che

⁸⁸L'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE recita: *“il luogo delle prestazioni di servizi effettuate da un intermediario che agisce in nome e per conto terzi, diverse da quelle di cui agli articoli 50, 54 e 56, paragrafo 1 è il luogo di effettuazione dell'operazione principale, in conformità delle disposizioni della presente direttiva. Tuttavia, allorché il destinatario della prestazione di servizi resa dall'intermediario è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio è effettuata tale operazione, il luogo della prestazione resa dall'intermediario si considera situato nel*

disciplina le prestazioni di servizi effettuate da intermediari, deve considerarsi «stabile organizzazione» qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.

Affinché quindi possa individuarsi una stabile organizzazione in Italia di una società non residente è necessario che tale struttura sia dotata di fattore umano o tecnico destinato ad effettuare o ricevere una cessione o una prestazione di soggetto ad IVA. Qualora venga a mancare uno dei due elementi non si può parlare di stabile organizzazione ai fini IVA.

Differenti dalla disciplina prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono i requisiti previsti per l'imposizione diretta ai sensi dell'articolo 162 del TUIR. Per stabile organizzazione ai fini dell'imposizione diretta si intende una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

Di fondamentale importanza, è la posizione della Corte di Giustizia nel caso *FCE Bank*⁸⁹ secondo la quale un “*centro di attività stabile*” che non gode di indipendenza economica dalla casa madre non può essere considerato un soggetto autonomo, ma al contrario costituisce con essa un unico soggetto passivo.⁹⁰

territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario il numero d'identificazione IVA con il quale il servizio gli è stato reso.”.

⁸⁹CGUE, *FCE Bank*, 23 marzo 2006, C-210/04.

⁹⁰Diversa invece la situazione analizzata dalla Corte di Giustizia in *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket*, causa C-7/13. Infatti secondo la Corte la fatturazione interna di servizi tra una casa madre e la sua branch costituisce un'operazione imponibile ad IVA, quando la succursale appartiene ad un “Gruppo IVA” prevista dall'articolo 11 della direttiva 2006/112 e considerato soggetto passivo unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Il gruppo deve essere considerato debitore dell'imposta nello Stato in cui è stabilito e deve assolvere la stessa nello Stato che gli ha attribuito la partita IVA.

A seguito di un adeguamento compensativo con un saldo connesso a una precedente fornitura, dovrebbe essere emessa una fattura aggiuntiva per una rettifica a rialzo o una nota di credito per una rettifica al ribasso.

Come l'importo dell'IVA depurata a monte dovrebbe sempre essere modificato in caso di rettifiche della base imponibile eventuali modifiche risultanti dagli adeguamenti dei prezzi di trasferimento dovrebbero essere riflesse successivamente, dopo aver ricevuto fatture o note di credito. Pertanto, nel caso di adeguamenti al ribasso, il fornitore recupererebbe l'IVA in eccesso mentre il destinatario dovrebbe restituire l'eccedenza detratta dell'IVA versata a monte.⁹¹

In ogni caso, sarà sempre necessaria una valutazione individuale.

In conclusione, fosse esistente un collegamento diretto e immediato e una giustificazione commerciale all'effettuazione del saldo, ciò comporterebbe un'alterazione dell'importo del corrispettivo pagato a causa del cambiamento della situazione economica e di conseguenza un incremento della base imponibile di una somma pari al saldo stesso.

⁹¹M.O. LUCAS MAS, *Value Added Tax in Bakker A. and Obuoforibo B., Transfer pricing and Customs Valuation: Two Worlds to tax as one*, IBFD, 2013.

CAPITOLO QUARTO

DISCUSSIONE A LIVELLO EUROPEO IN MERITO ALLE POSSIBILI IMPLICAZIONI DELLA DISCIPLINA DEI PREZZI DI TRASFERIMENTO SULL'IVA

4.1 Premessa

La rilevanza a fini IVA di eventuali riprese a tassazione del maggior ricavo o del minor costo in base al *Transfer pricing* è ultimamente al centro del dibattito europeo. Infatti, l'inferenza fra *Transfer pricing* e IVA costituisce una tematica ricorrente quando si procede a verifiche fiscali nei confronti di imprese appartenenti a gruppi multinazionali. Quanto a orientamento europeo in materia, l'intervento nomofilattico della Corte di Giustizia ha sinora affermato esserci una netta separazione tra IVA e *Transfer pricing*. La questione è stata, però, da ultimo portata, dalla Commissione Europea, all'attenzione del Comitato IVA, istituito in seno alla stessa, il quale ha pubblicato il Working Paper n. 923 nel febbraio 2017, avente ad oggetto le possibili implicazioni sull'IVA derivanti da aggiustamenti dei prezzi di trasferimento. Da questo documento di lavoro, come si vedrà in seguito, non appare chiaro se si procederà alla formulazione di proposte atte a una modifica dello status quo; certamente l'attenzione sulla questione rimane senz'altro elevata e obiettivo di questo elaborato è di comprenderla nel modo più delucidante possibile.

4.2 L'evoluzione della tematica

Attualmente la questione dei rapporti tra IVA e prezzi di trasferimento si dirime per il tramite di una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia che propende per un trattamento distinto e separato delle due imposizioni fiscali.

La Corte di Giustizia, dallo storico caso *Goldsmiths*, ha fissato nel corrispettivo come base imponibile un principio cardine della disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto. Nella sentenza succitata la Corte affermava che l'allora vigente Sesta Direttiva prevedeva, "ai fini dell'armonizzazione della base imponibile, che, all'interno del paese, tale base sia costituita [...] da ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo".⁹²

Può esser utile, inoltre, far riferimento al parere dell'Avvocato Generale in *Argo*, in cui viene chiarito che per l'imposta sul valore aggiunto rileva una valutazione "soggettiva" dell'operazione, viene però chiaramente precisato che "il termine «soggettivo» non viene utilizzato nel suo senso normale, ma piuttosto per descrivere il valore assegnato dalle parti a elementi chiave del negozio; un significato che potrebbe essere ugualmente descritto come «oggettivo». In questo caso, il nodo è distinguere ed escludere qualsiasi valutazione ritenuta indipendente, diversa da quella adottata dalle parti, allo scopo di valutare il corrispettivo di una vendita"⁹³

La prima vera pronuncia avente ad oggetto la questione dell'applicabilità dell'IVA della disciplina sui prezzi di trasferimento è il caso *Campsa Estaciones*, causa C-285/10, proprio in ragione dell'erario spagnolo, che, nell'applicare una normativa domestica del

⁹²CGUE, *Goldsmiths*, 3 Luglio 1997, causa C-330/95, punto 51.

⁹³Opinione dell'Avvocato Generale Fennelly, 27 giugno 1996, C-288/94, punto 21.

1992, considerava il valore normale di un'operazione tra parti correlate come un minimo imponibile ai fini IVA. La Corte affermava che la Sesta Direttiva ostava a che uno Stato membro applicasse ad operazioni effettuate tra soggetti collegati che abbiano concordato un prezzo manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato, una regola per la determinazione della base imponibile diversa dalla regola generale, contrapponendovi il principio del corrispettivo “concordato ed effettivamente versato al soggetto passivo come contropartita diretta per il bene ceduto o servizio prestato”⁹⁴. I giudici europei hanno proseguito stabilendo che un'operazione si definisce a “a titolo oneroso” ai sensi dell'art. 2 della succitata Direttiva quando un corrispettivo, in precedenza concordato, è effettivamente versato al soggetto passivo come contropartita di un bene ceduto o di un servizio prestato. La circostanza che quest'operazione sia avvenuta a un prezzo inferiore non rileva ai fini della sua qualificazione.

Una consistente deroga è pervenuta mediante la Direttiva 2006/69/CE che, come descritto nel Primo Capitolo, ha ristabilito i casi in cui gli Stati avrebbero potuto prevedere in sostituzione del corrispettivo il prezzo forfettizzato in base al valore di mercato.

La Direttiva prevedendo casi specifici appare limitare e circoscrivere l'applicazione del valore normale alle sole fattispecie in essa contenute e descritte.⁹⁵

La stessa CGUE chiarisce⁹⁶ che le previsioni della normativa europea in materia di operazioni infragruppo, aventi ad oggetto il valore

⁹⁴CGUE, *Campsas Estaciones de Servicio SA v. Administración del Estado*, 9 giugno 2011, causa C-285/10, punto 27.

⁹⁵S.MATTIA - C.MELILLO, *(Ir)rilevanza dell'IRAP e dell'IVA in caso di rettifica del Transfer pricing*, in *Il Fisco*, 5/2012.

⁹⁶CGUE, *Balkan and Sea Properties ADSITs, Provaninvest OOD v. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, 24 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11, punto 47 e CGUE, *Direktor na Direktsia v. Orfey Bulgaria*, 19 dicembre 2012, causa C-549/11, punto 51.

normale come base imponibile, non sono estendibili all'integrità dei rapporti infragruppo.

Se, come detto, pare pacifica l'irrelevanza ai fini IVA della normativa sul *Transfer pricing* con particolare riferimento alla disciplina prevista per la determinazione del corrispettivo, più complesso è il regime da riservare alle rettifiche di prezzo operati in applicazione del principio dell'*arm's length* delle operazioni infragruppo.

L'argomento del c.d. *Transfer pricing adjustments* è stato di recente esaminato da parte dell'UE Joint Transfer Forum⁹⁷. Tale studio costituisce l'oggetto iniziale delle riflessioni svolte dalla Commissione UE nel Working paper n. 923 del Comitato IVA.

Invero ritenere tali aggiustamenti rilevanti ai fini IVA, significherebbe ammettere che la base imponibile IVA debba coincidere con quella delle imposte dirette, il che costituirebbe una contaminazione dei due differenti sistemi impositivi, che però fanno spesso riferimento a nozioni comuni nei rispettivi meccanismi applicativi⁹⁸.

⁹⁷UE Joint Transfer Forum – *Report on Compensating Adjustments*, Bruxelles, 2014; UE Joint Transfer Forum – *Final Report on Secondary Adjustments*, Bruxelles, 2013.

⁹⁸D. AVOLIO - B. SANTACROCE, *Iva e Transfer pricing: la Commissione UE ripropone il tema*, in *Il Fisco*, 2017, 29, 2847.

4.3 Working paper n. 923 del Comitato IVA

Il Comitato IVA istaurato in seno alla Commissione europea ha pubblicato il 28 febbraio 2017 il Working paper n.923, avente ad oggetto le possibili implicazione del *Transfer pricing* in materia di imposta sul valore aggiunto, evidenziando come tra le normative aventi ad oggetto le due imposizioni fiscali sorga, nel momento in cui esse entrano in contatto, tensione inevitabile.

Ed infatti obiettivo di tale rapporto è quello di esaminare attentamente le discipline per comprendere se una potenziale trasfusione della materia dei prezzi di trasferimento nell'IVA possa contribuire ad una maggiore certezza del diritto per imprese ed autorità tributarie degli Stati membri.⁹⁹

Il documento di lavoro è stato volutamente mantenuto ad un livello più generale, senza entrare troppo nel dettaglio, per avere un primo scambio di opinioni al fine di valutare l'interesse delle delegazioni e la loro visione in materia di prezzi di trasferimento e le possibili implicazioni ai fini IVA.

Il Comitato IVA, con tale documento, getta le basi per analizzare possibili implicazioni IVA a seguito di adeguamenti dei prezzi di trasferimento.

Ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui l'adeguamento dei prezzi di trasferimento possa essere considerato come un corrispettivo più elevato o inferiore dato in cambio di una prestazione imponibile già effettuata e che conseguentemente conduca ad una rettifica della base imponibile di tale operazione ai fini IVA.

⁹⁹D.CONTI, *IVA e Transfer pricing* *Transfer pricing: stato dell'arte e prospettive interpretative*, in *Corr. trib.*, 2017, 25.

4.3.1 Conseguenze del *Transfer pricing* sul piano dell'IVA

Nel discutere di prezzi di trasferimento e delle possibili implicazioni ai fini IVA, il Comitato IVA, ritiene debbano essere tenute debitamente in considerazione alcune fondamentali considerazioni al fine di verificare se l'ammontare contestato in esito a rilievi *Transfer pricing* ricada all'interno dell'ambito di applicazione dell'IVA:

- i) *Interazione tra imposizione diretta e indiretta*
- ii) *L'esistenza del principio di libera concorrenza nella Direttiva IVA*
- iii) *Esistenza di un corrispettivo*
- iv) *Specificità dell'operazione*
- v) *Nesso diretto tra fornitura e contropartita*

4.3.1.1 Interazione tra imposizione diretta e indiretta

L'interazione tra *Transfer pricing* e Imposta sul valore aggiunto, nient'altro è che un'interazione, rispettivamente, tra imposizione diretta ed indiretta. Tale distinzione è stata in passato stressata dalla Corte di Giustizia, cercando di limitare con le sue pronunce potenziali correlazioni.

Già nel 1996 la Corte, nel caso *Elida Gibbs*, affermava che, avuto riguardo del meccanismo e del funzionamento dell'IVA, l'amministrazione fiscale non può in definitiva riscuotere un importo superiore a quello pagato dal consumatore finale.¹⁰⁰

Esattamente dieci anni dopo, una nuova pronuncia ribadì quanto in passato affermato, si tratta del caso *FCE Bank*, in cui la FCE IT, sede secondaria della FCE Bank sita in Italia, chiedeva il rimborso dell'IVA

¹⁰⁰CGUE, *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, 26 ottobre 1996, C-317/1994, § 24.

assolta in relazione a prestazioni eseguite in suo favore da quest'ultima per il quadriennio 1996-1999 sulla base di fatture da essa stessa emesse (operazione cosiddetta di «autofatturazione»). In tale occasione la Corte affermò che “[...] *Per quanto riguarda la convenzione OCSE, occorre rilevare che essa non è pertinente, in quanto vertente sulla fiscalità diretta, laddove l’IVA rientra nelle imposte indirette.*[...]”¹⁰¹.

È, ad ogni modo, fondamentale sottolineare come in *FCE Bank* sono state esaminate e trattate le transazioni tra una sede centrale ed una sua stabile organizzazione, arrivando così a considerare le due entità come un solo soggetto giuridico, proprio per questo l’Avvocato Generale, nelle sue conclusioni parla di transazione interna ed afferma che “[...] *il principio dell’«arm's length», di cui all'art. 7, n. 2, del modello di convenzione OCSE, si fonda su una finzione giuridica, giacché consiste nel trattare l'organizzazione stabile alla stregua di un'impresa indipendente mentre non lo è. Orbene, nel sistema comune dell'IVA, la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale. È, segnatamente, in ossequio a tale principio che la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di cui trattasi deve corrispondere a quanto realmente ricevuto come corrispettivo del servizio reso e non ad un valore determinato in funzione di criteri oggettivi. Basarsi su una finzione giuridica e trattare un'operazione interna alla stregua di un'operazione realizzata tra due entità indipendenti.*”¹⁰²

¹⁰¹ Cfr. *FCE Bank*, § 39.

¹⁰² Conclusioni dell’Avvocato Generale P. Léger, 29 settembre 2005, C-210/04, *FCE*, punti 62-64.

4.3.1.2 L'esistenza del principio di libera concorrenza nella Direttiva IVA

Come analizzato nel capitolo dedicato all'imposta sul valore aggiunto, il legislatore europeo ha introdotto il principio del valore normale nella Direttiva IVA, nelle ipotesi previste agli articoli 72 e 80.

Il Comitato IVA sottolinea che, in presenza di un costante orientamento della Corte di Giustizia che definisce l'applicazione del valore normale come base imponibile ai fini IVA un'eccezione alla regola generale del corrispettivo, ritenere che le rettifiche ai prezzi di trasferimento conducano ad una modifica della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, vorrebbe dire compromettere il principio dell'articolo 73 e far diventare regola generale l'utilizzo del metodo del valore normale.

Nel 2010 la Commissione ha portato tale questione all'attenzione del Comitato IVA, nel suo 91° meeting, sulla *cost-sharing exemption*, affermando che non si può escludere che, in virtù della legislazione in materia di prezzi di trasferimento dello Stato membro in cui il Gruppo è stabilito, questo potrebbe divenire responsabile per l'imposta diretta. In tali circostanze, le conseguenze fiscali dirette che possono derivare dalla politica dei prezzi imposta dalla direttiva IVA non dovrebbero avere alcun impatto sul trattamento IVA dei servizi forniti dal gruppo. Per riassumere questo punto quindi, benché la direttiva IVA riconosca la possibilità che il prezzo a normali condizioni di mercato debba essere utilizzato a determinate condizioni al fine di determinare la base imponibile di una cessione di beni o servizi sulla base del valore di libera concorrenza, la norma generale di cui all'articolo 73 della direttiva IVA è che la base imponibile è tutto ciò che costituisce un corrispettivo, inteso come il valore soggettivo effettivamente ricevuto.

4.3.1.3 Esistenza di un corrispettivo

Altro aspetto riguarda l'esistenza di un corrispettivo cui deve ricondursi la rettifica autoritativa del prezzo di trasferimento. Il Comitato afferma che parallelamente ad una rettifica del prezzo di trasferimento, pare, debba esserci un elemento reale che può essere identificato come corrispettivo supplementare ad integrazione.

Quando si parla di corrispettivo, però, come da costante orientamento della CGUE, non si può limitare il concetto al “pagamento” della somma di denaro, ma esso può concretizzarsi anche in altre forme: “*[...], il corrispettivo di una cessione di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, a condizione tuttavia che esista un nesso diretto tra la cessione di beni e la prestazione di servizi, e che il valore di quest'ultimo possa essere espresso in denaro [...]. Lo stesso vale quando una prestazione di servizi è scambiata con un'altra prestazione di servizi, purché tali medesime condizioni siano soddisfatte. [...], i contratti di permuta, nei quali il corrispettivo è per definizione in natura, e le operazioni per le quali il corrispettivo è in denaro sono, dal punto di vista economico e commerciale, due situazioni identiche. [...]*”¹⁰³.

Nel caso succitato, ad esempio, la CGUE ha rilevato che ottenere il diritto di utilizzare un appartamento in cambio della fornitura di servizi per ristrutturarlo e arredarlo poteva essere considerato come corrispettivo.

Altro caso giurisprudenziale è *AXA UK*. L'AXA è il membro rappresentativo di un gruppo IVA del quale fa parte la Denplan. L'attività di quest'ultima consiste nel fornire ai dentisti, per la gestione

¹⁰³CGUE, *Serebryannay vek EOOD v. Direktor na Direktsia*, C-283/12, §§ 38-39.

dei loro studi, una serie di servizi di supporto, il principale dei quali è costituito dall'attuazione di piani di pagamento tra i dentisti ed i loro pazienti. In base a tali piani di pagamento, i dentisti forniscono ai loro clienti un determinato livello di assistenza odontoiatrica continuativa, comprendente controlli periodici, o qualunque trattamento che risulti necessario, o ancora entrambi i tipi di prestazioni, in cambio del pagamento da parte di tali clienti di una quota mensile fissa.

Tale addebito diretto, ritiene la Corte, deve essere considerato come un corrispettivo pagato dal dentista per i servizi offerti da Denplan, a conferma che il corrispettivo può assumere nella realtà diverse forme.

Pertanto, sulla base della giurisprudenza esistente della Corte di Giustizia, sembrerebbe anche possibile prendere in corrispettivi più alti o più bassi, in relazione alle passate operazioni di forniture di beni e servizi, diversi dai pagamenti monetari, come altre cessioni di beni o servizi intercorse oppure la compensazione dei debiti reciproci tra le imprese associate, a condizione che a tale transazione possa essere assegnata a una specifica fornitura precedente e che sia possibile stabilire un collegamento diretto.

Quindi affinché un adeguamento dei prezzi di trasferimento possa essere considerato come un incremento o una diminuzione del corrispettivo, in cambio di una fornitura, sembra che tale adeguamento non debba essere effettuato solo a fini fiscali, ma debba riflettersi nei conti effettuati delle parti della ai fini del pagamento della transazione. In altre parole, deve esserci un elemento reale che potrebbe essere identificato come una considerazione extra per la fornitura già effettuata.

4.3.1.4 Specificità dell'operazione

Un pagamento, sia esso in denaro che in natura, non avrebbe di per sé conseguenze sull'IVA in quanto i pagamenti non costituiscono, di per sé forniture di beni e servizi soggetti ad imposizione.

Affinché il pagamento possa condurre ad effetti sul piano dell'IVA, spiega il Comitato, e possa quindi essere considerato come corrispettivo, deve essere individuabile la prestazione di beni o servizi a cui fa riferimento.

L'individuazione della transazione è fondamentale ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Tenuto conto di ciò, quando gli adeguamenti dei prezzi di trasferimento sono effettuati sulla base di importi aggregati, dovrebbe essere possibile attribuirli a singole transazioni¹⁰⁴ ben individuate affinché possano avere implicazioni sul piano dell'IVA.

4.3.1.5 Nesso diretto tra fornitura e contropartita

Ultimo aspetto analizzato riguarda nesso diretto che deve essere rinvenuto tra una fornitura di beni o servizi e il corrispettivo, quale contropartita della stessa. Tale legame è ritenuto essenziale affinché possa considerarsi un aggiustamento dei prezzi di trasferimento come rettifica del corrispettivo. Tale nesso diretto è stabilito tra il prestatore e il ricevente in quanto il compenso ricevuto dal fornitore del servizio o del bene costituisce il corrispettivo pagato per il servizio prestato o per il bene fornito.

¹⁰⁴Articolo 135 della Direttiva IVA elenca le operazioni esenti.

Parrebbe che la CGUE abbia respinto l'esistenza di un collegamento diretto nei casi in cui i beni i servizi forniti non possono essere presi preventivamente in considerazione da colui il quale li riceve, il che comporterebbe una mancanza di reciproco scambio di prestazioni. Pertanto, alcuni potrebbero sostenere che una variazione del corrispettivo derivante da un adeguamento dei prezzi di trasferimento non può essere vista come una prestazione reciproca rispetto ad una precedente fornitura, salvo accordo delle parti.

In effetti, alcuni autori hanno suggerito che gli adeguamenti primari effettuati dalle amministrazioni fiscali non dovessero comportare generalmente conseguenze sull'IVA, poiché tali adeguamenti non costituiscono una forma di corrispettivo concordata o contratta tra le parti ma sono stabiliti da una terza parte e dovrebbero invece essere considerati come un'ulteriore costo.

Anche l'adeguamento retroattivo della base imponibile di una fornitura già effettuata è stato esaminato dalla CGUE in una serie di sentenze.

Ad esempio, nella pronuncia succitata *Elida Gibbs*, la Corte ha esaminato un produttore di articoli da toeletta che emetteva buoni sconto per i clienti. Il produttore al momento del pagamento riceveva il prezzo pieno, e solo più tardi rimborsava l'ammontare dello sconto di cui al buono. La posizione della ricorrente era ferma nel ritenere infatti che il rimborso del valore nominale dei buoni costituisse uno sconto a posteriori e che, pertanto, la base sulla quale era stata calcolata l'IVA dovuta dalla Gibbs in qualità di soggetto passivo dovesse essere ridotta di tale importo. La posizione contraria dell'amministrazione fiscale, che sosteneva che non vi fosse alcun nesso diretto tra la vendita dei prodotti e il rimborso, è stata annullata dalla CGUE che ha statuito che “28.[...]il produttore, che ha rimborsato al dettagliante il valore del buono sconto o al consumatore finale il valore del buono rimborso, riceve, alla fine dell' operazione, una somma che corrisponde al prezzo di vendita dei

suoi articoli pagato dai grossisti o dai dettaglianti, decurtato del valore di questi buoni. Non sarebbe quindi compatibile con la direttiva il fatto che la base imponibile sulla quale è calcolata l'IVA dovuta dal produttore, in quanto soggetto passivo, fosse più elevata dell'importo che egli ha alla fine riscosso. Se così fosse, non verrebbe rispettato il principio della neutralità dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi, tra cui rientra il produttore.”

Da questo giudizio si evince la necessità di adeguare la base imponibile di una transazione al fine di ottenere il corrispettivamente effettivamente ricevuto dal fornitore del bene o dal prestatore del servizio.

Tuttavia, sottolinea appropriatamente il Comitato, in questo, come in altri casi esaminati dalla CGUE¹⁰⁵, gli adeguamenti del corrispettivo derivano da accordi commerciali tra le parti, aspetto che è assente in taluni aggiustamenti dei prezzi di trasferimento, come appurato nel capitolo precedente.

Per rientrare nell'ambito di applicazione dell'IVA, deve esistere quindi un collegamento diretto tra il pagamento e i beni o i servizi ricevuti. Secondo la CGUE, un tale collegamento diretto è stabilito se esiste un rapporto giuridico tra il fornitore del servizio e il destinatario in base al quale vi è una prestazione reciproca, la remunerazione ricevuta dal fornitore del servizio che costituisce l'effettivo corrispettivo dato in cambio del servizio fornito al destinatario. Sulla base della giurisprudenza esistente della CGUE per quanto riguarda l'esistenza di un collegamento diretto, non è chiaro se gli adeguamenti dei prezzi di trasferimento soddisfino sempre tale requisito.

Infatti il Comitato conclude che, a tale riguardo, si potrebbe forse sostenere che un adeguamento dei prezzi di trasferimento, che implica

¹⁰⁵Cfr., CGUE, *Commission v. Germany*, 15 ottobre 2002, C-427/98.

una riduzione o una maggiorazione del corrispettivo, non ha necessariamente un impatto sull'importo dei benefici ricevuti dal destinatario di una fornitura già effettuata, portando alla conclusione che un collegamento diretto potrebbe essere assente. Tuttavia, questa interpretazione sembra essere eccessiva dal momento che gli aggiustamenti dei prezzi di trasferimento non sono del tutto estranei alla transazione avvenuta in passato, poiché fondamentalmente si ha una sua rivalutazione particolare rispetto al criterio di libera concorrenza.

4.4 Fase attuale della discussione

All'ordine del giorno del 108° meeting del Comitato IVA, tenutosi tra il 27 e il 28 marzo 2017, all'ordine del giorno, tra le questioni relative all'applicazione delle disposizioni IVA, troviamo il *Working Paper* n. 923. Al punto 5.5 del Verbale¹⁰⁶ si sintetizza brevemente il suo contenuto e si conclude sottolineando, che alla generale esposizione della questione contenuta del *Paper* n. 923, dovrà necessariamente seguire, affinché si possa proseguire nella discussione, l'analisi dettagliata di casi concreti che ne permettano una valutazione precisa ed accurata.

A tal fine si informava che la questione sarebbe stata presentata alla seguente riunione del *VAT EXPERT GROUP* (VEG), cioè del gruppo di esperti in materia di IVA, presso la Commissione Europea.

Infatti in seno al 17° meeting del VAT Expert Group, tenutosi il 24 aprile 2017, le possibili implicazioni in materia di Imposta sul valore aggiunto derivanti dall'aggiustamento dei prezzi di trasferimento sono state inserite all'ordine del giorno.

Nel verbale della riunione, si prende atto di quanto divergano le opinioni sulla questione posta all'attenzione dei membri del VAG e vengono riassunte molto brevemente le diverse tesi sostenute in tale sede.

Sull'argomento molte e divergenti sono state le opinioni dei membri, come si evince dal verbale del meeting e proprio per questo il Presidente ha invitato gli Esperti a mettere per iscritto le proprie posizioni al fine

¹⁰⁶*Minutes of VALUE ADDED TAX COMMITTEE 108th meeting – 27-28-03-2017*, del 29/05/2017 con ultima modifica del 12/06/2017, pubblicato sul sito web: www.circabc.europa.eu.

di poter trattare l'argomento in maniera più puntale e concreta in una futura riunione del comitato avente, tra le materie all'ordine del giorno, nuovamente tale questione di evidente interesse.¹⁰⁷

Si resta quindi in attesa di un nuovo incontro in cui, con il delineamento di ben precise posizioni ed idee, si possa giungere ad una modifica dello *status quo* e conseguentemente, all'introduzione di una disciplina organica che preveda adeguati meccanismi in grado di definire e garantire la corretta interazione tra le due imposizioni fiscali.

¹⁰⁷ “3.4 [...] In the ensuing discussions remarks from members showed that opinions in the group were split. A few members stated that no direct link between direct taxation and the VAT Directive should be made, since VAT should always be proportional to the final price paid by the consumer, and the VAT Directive already envisages the cases where the arm's length value should be used for VAT purposes (Article 80 of the VAT Directive). [...] With regard to the content of the working document, a member commented that the scenarios where tax administrations make adjustments involving big amounts covering a number of years and where different States off-set amounts between each other were missing. Another member mentioned that he had identified six different scenarios for how tax administrations treat Transfer pricing adjustments for VAT purposes. Members pointed to the difference in time limits for the deduction of input VAT (3 years) compared to that used for corrections for direct taxation purposes (7 years). As to best practices, one member hinted at the approach taken by one Member State that, even if Transfer pricing triggers a VAT effect, this effect will have no impact on the parties involved if they all have full right of deduction. The Chair thanked members for their participation in a lively debate and invited them to transmit written contributions that outline concrete cases where the relationship between VAT and Transfer pricing rules should be clarified as a possible basis to move forward on the subject matter. [...]”. Summary Minutes of VAT Expert Group 17th meeting – 24 April 2017, del 19/05/2017, pubblicato sul sito web: www.circabc.europa.eu.

CAPITOLO QUINTO

CONCLUSIONI

Obiettivo principale che si è voluto raggiungere con il presente elaborato è stato quello di valutare il possibile connubio tra imposte sui redditi delle società, nello specifico tra la disciplina dei prezzi di trasferimento, e l'Imposta sul valore aggiunto.

Un puntuale inquadramento giuridico iniziale di ambedue le imposizioni fiscali è stato necessario al fine di cogliere gli aspetti essenziali delle due diverse discipline.

Con particolare riferimento all'IVA va detto che il legislatore europeo esprime la regola fondamentale per cui, nel caso della cessione di beni o della prestazione di servizi, il corrispettivo è da intendersi secondo un "valore soggettivo", cioè realmente percepito, e non secondo un criterio stimato. Così, in particolare, recita l'art. 73 della Direttiva 2006/112/CE, laddove la base imponibile IVA viene definita come tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato al fornitore o al prestatore o, invertendo la prospettiva di analisi, è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tale fine dal soggetto passivo. Di analogo tenore l'art. 13, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

In linea di principio, quindi, ai fini IVA è necessario, in prima istanza, attenersi alla regola che vuole la base imponibile dell'imposta quantificata prendendo a riferimento il corrispettivo pattuito fra le parti. Si è ritenuto opportuno segnalare che la Corte di Giustizia si è pronunciata di frequente sulla definizione e l'interpretazione da dare all'art. 73 della Direttiva affermando, inequivocabilmente, che la base imponibile, essendo pari al corrispettivo effettivamente ricevuto, non richiede alcun tipo di valutazione oggettiva se non nelle ipotesi espressamente disciplinate dall'articolo 80 della direttiva stessa.

Invero, se la base imponibile fosse calcolata come un importo superiore al corrispettivo ricevuto, l'IVA diventerebbe un costo per il venditore, contrariamente al “principio di neutralità”, che caratterizza tale imposizione fiscale.

Al fine di evitare fenomeni di elusione ed evasione fiscale di significativa importanza, la Direttiva 2006/112/CE all'articolo 72, senza sovvertire il principio cardine del corrispettivo, ha introdotto in determinati casi e a determinate condizioni la regola del valore normale come meccanismo alternativo alla determinazione della base imponibile. Valore normale che per le cessioni di beni si intende come un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni oggetto di cessione o, in assenza di tale riferimento, un importo non inferiore al costo di produzione degli stessi mentre per le prestazioni di servizi, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione.

L'articolo 80 della Direttiva succitata e l'articolo 13 del D.P.R. 633/1972, prevedono che nelle disciplinate fattispecie di operazioni infragrupo il valore normale della cessione o della prestazione prevalga sul corrispettivo. Queste previsioni, però, come ampiamente sottolineato, sono da considerarsi quali eccezioni alla regola generale per cui la base imponibile dell'IVA è costituita dal corrispettivo effettivamente corrisposto.

Al contrario l'*arm's length* è principio cardine della disciplina del *Transfer pricing*. Esso stabilisce, in via generale, che le condizioni di un'operazione tra imprese collegate non devono differire da quelle che avrebbero governato un'operazione tra imprese indipendenti in circostanze analoghe.

Il principio di libera concorrenza trova la sua concreta enunciazione a livello internazionale nel paragrafo 1 dell'art. 9 del Modello di Convenzione Fiscale dell'OCSE, che costituisce la base delle

Convenzioni fiscali bilaterali che vincolano i Paesi membri dell'OCSE e un numero crescente di Paesi non membri.

A livello nazionale, l'*arm's length principle* è stato disciplinato all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R, come modificato dalla manovra correttiva del 2017 che ha interamente riscritto il comma 7 proprio al fine di adeguare la disciplina nazionale agli standard OCSE, eliminando, quindi, per le transazioni infragruppo qualsiasi riferimento al criterio del valore normale, e sostituendo ad esso il criterio del prezzo di libera concorrenza, o *arm's length*, sopra citato.

Le normative oggetto di analisi hanno poi permesso di valutare se, allo stato attuale, le rettifiche dei prezzi di trasferimento possano avere un effettivo impatto sull'Imposta sul valore aggiunto.

Dal punto di vista dell'IVA, data la neutralità che contraddistingue il tributo, si può concludere quanto una precisa e scrupolosa analisi delle singole fattispecie risulti oltremodo necessaria al fine di individuare possibili effetti derivanti dalle rettifiche dei prezzi di trasferimento.

In particolare, è fondamentale individuare da chi le rettifiche sono poste in essere, in quale forma sono eseguite e chi sono i soggetti coinvolti nella specifica transazione, specialmente in un contesto normativo, quale quello presente tutt'ora, che non permette di arrivare ad una soluzione univoca facilmente individuabile per ogni singola fattispecie. Le rettifiche in materia di prezzi di trasferimento effettuate da parte dell'Amministrazione fiscale di uno Stato nei confronti dell'impresa ivi residente, in applicazione del principio dell'*arm's length* nell'ambito delle operazioni infragruppo, generano doppia imposizione nel momento in cui tali rettifiche non vengano accettate dallo Stato in cui ha la residenza l'altra parte correlata. Di conseguenza, gli aggiustamenti, in aumento o diminuzione, sui componenti di reddito, rispettivamente negativi o positivi, relativi alla controparte correlata residente nell'altro Stato, sono necessari per correggere la doppia

imposizione che si genera in seguito alla ripresa a tassazione nello Stato nel quale è stata operata la rettifica secondo il principio del prezzo di libera concorrenza. È questa la funzione delle rettifiche primarie e corrispondenti. Infatti con riferimento ad esse, l'intervento è direttamente sulla base imponibile calcolata ai fini delle imposte dirette senza alcun riferimento alle singole transazioni poste in essere dalle parti.

Quandanche una correlazione con le singole transazioni venisse evidenziata si tratterebbe di un aggiustamento del corrispettivo definito da una parte terza alla transazione e basato su un criterio oggettivo che, salvo in determinate eccezioni previste, è estraneo al sistema dell'IVA. A diversa conclusione si può invece giungere con riferimento alle rettifiche effettuate spontaneamente dal contribuente, soggetto passivo IVA, dalle quali si può evincere una relazione diretta tra le parti, il corrispettivo e la prestazione.

Ed infatti il *Working paper n. 923* del Comitato IVA, dopo aver analizzato i diversi *adjustments*, mette in luce come le rettifiche dei prezzi di trasferimento si riflettano invece sull'Imposta sul valore aggiunto solo nel caso in cui esista una fornitura di beni o servizi a titolo oneroso e se, e solo se, vi sia un nesso diretto tra il corrispettivo del bene ceduto o il servizio prestato, da un lato, e l'aggiustamento di prezzo dall'altro.

Ad ogni modo, se e nella misura in cui, gli aggiustamenti di prezzo si traducono in un flusso effettivo di denaro tra le parti, individuano un nesso diretto con un'operazione commerciale nel senso che sono individuate le operazioni rilevanti cui il corrispettivo oggetto di rettifica è direttamente collegato, l'aggiustamento dovrebbe considerarsi rilevante ai fini IVA.

La Commissione, coinvolgendo il Comitato IVA, ha alzato il livello di attenzione sulla questione.

L'alone di incertezza che avvolge la questione, determinata anche dalla crescita repentina e preponderante delle imprese multinazionali, non rende più agevole per le Amministrazioni finanziarie rispondere alle sfide crescenti che le coinvolgono.

Le stesse società si sono rese conto di quanto tale questione sia all'ordine del giorno e di come non sia più possibile soprassedere.

Sarebbe consigliabile prevedere la predisposizione di documentazioni in cui le imprese possano e debbano, esse stesse, analizzare le singole transazioni oggetto di rettifiche ed esporne l'impatto delle stesse sull'IVA. Molte, però, sarebbero le difficoltà nell'individuare e nel dichiarare gli effetti di tali aggiustamenti ai fini IVA, in quanto linee guida sono praticamente assenti. Questa situazione comporta il rischio di atteggiamenti opportunistici da parte dei contribuenti i quali potrebbero addurre l'incertezza della disciplina come scusante di comportamenti atti a ridurre il carico fiscale.

È opinione di chi scrive che un'armonizzazione in materia a livello europeo sia imprescindibile.

L'interrelazione tra prezzi di trasferimento è un dato di fatto che non può essere trascurato, ed è quindi il momento di determinare in modo puntuale e specifico la portata e le conseguenze delle interazioni tra i due tributi per limitare la complessità in tali situazioni, determinando in che misura questi siano effettivamente interdipendenti tra loro.

L'auspicio è quello che, al più presto, possano vedersi formalizzate proposte atte a una modifica dello *status quo* e, conseguentemente, all'introduzione di una disciplina organica che preveda adeguati meccanismi in grado di definire e garantire la corretta interazione tra le due imposizioni fiscali.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

- A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980;
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, Padova, 2011;
- C. ROMANO - D. CONTI, “Contestazioni di antieconomicità dei costi: l’Erario non può interferire con le libere scelte imprenditoriali”, in *TLS Newsalert*, 2017;
- C. TURRISI, *Il Transfer pricing e le problematiche Iva*, in *Il Commercialista Telematico*, 2017;
- C.MELILLO - I.MOTTOLA, *Le modalità di esecuzione dell’attività ispettiva in materia di Transfer pricing*, in *Il Fisco*, 17/2009;
- D. AVOLIO - B. SANTACROCE, *Iva e Transfer pricing: la Commissione UE ripropone il tema*, in *Il Fisco*, 2017;
- D. AVOLIO, *La disciplina nazionale sul Transfer pricing si adegua al principio OCSE di libera concorrenza*, in *Il Fisco*, 2017;
- D. CANÈ, *Conseguenze del comportamento antieconomico dell’impresa nell’imposta sui redditi e nell’iva*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2015;
- D. CONTI, *IVA e Transfer pricing: stato dell’arte e prospettive interpretative*, in *Corr. trib.*, 2017, 25.
- E. DELLA VALLE, “Transfer price: cosa cambia?”, in *Il Fisco*, 2017;
- E. SANTORO, *Transfer pricing and Value Added Tax in the European Community: Is there Room for Interaction and, If So, Where?*, in *International Transfer pricing Journal*, 2007;
- F. MATESANZ, *Transfer pricing Adjustments and VAT*, in *International VAT Monitor*, IBFD, 2017;
- G. CATERINA, *I prezzi di trasferimento nelle transazioni internazionali*, De Lillo, Milano, 1990;
- G. CUTOLO, *Solidarietà Iva del cessionario: decorrenza dal 31 dicembre scorso*, in *Fisco Oggi*, 2006;

- G. FALSITTA e altri Autori, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, Padova, 2011;
- G. GIANCANE, *Diritto doganale nazionale e comunitario*, IV ed., Roma, 2007;
- G. MAISTO, *Il Progetto di Rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*", in *Riv. dir. trib.*, N. 1/ 1995;
- G. MAISTO, *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra società madri e figlie*, Milano, 1996;
- G. MANDÒ - D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Milano, 2009;
- G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, V ed., G. Giappichelli Editore, Torino, 2017;
- G. RIPA, *La fiscalità d'impresa*, CEDAM, Milano, 2011;
- G. SOZZA, *La fiscalità internazionale. Vademecum tributario per studiosi e operatori del mercato globale*, FAG, Milano, 2007;
- M. BEGHIN, *"La disciplina del Transfer pricing Transfer pricing, tra profili sostanziali, profili procedurali, fattispecie di evasione e abuso del diritto"*, Padova, 2009;
- M. DI TERLIZZI - L. OCCHETTA - F. ONEGLIA, *Testo Unico delle imposte sui redditi*, GIUFFRÈ, Milano, 2008;
- M. GAFFURI, *Transfer pricing e dimostrazione del conseguimento di un vantaggio fiscale*, in *Quotidiano Giuridico Quotidiano Giuridico*, 2017;
- M.O. LUCAS MAS, *Value Added Tax in Bakker A. and Obuoforibo B., Transfer pricing and Customs Valuation: Two Worlds to tax as one*, IBFD, 2013;
- N. FORTE, *MANUALE IVA 2017 – COMMENTARIO AL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633*, IV ed., MAGGIOLI EDITORE, Santarcangelo di Romagna, 2016;
- N. FORTE, *Manuale IVA 2017*, IV ed., MAGGIOLI EDITORE, Santarcangelo di Romagna, 2017;
- P. CENTORE, *Codice IVA nazionale e comunitaria*, III ed., IPSOA, Milano, 2015;

- P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, ed. III, WOLTERS KLUWER, Vicenza, 2015;
- P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, III ed., IPSOA, Vicenza, 2015;
- P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, IPSOA, Vicenza, 2015;
- R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale: la determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè Editore, Milano, 2007;
- R. PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, GIUFFRÈ, MILANO, 2017;
- R. PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, GIUFFRÈ, Milano, 2016;
- S. MAYR - B. SANTACROCE, *Valore in dogana e Transfer pricing*, Wolters Kluwer, I ed., Milanofiori Assago (MI), 2014;
- S.MATTIA - C.MELILLO, *(Ir)rilevanza dell'IRAP e dell'IVA in caso di rettifica del Transfer pricing*, in *Il Fisco*, 5/2012;
- S.TRETTEL, *Si apre finalmente l'era del Transfer pricing 2.0*”, in *Il Fisco*, 2017, 20, 1911;
- UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, II ed., CEDAM, Padova, 2002;
- V1-12 HMRC Valuation Manual, *Transfer pricing interaction with VAT*.

Giurisprudenza e prassi

- C-621/10 e C-129/11, punto 47 e CGUE, *Direktor na Direksia v. Orfey Balgaria*, 19 dicembre 2012, causa C-549/11;
- Cass., 27 febbraio 2013, n. 4927, e Id., 13 luglio 2012, n. 11949, entrambe in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 307;
- Cass., Sez. Trib., 8 maggio 2013, n. 10739;
- Cass., Sez. Trib. Civ., 23 ottobre 2013, n. 24005;
- Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10802;
- Cass., Sez. V, 30 giugno 2016, n. 13387;
- CGUE, *Soc. Cooperativa Aardappelen BWA*, 5 febbraio 1981, causa C-154/80;
- CGUE, *Naturally Your Cosmetic lmt*, causa C-230/87;
- CGUE, *Argos Distributors*, 24 ottobre 1996, causa C-288/94;
- CGUE, *Commission v. Germany*, 15 ottobre 2002, C-427/98;
- CGUE, *Serebryannay vek EOOD v. Direktor na Direksia*, C-283/12;
- CGUE, *Apple and Pear Development Council contro Commissioners of Customs and Excise*, 8 marzo 1988, C-102/86;
- CGUE, *Balkan and Sea Properties ADSITs, Provadinvest OOD v. Direktor na Direksia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, 24 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11;
- CGUE, *Campsa Estaciones de Servicio SA v. Administración del Estado*, 9 giugno 2011, causa C-285/10;
- CGUE, *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, 26 ottobre 1996, C-317/1994;
- CGUE, *FCE Bank*, 23 marzo 2006, C-210/04;
- CGUE, *Goldsmiths*, 3 Luglio 1997, causa C-330/95;
- CGUE, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket*, causa C-7/13;
- Circolare 28 giugno 2017, n.17;

- Comm. Prov. di Milano, Sez. I, 18 marzo 1998, n.577;
- Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato Economico e Sociale Europeo Relativa ai Lavori svolti dal Forum Congiunto dell'UE sui Prezzi Di Trasferimento nel Periodo dal luglio 2012 al gennaio 2014, /Com/2014/0315 Final;
- Conclusioni dell'Avvocato Generale P. Léger, 29 settembre 2005, C-210/04;
- *Keller Holding*, 23 febbraio 2006, C-471/04;
- *Joint Transfer pricing Forum – JTPF*;
- Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, *Glossario*;
- *Minutes of VALUE ADDED TAX COMMITTEE 108th meeting – 27-28-03-2017*, del 29/05/2017 con ultima modifica del 12/06/2017, pubblicato sul sito web: www.circabc.europa.eu;
- Opinione dell'Avvocato Generale Fennelly, 27 giugno 1996, C-288/94;
- Opinione dell'Avvocato Generale Michal Bobek, 14 dicembre 2017, *Hornbach-Baumarkt-AG v. Finanzamt Landau*, C-382/16;
- Servizio studi del Senato, *Base imponibile comune per l'imposta sulle società: proposte CCTB e CCCTB*, XVII legislatura, Dossier europei, n.44, gennaio 2017;
- UE Joint Transfer Forum – *Final Report on Secondary Adjustments*, Bruxelles, 2013;
- UE Joint Transfer Forum – *Report on Compensating Adjustments*, Bruxelles, 2014.