

Le operazioni tra stabile organizzazione e casa madre

Posted by Paolo Battaglia on 24 July 2014 at 12:00 AM

Le transazioni tra una società e la propria stabile organizzazione, rientrano nella più ampia disciplina del Transfer Price perché fiscalmente la stabile organizzazione assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale, specialmente con riguardo alle modalità di determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione. Infatti, alla stabile organizzazione della casa madre italiana o estera dovranno essere attribuiti i profitti che la stessa avrebbe conseguito a parità di condizioni, come se fosse stata un'impresa indipendente. In Italia l'attuale legislazione in materia di prezzi di trasferimento è ispirata al principio di "libera concorrenza" (The "Arm's Length Principle") indicato dall'OCSE nelle sue "Linee guida" e al "valore normale" indicato nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR secondo il quale:

"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento di reddito. La presente 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."

Il TUIR, all'art. 9 comma 3, definisce così il valore normale:

"Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i 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. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali ed ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore."

Per determinare il "valore normale" esistono poi diversi metodi:

1. metodo del confronto del prezzo: il valore normale scaturisce dal confronto del prezzo soggetto a verifica con quello praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti;
2. metodo del prezzo di rivendita: il valore normale consiste nella differenza tra il valore al quale il bene viene ritrasferito dall'acquirente e un congruo margine di utile;
3. metodo del costo maggiorato: il valore del prezzo si ottiene sommando al costo di produzione del bene un margine di utile lordo.

Come è facile cogliere, la disciplina della determinazione del valore normale si prestando per sua natura a muoversi tra gli intenti anti elusivi e il pericolo di limitare i principi base della libera concorrenza. In ogni caso, le normative nazionali ed internazionali consentono di inquadrare in modo chiaro le fattispecie in cui vengono attuate politiche di prezzo di trasferimento tra un'azienda nazionale ed un'azienda estera. È anche possibile che politiche di prezzi di trasferimento interno ("domestic transfer price") vengano attuate tra imprese appartenenti ad uno stesso gruppo tutte residenti in Italia, ad esempio sfruttando a fini elusivi particolari disposizioni fiscali agevolative quali quelle previste per le aziende residenti nel Mezzogiorno. In questi casi lo stesso Ministero ha nel tempo dichiarato la inadeguatezza giuridica del procedere a contestazioni nei confronti di società tutte residenti in Italia e basate sulla disciplina generale dei prezzi di trasferimento essendo tali norme nate per regolare casi di Transfer Pricing transnazionale. Tuttavia con la relativamente recente sentenza n. 17955 la Corte di Cassazione nel luglio 2013 ha stabilito che i prezzi interni di trasferimento devono seguire il principio di piena concorrenza, ritenendo legittima la rettifica dei prezzi di trasferimento delle transazioni tra una società controllante e la controllata residente e beneficiaria delle agevolazioni per il Mezzogiorno. La sentenza ha chiarito l'applicazione del principio di libera concorrenza in ambiente fiscale nazionale. In sostanza la Corte Suprema, nel difendere l'uso delle norme sui prezzi di trasferimento, ha messo in evidenza come l'Italia stia recependo sempre più profondamente le norme sui prezzi di trasferimento internazionali, come, d'altro canto, sta facendo il resto dei paesi d'Europa. Riconoscendo l'importanza del principio di libera concorrenza, la Corte Suprema ha affermato che le norme sui prezzi di trasferimento sono conformi a i principi comunitari, alla legislazione fiscale nazionale e costituiscono un meccanismo importante contro l'evasione fiscale.

La questione di fatto oggetto della pronuncia della Cassazione n. 17955 del 2013 è la contestazione dell'ufficio finanziario dell'anti-economicità del ricarico del 4% (in luogo di quello del 10,09%) applicato alle cessioni effettuate da una società residente controllante di altra società parimenti residente (poi incorporata per fusione) beneficiaria delle agevolazioni fiscali in tema di imposte dirette previste per il Mezzogiorno. Nel giudizio di legittimità, la difesa erariale ha opposto la violazione

dell'articolo 9, comma 3, del TUIR sostenendo che il criterio legale del valore normale delle operazioni infragruppo “rileva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno, ogniqualvolta con la fissazione di un prezzo fuori mercato si miri a far emergere utili presso la società del gruppo che sconta, anche per agevolazioni territoriali, la più bassa tassazione”.

La legittimità dell'applicazione del criterio del valore normale anche alle transazioni intervenute tra società dello stesso gruppo residenti è stata riconosciuta dai giudici di legittimità, ancorché si sia dato atto che solamente nei rapporti internazionali infragruppo è ammessa tale rettifica in base al combinato disposto dell'articolo 110, comma 7, del Tuir (nel testo vigente, mentre ante 2004 cfr l'articolo 76) e dell'articolo 9, comma 3, che legittima l'ufficio finanziario a disattendere prezzi e corrispettivi, in virtù del valore corrente dei beni e/o servizi scambiati e a rettificare i dati reddituali con aumento dell'imponibile.

Da tale impostazione emerge il principio secondo cui “per la valutazione delle manovre sui prezzi di trasferimento interni va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art.9 del TUIR che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente”.

Paolo Battaglia (studiobattaglia@crescitapmi.it)

Dottore Commercialista in Ragusa