Le rettifiche fiscali operate in materia di transfer price ai fini IRAP hanno effetto retroattivo?

Posted by Marco Bargagli on 25 November 2021 at 3:36 PM

*Il presente contributo viene redatto a titolo personale e non impegna l'amministrazione di appartenenza

Premessa

La Corte di cassazione, con la recente **ordinanza n. 18436/2021** pubblicata in data 30 giugno 2021, ha formulato importanti principi di diritto con particolare riferimento all'applicabilità dell'IRAP ai rilievi fiscali operati in applicazione della normativa conosciuta tra gli addetti ai lavori come *transfer price.*

In particolare, la *vexata quaestio* riguarda la retroattività ai fini IRAP delle rettifiche TP con riferimento ai periodi d'imposta successivi al 2007, tenuto conto delle rilevanti modifiche intervenute con la Legge n. 147/2013.

Gli ermellini hanno respinto il ricorso del contribuente, sulla base della considerazione che la novella legislativa avrebbe natura di "interpretazione autentica", con la conseguenza che produrrebbe effetti, con riguardo all'IRAP in tema di prezzi di trasferimento, anche per le annualità successive al 2007.

Come rilevato da autorevole dottrina, secondo i giudici di legittimità la previsione normativa recata dalla Legge n. 147/2013 costituirebbe una norma di "interpretazione autentica", volta a **produrre effetti anche per il passato** consentendo l'applicazione, ai fini IRAP, della disciplina di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR per i periodi d'imposta dal 2008 in poi[1].

La disciplina in tema di *transfer price*

Come noto a **luglio 2017**, l'Ocse ha pubblicato le nuove linee guida e il correlato *report* sui prezzi di trasferimento infragruppo che **recepisce le azioni contenute nel rapporto BEPS** (*base erosion and profit shifting*) documento che, a livello internazionale, ha voluto dare concreta attuazione ad una serie di misure straordinarie finalizzate a contrastare l'evasione fiscale internazionale.

La normativa conosciuta tra gli addetti ai lavori come *transfer price,* contenuta nell'articolo 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986 (di seguito TUIR) ha il precipuo scopo di:

- contrastare i fenomeni di pianificazione fiscale infragruppo aggressiva (c.d. *aggressive tax planning*);
- evitare erosione di base imponibile in Italia, travasando utili all'estero, per ottimizzare il carico tributario a livello societario, per i Gruppi ad ampio respiro internazionale.

Al fine di recepire le specifiche raccomandazioni Ocse, in data **14 maggio 2018** è stato definitivamente firmato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che reca le linee guida domestiche in materia di prezzi di trasferimento ex articolo 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, ossia la normativa conosciuta tra gli addetti ai lavori come *transfer price.*

L'ordinamento tributario italiano ha formalizzato la disciplina tributaria in materia di prezzi di trasferimento infragruppo con l'introduzione dell'articolo 110, comma 7, TUIR, a norma del 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 determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".*

A **livello internazionale**, occorre invece fare riferimento al noto ***"principio di libera concorrenza"*** (*arm's-length principle*) contenuto nell'articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione (rubricato *associated enterprises*).

In base a tale principio internazionale, che i Paesi membri dell'OCSE hanno stabilito debba essere utilizzato a fini fiscali per la determinazione dei prezzi di trasferimento, nel caso in cui le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, siano vincolate da condizioni, convenute o imposte, 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 di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza.

Riportiamo, di seguito, l'indice del modello Ocse di convenzione per prevenire fenomeni di doppia imposizione.

“MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL”

SUMMARY OF THE CONVENTION

Title and Preamble

Chapter I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1 Persons covered

Article 2 Taxes covered

Chapter II

DEFINITIONS

Article 3 General definitions

Article 4 Resident

Article 5 Permanent establishment

Chapter III

TAXATION OF INCOME

Article 6 Income from immovable property

Article 7 Business profits

Article 8 International shipping and air transport

Article 9 Associated enterprises

Article 10 Dividends

Article 11 Interest

Article 12 Royalties

Article 13 Capital gains

Article 14 [Deleted]

Article 15 Income from employment

Article 16 Directors’ fees

Article 17 Entertainers and sportspersons

Article 18 Pensions

Article 19 Government service

Article 20 Students

Article 21 Other income

Chapter IV

TAXATION OF CAPITAL

Article 22 Capital

Article 23 A Exemption method

Article 23 B Credit method

Chapter VI

SPECIAL PROVISIONS

Article 24 Non-discrimination

Article 25 Mutual agreement procedure

Article 26 Exchange of information

Article 27 Assistance in the collection of taxes

Article 28 Members of diplomatic missions and consular posts

Article 29 Entitlement to benefits

Article 30 Territorial extension

Chapter VII

FINAL PROVISIONS

Article 31 Entry into force

Article 32 Termination

Illustriamo, nella versione in lingua inglese tratta dal modello OCSE di convenzione internazionale*"MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL"*, il famoso principio di libera concorrenza contenuto nell'articolo 9 del modello Ocse di convenzione:

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

In buona sostanza, quando imprese indipendenti pongono in essere tra di loro delle transazioni, le condizioni dei loro rapporti commerciali e finanziari (per esempio, il prezzo dei beni trasferiti o dei servizi forniti e le condizioni di tali operazioni) sono generalmente determinati dalle forze di mercato.

Tuttavia, per stessa ammissione dell'OCSE:

- la determinazione dei prezzi di trasferimento **non è una scienza esatta,** ma richiede una **valutazione da parte dell'amministrazione fiscale e del contribuente;**
- l'Amministrazione Fiscale non dovrebbe presupporre sistematicamente che le imprese associate **abbiano cercato di manipolare i propri utili**.

Potrebbe infatti esistere un'autentica difficoltà nel determinare in maniera accurata un prezzo di mercato in assenza di forze di mercato o nel caso in cui si adotti una particolare strategia commerciale.

Le indicazioni della prassi operativa

Anche il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare 1/2018, fornisce importanti chiarimenti in *subiecta materia.*

Nello specifico, come si legge nel citato documento di prassi, con l'espressione transfer pricing si identifica la pratica, adottata all'interno di un gruppo di imprese, attraverso la quale si realizza un trasferimento di quote di reddito tra consociate, mediante l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un valore diverso da quello che sarebbe stato pattuito tra entità indipendenti.

Invero, in un'accezione più ampia, il *transfer pricing* può essere diretto anche a sviluppare politiche di gruppo per fini di carattere strettamente economico: si pensi al caso in cui un trasferimento di beni a valori più bassi rispetto a quelli normalmente applicati avvenga al solo scopo di consentire al cessionario/consociato di conquistare fette di mercato, attraverso la successiva vendita di prodotti a prezzi altamente competitivi.

Nondimeno, la pratica è spesso volta ad ottenere un risparmio fiscale e trova il suo naturale presupposto nella circostanza che l'impresa del gruppo destinataria di maggiori utili beneficia di un trattamento tributario più favorevole rispetto a quella originariamente titolare del reddito medesimo.

Ciò può verificarsi, ad esempio, perché il soggetto economico verso il quale viene indirizzato il reddito è localizzato in un'area nella quale vige un regime fiscale meno oneroso – il che può accadere con riferimento a determinati Stati esteri o, anche all'interno del territorio dello stesso Paese, nel caso in cui specifiche zone geografiche beneficino di sgravi tributari – o per altre ragioni di natura contingente, come nell'ipotesi in cui l'entità percettrice dei maggiori utili possa procedere ad una loro compensazione attraverso perdite fiscali pregresse, annullando, di fatto, il carico impositivo a livello di gruppo.

Resta, naturalmente, fermo il fatto che le transazioni di cui trattasi devono essere **effettivamente avvenute**, posto che, in caso contrario, non si verterebbe in un'ipotesi di trasferimento dei prezzi, ma, piuttosto, di **operazioni inesistenti**, con i conseguenti risvolti[2].

Il recente arresto giurisprudenziale in tema di IRAP

Come noto, le rettifiche operate in ambito "*transfer pricing"* rilevano anche ai **fini IRAP** ai sensi dell'articolo 1, comma 281 della Legge n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), la quale prevede che: *"la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007*".

Tuttavia, per azzerare i correlati **profili sanzionatori**, i **commi 282 e 283 dello stesso articolo 1 della Legge di Stabilità 2014**, prevedono che non si applicano **le sanzioni previste per infedele presentazione della dichiarazione** derivanti dalle rettifiche del valore netto della produzione in virtù della normativa sul *transfer pricing* limitatamente "*ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 fino al periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore della presente legge, siano decorsi i termini per la presentazione della relativa dichiarazione*".

Ciò posto, importanti chiarimenti in tema di **rilevanza IRAP ai fini del *transfer price*** sono intervenuti con la recente **ordinanza n. 18436/2021 pubblicata in data 30 giugno 2021.**

In seguito ad una verifica fiscale, la società ricorrente ha rilevato l'erroneità della sentenza di merito che è stata impugnata

nella parte in cui, nel determinare i costi dei servizi infragruppo, ha ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio che ha utilizzato un *driver* (volumi d'affari realizzati dalle società del gruppo) che, disattendendo *in toto* le indicazioni fornite a livello Ocse per l'interpretazione della normativa nazionale e pattizia in tema di valore di prezzi di trasferimento, non teneva in alcuna considerazione i vantaggi economici attesi dalle consociate e, in particolare, il *driver* basato sulle ore lavorate dai dipendenti amministrativi, parametro quest'ultimo conforme alle linee guida OCSE, nonché alla stessa giurisprudenza della Corte.

Sul punto gli ermellini richiamano la sentenza n. 11837 del 18 giugno 2020 nella quale la suprema Corte ha formulato il principio di diritto sulla base del quale *«in tema di "transfer pricing", ai fini dell'individuazione del "valore normale" dei prezzi di trasferimento applicati ai sensi dell'art. 110, comma 7, T.U.I.R. ("ratione temporis" vigente), come integrato dalle linee guida OCSE del 2010 sui prezzi del trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali, il* ***metodo transazionale di ripartizione degli utili*** *(c.d. "transactional profit split method", TPSM o PSM) è utilizzabile in modo altrettanto affidabile rispetto agli altri metodi di determinazione dei prezzi a condizione che, dopo l'accurata delimitazione della transazione, ivi compresa l'analisi funzionale, sia possibile procedere all'identificazione di una forte correlazione tra i costi sostenuti ed il valore aggiunto creato nel corso della transazione e purché le* ***chiavi di allocazione selezionate*** *- per le quali rilevano la classificazione contabile dei costi infragruppo e l'esistenza di eventuali differenze ("higt labour-cost country vs. low labour-cost country") - siano conformi ("compliant") per affidabilità dei risultati (OECD Guidelines, 2010, § 2.116)».*

Tale principio, seguito dalla successiva giurisprudenza di legittimità, si attaglia alla fattispecie in esame considerato il giudice di secondo grado ha **ritenuto legittimo** e corretto **l'utilizzo del metodo di ripartizione degli utili delle transazioni adoperato dall'Ufficio**, come previsto anche dalle linee guida OCSE 2010, in quanto la chiave di allocazione prescelta (volume di affari) pur non potendo essere in astratto prevalente sull'altra indicata dalla società contribuente (numero dei dipendenti amministrativi) è risultata più adeguata al caso concreto, con la conseguenza che il ricorso della società deve essere rigettato.

Successivamente, l'Ufficio accertatore non avrebbe fornito, a parere del contribuente, alcuna prova circa **l'esistenza di un vantaggio fiscale conseguito dalla società**, così negando la portata antielusiva delle disposizioni previste in materia di *transfer price*.

Anche in questo caso, la cassazione ha confermato l'orientamento prevalente espresso dai supremi giudici di legittimità (cfr. *ex multis* Corte di cassazione, sentenza del 16/01/2019, n. 898; Corte di cassazione, sentenza 25/06/2019, n. 16948, Corte di cassazione sentenza n. 11837/2020) in base al quale la disposizione di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, **non integra una disciplina antielusiva in senso proprio**, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del *"transfer pricing"* (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato, sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria riguarda non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali.

Infatti, la *ratio* della norma risiede nel principio di libera concorrenza enunciato nel sopra citato articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE, il quale prevede la possibilità di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute fra imprese indipendenti, in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato.

Di conseguenza, occorre verificare **l'interesse economico dell'operazione** in concreto perseguito; la transazione economica andrà poi comparata con analoghe operazioni realizzate in condizioni dì libero mercato, valutandone la conformità a queste ultime (cfr. Corte di cassazione sentenza n. 11837/2020).

Infine, sempre con riferimento alla disciplina prevista in materia di *transfer price,* la società ha rilevato, ai fini IRAP l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 281, legge 27 dicembre 2013 n. 147 in quanto la sentenza impugnata ha considerato rilevante, ai fini del comparto impositivo Irap, la disciplina prevista dall'articolo 110, comma 7, TUIR.

In merito, i giudici di piazza Cavour, hanno rilevato che la commissione di secondo grado, dopo aver ricostruito l'avvicendarsi delle disposizioni previste in materia di IRAP rilevanti ai fini TP (dalle abrogazioni di cui alla legge n. 244 del 2007, alla disciplina di cui all'art. 1, comma 281 e comma 282 della legge finanziaria del 2014), ha correttamente affermato che il comma 281, art. 1, L. 147/2013 (Legge di Stabilità per il 2014), ha esteso l'applicazione del *transfer pricing* **anche ai periodi d'imposta successivi** a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, senza soluzione di continuità rispetto alla disciplina previgente.

Nello specifico, l'art. 1, comma 281, della Legge n. 147/2013, realizza a parere dei giudici una **norma di "interpretazione autentica"**, sicché, come tale, è volta a **produrre effetti anche per il passato**, *"consentendo l'applicazione della disciplina di cui all'art. 110, comma 7, TUIR per i periodi d'imposta dal 2008 in poi".*

Tali conclusioni sono in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità richiamata dalla Commissione Tributaria Regionale (cfr., Corte di cassazione sentenza del 27/09/2013, n. 22157), secondo cui il **principio di irretroattività** non

assume rango costituzionale nella materia tributaria (Corte costituzionale, sentenza n. 58 del 2009), né, in senso contrario, osta il principio di irretroattività stabilito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente, la cui deroga è consentita ove espressamente prevista dalla Legge, requisito che sussiste anche quando sia espressamente disposta una decorrenza anteriore della norma.

Quindi la portata retroattiva ai fini IRAP del*trasfer pricing,* nei termini sopra indicati, non giustifica la sospetta violazione di principi costituzionali richiamati dalla società ricorrente.

Le diffuse considerazioni che la società ricorrente ha articolato non evidenziano quindi ragioni di "non manifesta infondatezza", in quanto non sussiste alcun ragionevole dubbio che la scelta fatta dal legislatore vada oltre i confini delle garanzie costituzionali.

In conclusione, a parere degli ermellini:

- non è violato l'art. 3 della costituzione (eguaglianza sostanziale), né l'art. 53 (capacità contributiva), né l'art. 41 (libertà di iniziativa economica), perché non è manifestamente irragionevole né contrario alla libertà di iniziativa economica, prevedere, a partire da un certo momento, un effetto più grave, rispetto alla disciplina previgente, per la violazione di una norma;
- non esiste un principio di irretroattività della legge tributaria fondato sull'evocato parametro, né hanno rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della legge n. 212 del 2000 (cfr. Corte Costituzionale n. 58 del 2009);
- non è ragionevole l'affidamento del contribuente in relazione ad una questione (rilevanza del*transfer pricing* ai fini IRAP) controversa per le varie abrogazioni succedutesi in materia e, quindi, meritevoli di interpretazione autentica, anche considerato il breve lasso di tempo che intercorre tra la Legge finanziaria del 2014 e la data a partire dalla quale la disposizione in parola fa risalire i suoi effetti.

Dott. Marco Bargagli

Guardia di Finanza, esperto di fiscalità internazionale

[1] D. AVOLIO, “Corte di cassazione fuori rotta sulle rettifiche IRAP in materia di prezzi di trasferimento, in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 11/2021”.

[2] Manuale in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III - parte V - capitolo 11 “Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”, pag. 367 e ss.

.