

IVA

Rettifiche in materia di transfer pricing non rilevanti ai fini Iva

di Marco Peirolo

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 2240 del 30 gennaio 2018](#), ha esaminato i riflessi ai fini Iva delle rettifiche in materia di *transfer pricing*, raggiungendo una conclusione comunitariamente orientata.

In linea, infatti, con le indicazioni della giurisprudenza della **Corte di giustizia**, è stato escluso che la disciplina in tema di prezzi di trasferimento sia applicabile, *de plano*, ai fini della determinazione della base imponibile Iva, in quanto il *transfer pricing* si basa sul concetto di “valore normale”, che nel sistema applicativo dell’Iva è **ammesso nei soli casi tassativamente previsti dall’articolo 80 della Direttiva n. 2006/112/CE**.

A seguito delle modifiche operate dal **D.L. 50/2017**, l’[articolo 110, comma 7, Tuir](#) stabilisce che “*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 (...)*”.

Come indicato dalla **Relazione illustrativa** allo schema del **D.L. 50/2017**, la norma introdotta ha lo scopo di adeguare la terminologia della disciplina domestica in materia di prezzi di trasferimento alle più recenti indicazioni emerse nella sede dell’**OCSE** anche nell’ambito dei lavori del progetto “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS), ai fini della corretta determinazione del **valore normale** delle operazioni tra imprese associate e delle conseguenti variazioni del reddito.

In particolare, è stata adeguata la formulazione dell’[articolo 110, comma 7, Tuir](#) con il riferimento al **principio di libera concorrenza** (cd. “*arm’s length principle*”) nella determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate, come enunciato nell’articolo 9 del modello OCSE e illustrato dalle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali. La riscrittura della norma richiama gli orientamenti interpretativi già adottati nella prassi amministrativa in sede di introduzione degli **oneri documentali** in materia di prezzi di trasferimento e, confermando il rinvio al **principio di libera concorrenza**, come declinato in sede dell’OCSE, attribuisce flessibilità nell’adozione di metodi di valutazione che meglio rispondano alle dinamiche negoziali del mercato.

In ambito Iva, invece, il **corrispettivo effettivamente ricevuto** è un elemento cardine del meccanismo di applicazione dell’imposta, fondato sul **principio di neutralità** dell’imposta, che

sarebbe violato ove la base imponibile fosse calcolata come un importo per ipotesi superiore al corrispettivo ricevuto.

Nell'[articolo 73 della Direttiva n. 112/2006/CE](#), recepito in Italia dall'[articolo 13 D.P.R. 633/1972](#), è previsto che, “*per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (...), 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, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni*”, mentre gli [articoli 167](#) ss. della stessa Direttiva riconducono il **diritto di detrazione** all'**esigibilità e inerenza** dell'acquisto del bene/servizio, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio.

Anche per la **Corte europea**, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato deve ritenersi **irrilevante** ([causa C-412/03, Hotel Scandic Gasabach](#)). Né vi è elusione o evasione fiscale se i beni/servizi sono forniti a prezzi artificialmente bassi o elevati fra le parti, ove queste ultime beneficino entrambe del **diritto alla detrazione** (cause riunite [C-621/10 e C-129/11, Balkan and Sea Properties](#)).

La base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuata a titolo oneroso risulta, pertanto, costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto dal soggetto passivo ed esso rappresenta il **valore soggettivo, realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi** ([causa C-549/11, Orfey Bulgaria](#) e [causa C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio](#)).

Esplicite conferme al riguardo si ricavano anche dal recente intervento della Commissione europea esplicitato nel *Working Paper* n. 923 del 28 febbraio 2017, da cui emerge che le rettifiche dei prezzi di trasferimento si riflettono sull'Iva se esiste una **fornitura di beni o servizi a titolo oneroso**, che a sua volta presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il **bene ceduto o il servizio prestato**, da un lato, e il **corrispettivo ricevuto**, dall'altro.

Al di fuori di questa ipotesi, il valore normale – definito dall'[articolo 72 della Direttiva n. 2006/112/CE](#) e dall'[articolo 14 D.P.R. 633/1972](#) – ha un'**applicazione limitata alle situazioni disciplinate dall'articolo 80 della Direttiva n. 2006/112/CE**, corrispondente all'[articolo 13, comma 3, lett. a\), b\) e c\), del D.P.R. 633/1972](#), essendo richiesto, in particolare, che l'operazione sia effettuata tra soggetti collegati e caratterizzati da una limitazione del diritto di detrazione.

Nella [sentenza n. 2240/2018](#), la Suprema Corte ha, inoltre, ricordato che, in condizioni normali, non è consentito all'Amministrazione finanziaria di rideterminare il valore dei beni e servizi acquistati dall'imprenditore, escludendo il **diritto di detrazione** se il valore è ritenuto antieconomico e, dunque, diverso da quello considerato “normale” o comunque tale da produrre un risultato economico ([Cass. 4 giugno 2014, n. 12502](#)).

I **giudici di legittimità** hanno, però, aggiunto che il calcolo dell'Iva sul corrispettivo può essere **disatteso** quando l'Amministrazione dimostri l'**antieconomicità manifesta** e macroscopica dell'operazione, tale da assumere rilievo indiziario di **non verità della fattura** e, dunque, di non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva; in tal caso, spetta all'imprenditore l'onere di dimostrare che la cessione del bene o la prestazione del servizio è reale e inerente all'attività svolta ([Cass. 27 settembre 2013, n. 22130](#) e [n. 22132](#)).

OneDay Master

TRANSFER E ASPETTI DI PIANIFICAZIONE STRATEGICA INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)