APPROFONDIMENTO

Legge di stabilità 2014

Irap e applicazione della disciplina del *transfer pricing*: i chiarimenti del Legislatore

di Piergiorgio Valente, Raffaele Rizzardi e Salvatore Mattia(*)

La disciplina in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir deve ritenersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007. È quanto prevede l'art. 1, comma 281 delle "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (cd. Legge di Stabilità 2014)".

1. Premessa

L'emendamento di cui all'art. 1, comma 281 delle "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (cd. Legge di Stabilità 2014)" prevede che l'art. 110, comma 7 del Tuir [1], vale a dire la norma che disciplina il trattamento fiscale delle operazioni infragruppo, "deve intendersi applicabile alla **determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'Irap** anche per i periodi d'imposta successivi a quello **in corso alla data del 31 dicembre 2007**".

Le discipline dell'Irap [2] e dell'Iva [3] pongono non pochi problemi di natura interpretativa quando si affronta il tema dei prezzi di trasferimento, soprattutto in sede di verifica fiscale e di (successivo) accertamento. Spesso, infatti, l'Amministrazione finanziaria, da un lato, e il contribuente, dall'altro, non sempre giungono al medesimo risultato.

Rivolgendo l'attenzione, in primo luogo, alla disciplina dell'Irap, è interessante notare come l'estensore della manovra [4] in cui è contenuto l'art. 26, che regola il regime documentale dei prezzi di trasferimento, abbia inteso richiamare nel testo normativo unicamente l'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, omettendo, invece, qualsiasi riferimento all'art. 32 ("Violazioni relative alla dichiarazione") del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (cd. "Decreto IRAP").

D'altra parte, si rammenta che la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, il cd. "princi-

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

[1] Per approfondimenti sull'art. 110, comma 7, del Tuir, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Ipsoa, 2012, p. 221 ss.; P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani, *Analisi di comparabilità. Metodologie applicative nel transfer pricing*, Ipsoa, 2013, p. 6 ss.

[2] D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

[3] D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

[4] D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

pio di derivazione diretta" della base imponibile Irap dal bilancio civilistico, sganciandola, di fatto, dalle regole di determinazione delle imposte dirette [5]. Ciò ha comportato una sostanziale irrilevanza della disciplina dei prezzi di trasferimento contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir ai fini Irap a partire dal periodo d'imposta 2008. La cd. "Legge di Stabilità 2014" chiarisce ora che la normativa sul *transfer pricing* si applica, ai fini Irap, anche ai periodi di imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

Con riguardo alla disciplina dell'Iva, si rileva che, allo stato attuale, **manca un collegamento normativo** che giustifichi il recupero dell'imposta in questione a seguito di accertamenti in materia di prezzi di trasferimento.

Si effettuano di seguito alcune considerazioni con riferimento:

- alla (ir)rilevanza del *transfer pricing* ai fini Irap a partire dal 2008, in considerazione dell'abrogazione dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997;
- alla (ir)rilevanza del *transfer pricing* ai fini Iva a partire dal 2008, per effetto del recepimento della Direttiva n. 2006/112/CE;
- alla applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento all'Irap, di cui all'art. 1, comma 281 e ss. delle "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (cd. Legge di Stabilità 2014)".

2. I riflessi della disciplina del *transfer pricing* negli altri settori impositivi: Irap e Iva

2.1. Irrilevanza assoluta del *transfer pricing* ai fini Irap a partire dal 2008: l'abrogazione dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997

Alla luce dell'art. 110, comma 7, del Tuir appare evidente che il *transfer pricing* assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi (II.DD.). Tuttavia, si ritiene opportuno svolgere alcune riflessioni in merito all'eventuale applicabilità dell'istituto ad altri comparti impositivi rilevanti, quali l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) [6] e l'imposta sul valore aggiunto (Iva) [7].

Per quanto concerne l'Irap, tenuto conto dei soggetti destinatari delle relative norme [8] e delle modalità di determinazione della sua base imponibile, espressa dal "**valore della produzione netta**", così come disposto dalle norme contenute nel D.Lgs. n. 446/1997, la rilevanza del tributo ai fini del *transfer pricing* appare possibile (anteriormente all'intervento chiarificatore di cui alla cd. "Legge di Stabilità 2014") solo fino al 31 dicembre 2007 [9] in quanto, a partire dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della L. 24 dicembre 2007, n. 244 ("Legge Finanziaria 2008"), che ha abrogato l'art. 11-*bis* del D.Lgs.

[5] Come è noto, la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha apportato modifiche sostanziali al D.Lgs. n. 446/1997, recante la disciplina dell'Irap, con particolare riferimento all'abrogazione dell'art. 11-*bis* intitolato "*Variazioni fiscali del valore della produzione netta*", unica norma che garantiva un collegamento tra il D.P.R. 917/1986 (Tuir) e il D.Lgs. n. 446/1997. Dalla lettura della Relazione Illustrativa della Finanziaria 2008 emerge come l'obiettivo primario del Legislatore sia stato quello di apportare una semplificazione che si rivelasse funzionale, oltre che alla "regionalizzazione" dell'Irap, anche alla creazione di un tributo autonomo rispetto all'Ires, divenendo così l'Irap il primo esempio di imposta la cui base imponibile fosse derivata interamente dal bilancio. Preme rilevare, per completezza, come tale diretta derivazione non sussista per le imprese individuali e per le società di persone, e di fatto conosca importanti eccezioni per le società di capitali e per gli enti commerciali. A tale riguardo si segnalano le istruzioni al modello di dichiarazione Irap, le quali non ammettono la rilevazione per natura nelle voci B6, B7 e B8 degli oneri oggetto di stima a fine esercizio, come, al contrario, prescrive l'interpretativo al principio contabile OIC 12, il quale ritiene corretta solo la rilevazione nella voce B13, in quanto non deducibile ai fini Irap. Di qui la necessità di un "doppio binario", contabile e fiscale, che la relazione alla Legge Finanziaria 2008 dichiarava non più attuale. Significativo è anche l'orientamento della circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, in banca dati "fisco*nline*", in cui si afferma che l'inerenza evidenziata nel conto economico sarebbe sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo, e, quindi, "per esigenze di semplificazione" si suggerisce di allineare la dichiarazione Irap a quella delle imposte sui redditi, relativamente ai costi per i quali il Tuir introduce presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità (auto, telefoni, spese di rappresentanza).

[6] Istituita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

[7] Istituita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

[8] Come previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

[9] L'estensione della disciplina dei prezzi di trasferimento anche all'Irap, era stata, peraltro, espressamente confermata dalla circolare del Ministero delle finanze, Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari giuridici e contenzioso tributario del 4 giugno 1998, n. 141/E/1998/86270, in banca dati "fisco*nline*", laddove, nell'ambito del paragrafo riferito al "Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP", vige un sottoparagrafo dedicato al *transfer pricing*, dal quale si rileva che la disciplina prevista in materia di imposte sui redditi era applicabile anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap. Nel medesimo documento viene, inoltre, precisato che il criterio della valutazione al valore normale dei componenti positivi, da assumere ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap, si applicava anche nel caso in cui lo stesso fosse inferiore al corrispettivo contabilizzato, laddove esistessero appositi accordi conclusi tra lo Stato italiano e le competen-

15 dicembre 1997, n. 446, si è passati alla determinazione della base imponibile Irap sulla base del "**principio di derivazione diretta**" dal bilancio civilistico. Ne consegue che, in linea di principio, il suindicato sistema implica una sostanziale irrilevanza ai fini Irap della disciplina del *transfer pricing*, almeno a partire dall'anno d'imposta 2008.
Va opportunamente precisato che, in talune occasioni, può accadere che gli organi verificatori giustifichino l'estensione delle rettifiche dei prezzi di trasferimento al comparto Irap sulla base di una indicazione contenuta nella circ. n. 58/E del 15 dicembre 2010 [10], laddove l'Agenzia delle Entrate, argomentando in merito all'effetto premiale derivante dall'adesione al regime documentale, afferma:
"Il beneficio in questione, consiste nell'esclusione dell'applicazione della sanzione prevista dal comma 2 dell'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 in caso di infedeltà della dichiarazione (nonché, per ragioni di coerenza sistematica, delle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP)".
Tale riferimento, pur essendo valido nella sostanza, deve intendersi riferito ai periodi d'imposta in cui era ancora in vigore l'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997 e per i quali, alla data di emanazione della circ. n. 58/E del 2010, non era ancora decorso il termine per l'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 [11].

2.2. (Ir)rilevanza relativa del transfer pricing ai fini Iva a partire dal 2008: il recepimento della Direttiva n. 2006/112/CE

Per quanto concerne l'Iva, la possibilità di estendere l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* non appare del tutto chiara e scontata, per cui, sul punto, si rendono necessarie alcune considerazioni.
Fino al mese di febbraio 2008, nel D.P.R. n. 633/1972 non esisteva alcuna norma specifica che facesse riferimento all'applicazione del valore normale alle transazioni infragruppo. E **quindi** intervenuta la già citata L. n. 244/2007, la quale, all'art. 1, comma 261, lettera c), ha previsto una rilevante modifica all'art. 13, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 [12] in merito alla determinazione della base imponibile Iva.
La nuova previsione normativa, pur non riferendosi esplicitamente all'art. 110, comma 7, del Tuir (*transfer pricing*), ha stabilito che:
"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'art. 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 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 l'operazione è effettuata da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto".
La citata innovazione normativa, in vigore dal 1° marzo 2008, ha statuito, dunque, che per le operazioni imponibili poste in essere nei confronti di un soggetto con un *pro-rata* di detraibilità Iva limitato, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni o servizi scambiati, a condizione che il corrispettivo pattuito risulti inferiore al valore normale e che, contestualmente, le operazioni siano effettuate tra parti correlate [13].
La norma in questione si configura quale **deroga al criterio ordinario di determinazione della base imponibile** e mira ad evitare che il collegamento soggettivo tra le parti contraenti possa spingere il contribuente ad alterare, in modo arbitrario, il corrispettivo pattuito dell'operazione, al fine di ridurre l'ammontare dell'Iva indetraibile in capo al cessionario o committente che sia soggetto ad un *pro-rata* di detraibilità limitato.
Va altresì rilevato che l'art. 14, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, anch'esso frutto della innovazione apportata dalla Legge Finanziaria 2008,

ti Autorità degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. Tale previsione si coordinava con la disposizione prevista dall'art. 110, comma 7, secondo periodo, del Tuir.

[10] In banca dati "fisco*nline*".

[11] Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, *op. cit*., p. 1631 ss.

[12] Ai sensi dell'art. 1, comma 264, lettera b), della L. 24 dicembre 2007, n. 244 e in deroga all'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione si applica a decorrere dal 1° marzo 2008. Tale disposizione trae origine dalla direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006.

[13] Per "parti correlate" si intendono le società che direttamente o indirettamente controllano il cessionario o committente, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla detto soggetto.

nella versione in vigore fino al 26 settembre 2009, ha stabilito, in primo luogo, che:
"agli effetti del terzo comma dell'art. 13, il valore normale è determinato ai sensi del terzo e del quarto comma del presente articolo se i beni ceduti o i servizi prestati rientrano nell'attività propria dell'impresa (...)",
dove per "*valore normale*" si intende:
"il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza o al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi".
Il comma 5 dell'art. 14 ha stabilito che, qualora i beni ceduti o i servizi prestati non rientrino nell'attività propria dell'impresa:
"(...) il valore normale è costituito per le cessioni di beni dal prezzo di acquisto dei beni stessi e per le prestazioni di servizi dalle spese sostenute per la prestazione dei servizi stessi".
Nella suindicata norma vi è un riferimento implicito all'art. 9, comma 3, del Tuir, cui la disciplina del *transfer pricing* rimanda. Tuttavia, la coerenza con il principio del valore normale alla base della disciplina del *transfer pricing* emerge con maggiore evidenza nella nuova versione dell'art. 14, introdotta dall'art. 24, comma 4, lettera c), della L. 7 luglio 2009, n. 88 (in vigore dal 27 settembre 2009, come stabilito dall'articolo 24, comma 8), con cui il Legislatore ha stabilito che:
"per valore normale s'intende l'intero importo che il cessionario o il committente, 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 per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione".
Va ricordato, infine, che l'introduzione delle disposizioni sopra esaminate si inquadra nell'ambito della più ampia procedura di attuazione della Direttiva n. 2006/112/CE in materia di Iva che, inizialmente, ha recepito solo la lettera a) dell'art. 80, par. 1, senza, invece, considerare le successive lettere b) e c), relative al contrasto delle operazioni di *transfer pricing* poste in essere a vantaggio della parte cedente, qualora fosse assoggettato a un *pro-rata* di detraibilità limitato [14].
Successivamente, sempre nell'ambito della procedura di recepimento della Direttiva n. 2006/112/CE in materia di Iva, ha fatto seguito il disposto normativo di cui al già citato art. 24, comma 4, lettera b), della L. 7 luglio 2009, n. 88 (in vigore dal 27 settembre 2009), con cui sono state recepite nell'art. 13, comma 3, lettere b) e c), del D.P.R. n. 633/1972 le due ulteriori ipotesi di applicazione del valore normale alle operazioni infragruppo, contemplate dall'art. 80, par. 1, lettere b) e c), della suindicata direttiva, dirette a contrastare, rispettivamente:

- la sottofatturazione di operazioni esenti rispetto al loro valore normale, allo scopo di ridurre l'incidenza (delle operazioni esenti) e generare, in capo al cedente o prestatore, un *pro-rata* di detraibilità maggiore (art. 13, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972);
- la sovrafatturazione di operazioni imponibili rispetto al loro valore normale, allo scopo di incrementare l'incidenza (delle operazioni imponibili) e generare, in capo al cedente o prestatore, un *pro-rata* di detraibilità maggiore (art. 13, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972).

In altri termini, la novella normativa introdotta dalla L. n. 88/2009 statuisce che, a partire dal periodo d'imposta 2009, la base imponibile ai fini Iva è costituita dal valore normale dei beni e/o servizi:

- per le **operazioni esenti** effettuate da un soggetto con *pro-rata* di detraibilità limitato se:
  - il corrispettivo pagato è inferiore al valore normale, e
  - la transazione è effettuata 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;
- per le **operazioni imponibili** (e per quelle assimilate ai fini della detrazione) effettuate da un soggetto con *pro-rata* di detraibilità limitato se:
  - il corrispettivo pagato è superiore al valore normale;
  - la transazione è effettuata nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controlla-

[14] In questa fattispecie rientrano, per esempio, le operazioni esenti con corrispettivo inferiore al valore normale o le operazioni imponibili con corrispettivo superiore al valore normale finalizzate a generare in capo al cedente o prestatore un *pro-rata* di detraibilità superiore, attraverso la riduzione o l'aumento dell'incidenza delle operazioni, rispettivamente, esenti o imponibili.

te o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto.

L'ordinamento interno ha quindi adottato, in tema di Iva, una disciplina assimilabile al *transfer pricing* che, tuttavia, appare di per sé **limitata solo alle fattispecie innanzi descritte**.

Nel contesto di una verifica fiscale, le cui risultanze sono compendiate nel "processo verbale di constatazione", le eventuali violazioni sostanziali alla disciplina riguardante il *transfer pricing* possono comportare esclusivamente rettifiche alla base imponibile Ires.

In ambito Iva, invece, l'Amministrazione finanziaria potrà valutare l'opportunità di intraprendere **specifici controlli sostanziali di merito** da cui, ad esempio, potrebbe scaturire la responsabilità per il soggetto nazionale in conseguenza delle operazioni imponibili o esenti (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) effettuate ad un valore inferiore a quello normale, da o nei confronti di un'impresa consociata che fruisca di un diritto alla detrazione d'imposta limitato. In siffatte circostanze, l'impresa consociata potrebbe, infatti, risultare responsabile della eventuale omessa regolarizzazione della fattura ricevuta ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997 [15].

La Corte di Giustizia europea, con la sentenza del 19 dicembre 2012, nella causa C-549/11 [16] – *Orfey Bulgaria* – ha ribadito che il valore normale prevale sul corrispettivo solo nel caso di operazioni tra parti correlate con diritto di detrazione limitato, e che pertanto le disposizioni ora rifuse nell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE sono tassative e non possono essere applicate in casi diversi da quelli ivi elencati, nemmeno in base ad una legge nazionale, la quale sarebbe altrimenti incompatibile con la direttiva.

La Tavola 1 illustra in sintesi quanto innanzi esposto, con riferimento all'Iva e all'Irap, secondo la disciplina anteriore all'emendamento di cui all'art. 1, comma 281 delle "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (cd. Legge di Stabilità 2014)".

***Tavola 1* - Rilevanza dei rilievi in materia di *transfer pricing* nei principali comparti impositivi**

	Ires	Irap	Iva
2006	SÌ	SÌ	NO
2007	SÌ	SÌ	NO
2008	SÌ	NO	NO(*)
2009	SÌ	NO	NO(**)
2010	SÌ	NO	NO(**)
2011	SÌ	NO	NO(**)
2012	SI	NO	NO(**)

(*) In linea di principio l'Iva non è applicabile; tuttavia, con riguardo al periodo d'imposta 2008, potrebbe trovare applicazione a condizione che le transazioni infragruppo siano riconducibili ad operazioni imponibili poste in essere nei confronti di un soggetto con un *pro-rata* di detraibilità Iva limitato [art. 13, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972].

(**) In linea di principio l'Iva non è applicabile; tuttavia, con riguardo al periodo d'imposta 2009 e successivi, potrebbe trovare applicazione a condizione che le transazioni infragruppo siano riconducibili ad operazioni esenti poste in essere da un soggetto con un *pro-rata* di detraibilità Iva limitato ovvero ad operazioni imponibili poste in essere da o nei confronti di un soggetto con *pro-rata* di detraibilità Iva limitato [art. 13, comma 3, lettere a), b) e c), del D.P.R. n. 633/1972].

3. L'applicazione della disciplina del *transfer pricing* all'irap secondo la cd. *"legge di stabilitá 2014"*

Il comma 281 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014" prevede l'applicabilità della disciplina sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir anche all'Irap. In particolare, tale norma statuisce che la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento *ex* art. 110, comma 7, del Tuir "deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive

[15] Sul punto si rileva che la modifica introdotta dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010 ha interessato solo l'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, con l'aggiunta del comma 2-*ter*, mentre nulla ha previsto in merito alle eventuale applicabilità della sanzione *ex* art. 6, comma 8, del medesimo decreto con riferimento all'Iva. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, *op. cit.*, p. 1631 ss.

[16] In banca dati "fisco*nline*".

anche ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007".
La previsione costituisce una **deroga** al principio di "**derivazione diretta**" dal bilancio civilistico della base imponibile Irap, introdotto con la Legge Finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244), facendo riferimento nuovamente ad un criterio di determinazione della stessa – sebbene limitato all'art. 110, comma 7, del Tuir – simile a quello dell'allora vigente art. 11*bis* del D.Lgs. n. 446/1997.
La norma vigente fino al 31 dicembre 2007, prima dell'abrogazione ad opera della Legge Finanziaria 2008, prevedeva infatti che "i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi".
Il valore della produzione, ai fini del calcolo dell'Irap, era determinato, fino al 31 dicembre 2007, apportando le opportune variazioni in aumento e in diminuzione secondo la disciplina prevista dal Tuir, ivi compresa la disciplina sui prezzi di trasferimento cui all'art. 110, comma 7, del Tuir. Pertanto, quest'ultima disciplina poteva essere applicata, ai fini della determinazione del valore della produzione per il calcolo dell'Irap, ai periodi d'imposta fino al 2007, rimanendone esclusi i periodi d'imposta dal 2008.
Con l'introduzione del comma 281 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014" si sancisce l'applicazione dell'art. 110, comma 7, del Tuir, ai fini della determinazione del valore della produzione per il calcolo dell'Irap, anche alle annualità successive al 2007, vale a dire ai periodi d'imposta a partire dal 2008. Tuttavia, la disposizione legislativa richiamata va necessariamente letta in combinato disposto con l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, il quale prevede che "gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". Ai sensi del secondo comma della predetta norma, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, "l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe potuto essere presentata".
Pertanto, alla data del 31 dicembre 2013 gli avvisi di accertamento basati sul comma 281 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014" possono riguardare i periodi di imposta dal 2007, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla; possono riguardare i periodi di imposta dal 2008, negli altri casi.
Il comma 282 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014" prevede che la sanzione di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 non si applica "alle rettifiche del valore della produzione netta di cui al comma 281"; la sanzione dal 100% al 200% prevista nel caso di reddito imponibile dichiarato inferiore a quello accertato non si applica agli accertamenti basati sulla nuova disposizione di cui al comma 281 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014".
La non applicazione delle sanzioni cui al comma 282 citato è limitata, a norma del successivo comma 283 dell'art. 1 della cd. "Legge di Stabilità 2014", ai soli periodi d'imposta a partire dal 2008. Al periodo d'imposta 2007 si applicherebbero invece le sanzioni cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

***Tavola 2* – I commi 281, 282, 283 e 284 dell'art. 1 della cd. "*Legge di Stabilità 2014*"**

"281. 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.
282. La sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica alle rettifiche del valore della produzione netta di cui al comma 281.
283. La non applicazione delle sanzioni di cui al comma 282 è limitata 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.
*284. Le disposizioni dei commi 282 e 283 non si applicano se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge***".**

4. Considerazioni conclusive

Anteriormente alla data di approvazione dell'emendamento di cui all'art. 1, comma 281 delle

"Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (cd. Legge di Stabilità 2014)", si rileva una **criticità oggettiva** che rende, di fatto, la **disciplina del** *transfer pricing* **inapplicabile**, a determinate condizioni, ai comparti Irap e Iva, in ragione dell'assenza di una chiara disposizione normativa in tal senso.

Tuttavia, si ritiene che la (precedente) mancata previsione di un coordinamento tra i vari settori impositivi non derivi da una scelta consapevole e meditata del Legislatore tributario, quanto piuttosto da una "**svista**" che, nel caso dell'Irap, ha portato all'abrogazione dell'unica norma (art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997) di collegamento con il comparto Ires e, per quanto attiene all'Iva, non ha consentito di colmare una lacuna strutturale, se non limitatamente ai casi in cui le transazioni infragruppo abbiano ad oggetto operazioni imponibili o esenti che coinvolgono soggetti con un *pro-rata* di detraibilità Iva limitato.

Nelle more di un intervento del Legislatore per l'introduzione di norme di coordinamento tra i vari comparti impositivi (Ires, Irap e Iva), ai fini di un'applicazione più uniforme della disciplina contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir, l'Amministrazione finanziaria era legittimata a muovere rilievi in materia di *transfer pricing* solo ai fini Ires, limitandosi a contestare le violazioni ai fini Irap solo fino al 31 dicembre 2007 e ai fini Iva, a partire dal 2008, con esclusivo riferimento ai casi descritti in precedenza.

Quanto meno ai fini Irap, l'intervento chiarificatore da parte del Legislatore si rinviene ora nel comma 281 dell'art. 1 della cd. "*Legge di Stabilità 2014*", il quale prevede che la disciplina sui prezzi di trasferimento *ex* art. 110, comma 7, del Tuir deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta – ai fini Irap – anche ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.