



## (Ir)rilevanza dell'Irap e dell'Iva in caso di rettifica nel *transfer pricing*

di Salvatore Mattia e Claudio Melillo<sup>(\*)</sup>

**L'assenza di una chiara disposizione normativa di collegamento rappresenta una criticità oggettiva che rende, di fatto, la disciplina del *transfer pricing* inapplicabile, a determinate condizioni, ai comparti Irap e Iva.**

**In particolare, la mancata previsione di un coordinamento tra i vari settori impositivi deriva 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 con riferimento 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.**

### 1. Premessa

Allo stato attuale, le discipline dell'Irap<sup>1</sup> e dell'Iva<sup>2</sup> 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, pur ponendosi legittimamente il problema, non è detto che giungano necessariamente al medesimo risultato. Pertan-

to. In ragione di tali considerazioni, si rende opportuno svolgere alcuni approfondimenti allo scopo di chiarire taluni aspetti che appaiono ancora controversi.

Rivolgendo l'attenzione, in primo luogo, alla disciplina dell'Irap, è interessante notare come l'estensore della manovra<sup>3</sup> 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 (c.d. "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 c.d. "principio di derivazione diretta" della base imponibile Irap dal bilancio civilistico, sganciandola, di fatto, dalle regole di determinazione delle imposte dirette<sup>4</sup>. Ciò ha comportato una sostanziale

<sup>3</sup> D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

<sup>4</sup> 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

(\*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

<sup>1</sup> D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

<sup>2</sup> D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

irrelevanza della disciplina dei prezzi di trasferimento contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir ai fini Irap a partire dal periodo d'imposta 2008; pertanto, fermo restando che ad oggi non ve ne è traccia, anche qualora in futuro intervenisse una modifica normativa o un chiarimento ministeriale che introducesse un riferimento esplicito all'art. 32 del D.Lgs. n. 446/1997, esso sarebbe riferibile solo agli anni pregressi ancora accertabili, purché antecedenti il 2008.

Analogamente, con riguardo alla disciplina dell'Iva, vanno svolte opportune riflessioni in quanto, allo stato attuale, anche in questo comparto manca un collegamento normativo che giustifichi recuperi dell'imposta in questione a seguito di accertamenti in materia di prezzi di trasferimento.

Ciò posto, nelle pagine che seguono, si descrivono in dettaglio le ragioni tecnico-giuridiche per le quali si ritiene sostenibile la tesi sopra sinteticamente delineata.

## 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)<sup>5</sup> e l'imposta sul valore aggiunto (Iva)<sup>6</sup>.

Per quanto concerne l'Irap, tenuto conto dei soggetti destinatari delle relative norme<sup>7</sup> 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 solo fino al 31 dicembre 2007**<sup>8</sup> in quanto, a

conosca importanti eccezioni per le società di capitali e per gli enti commerciali.

<sup>5</sup> Istituita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

<sup>6</sup> Istituita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>7</sup> Come previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997.

<sup>8</sup> L'estensione della disciplina dei prezzi di trasferimento anche all'Irap, era stata, peraltro, espressamente confermata dalla circolare del Ministero delle finanze, Dipartimento

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. 15 dicembre 1997, n. 446 (c.d. "Decreto Irap"), 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 nuovo 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, sebbene non esista alcuna norma in tal senso, può accadere che gli organi verificatori giustificino 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 (cfr. pagina 3)<sup>9</sup>, laddove l'Agenzia delle Entrate, argomentando in merito all'effetto premiale derivante dall'adesione al regime documentale afferma che "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 sistemica, delle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP**)". In proposito, occorre sgomberare definitivamente il campo dai dubbi, sottolineando che 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.

delle Entrate, Direzione Centrale Affari giuridici e contenzioso tributario del 4 giugno 1998, n. 141/E/1998/86270, in banca dati "fisconline", 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, 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 competenti 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.

<sup>9</sup> In "il fisco" n. 48/2010, fascicolo n. 1, pag. 7834.

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

Anche 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. Sennonché, è 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<sup>10</sup> 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<sup>11</sup>.

La norma in questione si configura quale deroga al criterio ordinario di determinazione della base imponibile e mira ad evitare che il collega-

mento 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, 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” s'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”.

In secondo luogo, lo stesso 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”.

Dalla lettura della norma sopra richiamata già si evince un riferimento implicito all'art. 9, comma 3, del Tuir, cui la disciplina del *transfer pricing*

2000, n. 212, la disposizione si applica a decorrere dal 1° marzo 2008.

<sup>10</sup> 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

<sup>11</sup> Per parti correlate s'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.

rimanda. Tuttavia, la coerenza con il principio del valore normale che sta alla base della disciplina del *transfer pricing* emerge con maggiore evidenza nella nuova versione dell'art. 14, intro-

dotta ad opera dell'art. 24, comma 4, lettera c), della L. 7 luglio 2009, n. 88 (in vigore dal 29 luglio 2009), 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 recepimento della Direttiva n. 2006/112/CE in materia di Iva che, inizialmente, si era limitata a recepire 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 anch'egli fosse soggetto a un *pro-rata* di detraibilità limitato<sup>12</sup>.

Successivamente, sempre nell'ambito della procedura di recepimento della direttiva n. 2006/112/CE in materia di Iva, ha fatto seguito il disposto normativo del già citato art. 24, comma 4, lettera b, della L. 7 luglio 2009, n. 88 (in vigore dal 29 luglio 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 controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto.

In materia di Iva, dunque, nell'ordinamento interno, alla luce delle indicazioni degli organismi sovranazionali, è stata recepita una disciplina assimilabile al *transfer pricing* che, tuttavia, appare di per sé limitata solo alle fattispecie innanzi descritte.

Tanto considerato, al termine 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 (e Irap, fino al 31 dicembre 2007).

Con riferimento alla innovativa disciplina dell'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

<sup>12</sup> 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.

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<sup>13</sup>.

Nella successiva Tavola n. 1 si riporta una sintesi di quanto innanzi esposto.

**Tav. n. 1** - Rilevanza dei rilievi in materia di *transfer pricing* nei principali comparti impositivi.

	<b>Ires</b>	<b>Irap</b>	<b>Iva</b>
<b>2006</b>	SÌ	SÌ	NO
<b>2007</b>	SÌ	SÌ	NO
<b>2008</b>	SÌ	NO	NO <sup>(*)</sup>
<b>2009</b>	SÌ	NO	NO <sup>(**)</sup>
<b>2010</b>	SÌ	NO	NO <sup>(**)</sup>
<b>2011</b>	SÌ	NO	NO <sup>(**)</sup>

<sup>(\*)</sup> 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].

<sup>(\*\*)</sup> 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. Considerazioni conclusive

Sulla base delle riflessioni svolte nelle pagine che precedono 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.

Si ritiene, tuttavia, che la 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.

In conclusione, dunque, risulta assai evidente come, nelle more di un intervento del legislatore che introduca norme di coordinamento tra i vari comparti impositivi (Ires, Irap e Iva), tali da consentire un'applicazione più uniforme della disciplina contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir, l'Amministrazione finanziaria sia 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.

<sup>13</sup> 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.