

Verifiche fiscali di Transfer Pricing: selezione dei contribuenti e attività ispettive

di Piergiorgio Valente (*)

L'approfondimento

Le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi sempre più spesso orientano l'attività ispettiva verso le operazioni poste in essere dalle imprese operanti in ambito internazionale, e, in particolare, verso le tecniche di *transfer pricing*.

L'obiettivo è di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale mediante una mirata ed efficace attività di controllo e forme di incentivo alla *compliance* volontaria da parte del contribuente.

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 18/E del 31 maggio 2012¹ ha evidenziato i **buoni risultati** ottenuti dall'Amministrazione finanziaria nel triennio precedente nell'attività di contrasto all'evasione fiscale.

In particolare, la crescita professionale e la specializzazione delle risorse a disposizione, un maggior dialogo con le Amministrazioni finanziarie estere e con i contribuenti (soprattutto di grandi dimensioni) sono tra i fattori che hanno consentito la realizzazione dei predetti risultati. La strategia di azione dell'Amministrazione finanziaria italiana per il periodo di imposta 2012 ha avuto come punto centrale la corretta selezione dei contribuenti "*da controllare*" e l'introduzione di sistemi di cooperazione rafforzata con il contribuente, coerentemente con quanto previsto a livello sovranazionale dall'OCSE.

Gli indirizzi operativi dell'Amministrazione finanziaria nel contrasto all'evasione fiscale

A partire dal 2009, l'Amministrazione finanziaria ha proceduto ad una **riorganizzazione dei sistemi** di contrasto all'evasione fiscale avente le seguenti finalità:

- focalizzare distintamente l'azione di controllo sulle diverse **macro-tipologie** di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione, da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

L'attività dell'Amministrazione finanziaria è orientata:

- al rafforzamento dell'azione di contrasto ai fenomeni aventi connotazione fraudolenta;
- al cd. "**tutoraggio**" delle grandi imprese da parte delle Direzioni regionali, previsto dall'art. 27, commi da 9 a 15, del D.L. n. 185/2008, da esplicarsi mediante:
 - a) un'accurata attività di **analisi dei rischi**,

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

L'articolo è parte di un'opera più ampia: P.Valente, A. Della Rovere, P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel Transfer Pricing. Metodologie applicative*, Milano, IPSOA, 2013.

Nota:

¹ In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

correlati al settore produttivo di ciascuna impresa e ad un livello di rischio personalizzato, volto a differenziare l'azione di controllo;

- b) il controllo sistematico e preventivo, finalizzato ad assicurare un elevato grado di correttezza dei comportamenti fiscali di tale *target* di contribuenti;
- al presidio di tutti i **grandi contribuenti** (imprese e professionisti con volume d'affari IVA, ricavi o compensi non inferiore a **100 milioni di euro**) da parte delle Direzioni regionali presso le quali sono concentrate le competenze in materia di controlli, accertamento, contenzioso e riscossione, nonché in materia di rimborsi e di controllo dell'esistenza dei crediti utilizzati in compensazione;
 - al presidio delle **imprese di medie dimensioni** (con volume d'affari IVA, ricavi o compensi compresi **tra 5.164.569 e 100 milioni di euro**) le quali, per le loro peculiarità specifiche economiche e fiscali, richiedono metodologie di analisi dei rischi sempre più sofisticate ed incisive.

Come indicato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E/2009, l'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, si distingue in base:

- alle dimensioni del contribuente;
- allo strumento di azione utilizzato;
- alla tipologia di violazione commessa.

Il tutoraggio dei Grandi contribuenti

L'art. 27, commi 9-15, del D.L. n. 185/2008 aveva ridefinito le modalità di controllo delle imprese di più rilevanti dimensioni:

- individuando come tali, le imprese con un volume di affari o ammontare di ricavi non inferiori a 300 milioni di euro (importo previsto solo per il periodo di imposte 2009 e gradualmente ridotto, come anticipato, a 100 milioni di euro entro il 31 dicembre 2011);
- prevedendo il controllo sostanziale dei suddetti soggetti entro l'anno successivo a quello

di presentazione della dichiarazione dei redditi, sulla base di criteri selettivi fondati sull'analisi del rischio;

- modificando le modalità di presentazione delle istanze di interpello dei suddetti soggetti.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 aprile 2009² ha previsto che l'individuazione dei contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro è effettuata assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i seguenti dati indicati nelle dichiarazioni fiscali relative a ciascun periodo d'imposta:

- ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lettere a) e b) del T.U.I.R.;
- ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R.;
- volume d'affari ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972.

L'Amministrazione finanziaria ha previsto che, per la tipologia di contribuenti in argomento, i controlli sono classificabili in:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- attività istruttorie;- accertamenti;- tutoraggio. |
|---|

Con riferimento alle attività istruttorie, la circolare n. 13/E/ 2009 individua alcuni **specifici criteri**, che assumono particolare valenza ai fini della selezione dei Grandi contribuenti da sottoporre a controllo:

- a) soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS;
- b) presenza di rapporti con soggetti non residenti, specialmente nei casi di:
 - cessioni di beni e/o servizi nell'ambito di **gruppi multinazionali**, allo scopo di verificare la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.;
 - esistenza di **componenti negativi** derivanti da operazioni intercorse con imprese

Nota:

² In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

- fiscalmente domiciliate in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea, aventi **regimi fiscali privilegiati** (art. 110, commi 10 e 11, del T.U.I.R.);
- dinamiche transnazionali infragrupo con società non residenti delle quali è ipotizzabile la **fittizia domiciliazione all'estero**;
 - esistenza di rapporti di **cointeressenza** (sia di controllo che di collegamento) in imprese localizzate in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, astrattamente sussumibili nelle fattispecie previste agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R.;
 - esistenza di utili provenienti da società ed enti non residenti e/o di remunerazioni derivanti da **contratti di associazione** in partecipazione con associanti non residenti;
 - presenza di **royalties** e/o di interessi corrisposti da una società residente in uno degli Stati membri a società dello stesso gruppo residenti in altri Stati dell'Unione Europea;
- c) presenza di particolari rapporti con altri soggetti residenti, quali in specie:
- operazioni infragrupo che potrebbero sottendere **eventuali arbitraggi** impositivi;
 - esistenza di utili distribuiti da società ai sensi dell'art. 89 del T.U.I.R.;
 - realizzo di **plusvalenze esenti** di cui all'art. 87 del T.U.I.R.;
- d) presenza di **operazioni straordinarie**;
- e) presenza di elementi reddituali di particolare interesse (ad esempio, ingenti oneri straordinari/finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel **fatturato di breve/medio periodo**;
- f) presenza di **crediti IVA** di notevole importo rispetto all'attività svolta.

Al fine di rafforzare l'attività accertativa, a decorrere dal 1° gennaio 2009, l'accertamento dei soggetti Grandi contribuenti è di **competenza delle Direzioni regionali**.

In particolare, la circolare n. 13/E/2009 raccomanda alle stesse: "(...) di operare una tendenziale **riduzione dei tempi** intercorrenti tra il momento di

presentazione della dichiarazione e il momento di effettuazione dell'attività di accertamento".

L'attività di tutoraggio si traduce in un'attività di monitoraggio dei comportamenti posti in essere dai Grandi contribuenti attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in funzione delle caratteristiche proprie di tale tipologia di soggetti.

In tal senso, i tradizionali strumenti di controllo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (ad esempio, gli accessi, le ispezioni, le verifiche, ecc.) dovranno essere utilizzati all'interno di un nuovo quadro di riferimento, in relazione al quale assume fondamentale rilevanza l'attività di analisi di qualsiasi informazione in grado di esprimere indicazioni utili al riscontro di rischi di comportamenti, suscettibili di generare sottodimensionamento della base imponibile.

L'attività di tutoraggio è destinata a trovare momento di sintesi in quella che verrà definita come "**scheda di analisi del rischio**", la quale dovrà essere predisposta per tutti i contribuenti di grandi dimensioni e nella quale, oltre alla descrizione dell'attività istruttoria effettuata, troveranno rilevazione gli elementi suscettibili, previa loro valutazione, di attribuire un determinato livello di rischio fiscale a ciascun contribuente.

Prospettive evolutive nell'attività di selezione dei contribuenti

Nell'ambito del tutoraggio, viene confermata la necessità di monitorare costantemente alcuni fenomeni legati ad importanti fattori di rischio, oggetto di analisi anche da parte dell'OCSE, tra i quali, in particolare:

- gli schemi di pianificazione fiscale internazionale;
- le politiche di utilizzo strumentale delle perdite fiscali³;

Nota:

³ "Due to the recent financial and economic crisis, global corporate losses have increased significantly. Numbers at stake are vast, with loss carry-forwards as high as 25% of GDP in some countries. Though most of these claims are justified, some corporations find loop-holes and use aggressive tax planning to avoid taxes in ways that are not within the spirit" (segue)

- le forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi⁴;
- le politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il principio del valore normale.

Con particolare riferimento a quest'ultima tematica, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E/2012 ha sottolineato che: “considerato il rilevante numero di transazioni che ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., fermo restando quanto già indicato nella circolare n. 21/E del 2011, si rammenta l'esigenza di procedere ad una adeguata ed equilibrata valutazione della documentazione acquisita in sede di controllo nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime degli oneri documentali⁵, al fine di verificare la sussistenza o meno di un impegno dell'impresa a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi delle proprie transazioni infragrupo”.

L'esperienza maturata nei primi tre anni di applicazione del tutoraggio consente di rilevare come lo stesso, in linea con analoghe iniziative assunte da altri Paesi in tema di vigilanza sui Grandi contribuenti, rappresenta un importante strumento per lo sviluppo di forme di “**dialogo avanzato**” tra l'Amministrazione finanziaria e i Grandi contribuenti, nell'ottica della cd. “**enhanced relationship**”.

Nell'intento di migliorare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, secondo l'impostazione della *enhanced relationship* incoraggiata dall'OCSE, per i soggetti di grandi dimensioni è prevista l'introduzione di **sistemi aziendali di gestione e controllo del rischio fiscale**. Alle aziende che attiveranno questi sistemi interni di controllo saranno garantiti una serie di incentivi in termini di minori adempimenti, riduzione delle sanzioni e minori accertamenti; per le imprese di minori dimensioni sarà rivisto ed ampliato lo strumento del tutoraggio, al fine di attuare una migliore assistenza ai contribuenti.

È necessario, inoltre, individuare strumenti che consentano di identificare *ex ante* la pianificazione fiscale aggressiva⁶, vale a dire quei “com-

portamenti sostenibili che hanno conseguenze, dal punto di vista del gettito, inattese e indesiderate”.

Indirizzi operativi in sede di verifica fiscale

Anche la Guardia di Finanza, con la circolare n. 1/2008⁷, ha fornito indicazioni operative in

Note:

(segue nota 3)

it of the law” (cfr. Press release, “Tax: Governments concerned that some corporations unfairly claim losses to avoid taxes” al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/taxgovernmentsconcernedthatsomecorporationsunfairlyclaimlossestoavoidtaxes.htm>).

- 4 “(...) hybrid mismatch arrangements are arrangements exploiting differences in the tax treatment of instruments, entities or transfers between two or more countries. Hybrid mismatch arrangements have been encountered by tax administrations in many countries. They often lead to double non-taxation that may not be intended by either country, or may alternatively lead to a tax deferral which if maintained over several years is economically similar to double non-taxation”.

Per approfondimenti, cfr. “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issue” al seguente link: http://www.oecd.org/ctp/aggressivetaxplanning/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf; Valente P., “Gli hybrid mismatch arrangements: conclusioni e raccomandazioni dell'OCSE”, in “Il Quotidiano Ipsoa”, 16 marzo 2012; Valente P., “Hybrid Mismatch Arrangements. Le raccomandazioni dell'OCSE”, in <http://piergiovalente.postilla.it/2012/04/16/hybrid-mismatch-arrangements-le-raccomandazioni-delloce/>.

- 5 L'art. 26 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto la possibilità, per il contribuente *compliant* in materia di documentazione preventiva di *transfer pricing*, di beneficiare dell'esclusione dall'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, T.U.I.R.

Per ulteriori approfondimenti in materia di documentazione di *transfer pricing*, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, p. 561 ss.; Valente P., Betti R., “Idoneità teorica e sostanziale ai fini della disapplicazione delle sanzioni nel transfer pricing”, in “Il fisco”, n. 3/2012”; Valente P., “Strategie di comunicazione sul possesso della documentazione nel transfer pricing”, in “Corriere tributario”, n. 25/2011; Valente P., Mattia S., “Documentazione transfer pricing per holding e subholding: come valutare il perimetro soggettivo”, in “Fiscalità e Commercio internazionale”, n. 3/2011; Valente P., “Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri”, in “Fiscalità e Commercio internazionale”, n. 1/2011; Valente P., “Primi chiarimenti in materia di oneri di documentazione in Italia”, in “Il fisco”, n. 2/2011.

- 6 Per ulteriori approfondimenti in materia di pianificazione fiscale aggressiva cfr. Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 1801 ss., cfr. Valente P., “Rapporto OCSE 2011: tax planning aggressivo e legittimo”, in “Corriere Tributario”, n. 28/2011; Valente P., “Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance”, in “Il fisco”, n. 18/2011.

- 7 La circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza è consultabile al seguente link: http://www.gdf.gov.it/repository/Content/Management/node/N184144552/Volume_III.pdf?download=1.

merito alle attività di accertamento poste in essere nei confronti dei contribuenti, a seconda della tipologia di intervento.

Con particolare riferimento al *transfer pricing*, la Circolare indica alcune fonti utili ai fini dell'individuazione dei soggetti cui si applica la disciplina contenuta nell'art. 110, comma 7 del T.U.I.R.:

- **rigo RS106 del modello UNICO**⁸, il quale contiene tre diverse caselle nelle quali il contribuente dichiarante, in caso di rapporti con consociate non residenti nel territorio dello Stato, deve specificare il legame con queste esistente;
- ulteriori informazioni, quali la natura e l'ammontare delle operazioni *intercompany* desumibili dalla nota integrativa al bilancio di esercizio e dalla relazione sulla gestione;
- ricorso all'utilizzo del sistema VIES per le operazioni intracomunitarie e MERCE per le operazioni extra-UE al fine di ottenere ulteriori informazioni su alcune tipologie di operazioni con l'estero.

Una volta individuati i soggetti interessati alla tematica del *transfer pricing*, particolare attenzione dovrà essere rivolta alle operazioni intercorse con consociate estere che:

- in ragione della loro **ubicazione geografica** o di altre peculiarità, come ad esempio la specifica forma societaria con la quale operano, godono di esenzioni o riduzioni di imposta (pertanto, possono prestarsi ad essere utilizzate come collettori di utili all'interno di un gruppo);
- hanno ad oggetto beni immateriali⁹ o prestazioni di servizio¹⁰, in quanto "*l'esperienza operativa rivela come tale tipologia di operazioni siano più esposte a fenomeni elusivi adottati attraverso i prezzi di trasferimento o nascondano, più in generale, ipotesi di duplicazione dei costi in capo al soggetto nazionale*".

Inoltre, è opportuno approfondire ulteriori aspetti quali:

- l'eventuale circostanza che la società operi,

anche solo su singole tipologie di prodotto, quale **mero intermediario** della consociata estera, percependo soltanto una percentuale a titolo di provvigione per il servizio reso;

- la realizzazione di operazioni di cessione a consociate estere di beni immateriali ad alto potenziale economico.

Dette operazioni devono essere analizzate attentamente allo scopo di verificare se siano ravvisabili elementi tali da:

- poter ipotizzare l'esercizio di una vera e propria attività di impresa sul territorio nazionale da parte della consociata estera attraverso una stabile organizzazione;
- poter ipotizzare che l'operazione posta in essere sia stata ispirata dal mero fine di collocare il bene immateriale in una struttura solo formalmente domiciliata all'estero, ma da considerarsi a tutti gli effetti fiscalmente residente in Italia.

Aspetti procedurali di una verifica di *transfer pricing*

La circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza stabilisce che la documentazione di *transfer pricing* predisposta dal contribuente dovrà essere oggetto di mirate ricerche in sede di accesso,

Note:

⁸ Secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate per la compilazione di UNICO SC 2013, il contribuente-società di capitali deve comunicare il possesso della documentazione di *transfer pricing* barrando la casella 4, del rigo RS 106, di UNICO SC 2013, denominata "*Possesso documentazione*".

Inoltre, il contribuente deve barrare:

- la casella "A", se trattasi di impresa direttamente controllata o indirettamente controllata da società non residente;
- la casella "B", se trattasi di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente;
- la casella "C", se trattasi di impresa che intrattiene rapporti con società non residente, entrambi direttamente o indirettamente controllata da un'altra società.

⁹ Per ulteriori approfondimenti in tema di *transfer pricing* dei beni immateriali, cfr. Valente P., "*Manuale del Transfer Pricing*", op. cit., p. 2193 ss.; Valente P., "*Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012*", in "*Il fisco*", n. 33/2012.

¹⁰ Per ulteriori approfondimenti in tema di *transfer pricing* e prestazione di servizi, cfr. Valente P., "*Manuale del Transfer Pricing*", op. cit., p. 2285 ss.; Valente P., "*Il transfer pricing nelle prestazioni di servizi infragrupo*", in "*Il fisco*" n. 5/2011.

“allo scopo di acquisire traccia di eventuali bozze precedenti alla stesura della versione definitiva o carteggio interno ove possano rinvenirsi utili commenti o considerazioni in ordine a possibili censure da parte delle Autorità fiscali o comunque evincere l'iter logico che ha condotto alla redazione del documento conclusivo”.

Inoltre, la ricerca dei verificatori potrà avvenire anche mediante il controllo dei formati elettronici tramite idonee parole chiave che possano ricondurre all'individuazione di documenti inerenti la politica dei prezzi di trasferimento adottata dalla società oggetto di verifica.

Una volta entrati in possesso della documentazione di *transfer pricing*, nel caso in cui le transazioni infragruppo abbiano generato **componenti negativi di reddito**, i verificatori dovranno preliminarmente verificare la corretta applicazione delle disposizioni contenute negli artt. 108 e 109 del T.U.I.R., secondo cui “i costi sostenuti dall'impresa, per essere deducibili agli effetti reddituali, devono possedere i requisiti della competenza, della certezza e determinabilità e dell'inerenza; tale preliminare controllo sarà condotto con particolare cura relativamente alle prestazioni di servizio *intercompany*”.

Con riferimento alla verifica dei prezzi applicati nelle transazioni infragruppo, la prassi operativa dell'Amministrazione finanziaria prescrive che i verificatori, ai fini dell'individuazione del prezzo di libera concorrenza, non possono prescindere da alcune variabili, quali, in particolare:

- le caratteristiche dei prodotti e dei servizi oggetto dell'operazione;
- le funzioni svolte dalle singole imprese considerate e i rischi rispettivamente assunti;
- l'entità di capitale o patrimonio che è necessario investire per la produzione dei beni o servizi oggetto dell'operazione;
- le condizioni commerciali praticate, di natura sia economica sia finanziaria;
- le politiche commerciali adottate.

Si osserva che l'azione ispettiva deve essere orientata alla rilevazione di tutte le caratteristi-

che peculiari che incidono sulla determinazione del prezzo nelle distinte transazioni (quelle infragruppo e quelle comparabili) per individuare le eventuali “differenze”. Solo a seguito di tali operazioni, i verificatori sono in grado di attuare la cd. **fase di “aggiustamento”**, volta a rendere disponibili prezzi omogenei e, quindi, confrontabili.

Le linee guida contenute nella circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza prevedono che, con riguardo al sistema dei prezzi di trasferimento *intercompany* adottati dal contribuente, i verificatori devono necessariamente:

- a) vagliare criticamente il processo logico che ha condotto all'individuazione del metodo ritenuto più opportuno dal soggetto verificato per procedere alla determinazione del valore normale delle transazioni con le consociate;
- b) all'esito di tale valutazione, nell'ipotesi in cui il criterio utilizzato dal contribuente non dovesse ritenersi idoneo o appropriato ai fini in questione, individuare quello preferibile e procedere alla sua applicazione, allo scopo di **quantificare il valore di mercato** delle operazioni sottoposte alla disciplina del *transfer pricing*;
- c) in caso contrario (ove, cioè, il metodo scelto dalla parte dovesse essere ritenuto condivisibile), controllare tutti i processi di calcolo sviluppati dall'impresa in verifica, al fine di correggere eventuali errori o omissioni, di carattere formale o logico.

Particolare attenzione viene prestata al tema dei **servizi infragruppo** e ai relativi contratti.

Secondo quanto disposto dalla circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza, è necessario verificare, in via preliminare, l'esistenza di un contratto che abbia forma scritta e data certa ovvero che, quanto meno, l'operazione trovi evidenza oggettiva in documentazione avente caratteristiche di coerenza, affidabilità e concretezza.

Particolarmente utile può risultare la riconciliazione dei dati e degli elementi rilevabili dal contratto, dai “*promemoria*” o dai *file* che ne hanno preceduto la stipula, dalla corrispondenza di ogni genere intercorsa fra le parti, dalle relative fatture e dalle conseguenti registrazioni contabili.

Nel merito, l’analisi dovrà essere condotta principalmente con riguardo ai criteri di determinazione e rendicontazione del prezzo tra le parti che, di norma, sono indicati sia all’interno dei **contratti di service agreement** che in quelli di **cost-sharing**.

Pertanto, sarà necessario procedere a:

- 1) l’analisi del grado di utilità o del vantaggio ricevuto, individuando l’effettiva funzione e l’attività svolta dalla società prestatrice del servizio, operando un’analisi sui benefici conseguiti dalla società destinataria del servizio stesso;
- 2) la valutazione della congruità del prezzo del servizio, in rapporto ai criteri pattuiti per la sua determinazione e alla natura e qualità della prestazione cui esso si riferisce¹¹;
- 3) l’esame dei criteri sulla base dei quali si è proceduto all’addebito dei costi;
- 4) l’accertamento della coincidenza tra le prestazioni effettuate e quelle formalizzate, attraverso l’esame congiunto del contenuto del contratto e delle indicazioni riportate sui documenti contabili, nonché di ogni altro documento acquisito agli atti della verifica da cui si evincano le modalità e le fasi di esecuzione delle prestazioni;
- 5) l’approfondimento dei tempi e delle modalità dei pagamenti.

Il Rapporto OCSE sulle verifiche di transfer pricing

Il Rapporto “*Dealing effectively with the challenges of the transfer pricing*”¹², pubblicato il 19 gennaio 2012, illustra le principali “*issues*” che le Amministrazioni finanziarie, la comunità imprenditoriale e gli esperti del mondo fiscale hanno iden-

tificato come di maggior rilievo nelle verifiche sui prezzi di trasferimento, ed in particolare:

- *Risk assessment*: il processo di valutazione del rischio è il punto di partenza per il successo di una verifica sui prezzi di trasferimento. Un’efficace identificazione e valutazione del rischio sono necessarie per consentire alle Amministrazioni finanziarie la selezione dei casi “*rilevanti*” ai fini delle verifiche sui prezzi di trasferimento¹³;
- *dialogo iniziale tra Amministrazione finanziaria e contribuente*: il modo in cui si affrontano le fasi iniziali di una verifica sui prezzi di trasferimento è di fondamentale importanza per il successo e una migliore ottimizzazione dell’*audit*. A tal fine, assume rilievo la corretta identificazione dei fatti rilevanti e delle circostanze che delineano il caso in esame, nei primi momenti della verifica di *transfer pricing*;
- *governance*: un processo di *governance* chiaro e trasparente è alla base di un’efficace gestione dei controlli dei prezzi di trasferimento da parte delle Amministrazioni finanziarie¹⁴;
- *durata delle verifiche*: altro punto fondamentale è la durata delle verifiche di *transfer pricing*, le

Note:

11 La circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza continua affermando che: “*al riguardo, il margine di utile della società erogatrice del servizio non dovrà essere elevato quando l’attività svolta non possa considerarsi di carattere strategico, ma solo gestionale*”.

12 Il Rapporto è consultabile al seguente link: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>. Per ulteriori approfondimenti, cfr. Valente P., “*Transfer pricing: le verifiche fiscali nel Rapporto del Forum on Tax Administration*”, in “*Il fisco*” n. 23/2012.

13 Le Amministrazioni fiscali operano con risorse limitate; pertanto, hanno bisogno di concentrarsi sulla massimizzazione del rapporto risorse/entrate fiscali, al fine di infondere fiducia nel sistema fiscale ed assicurare che esso operi correttamente. Ciò richiede uno strutturato e sistematico processo di valutazione, con l’obiettivo di identificare cosa è importante in un contesto di *tax compliance*, come migliorare il sistema di *compliance* e come allocare efficientemente le risorse disponibili.

14 Data la complessità delle verifiche fiscali sui prezzi di trasferimento e la necessità di avvalersi di una elevata quantità di risorse, sarebbe necessaria la predisposizione di un chiaro *action plan* da parte delle Amministrazioni finanziarie in grado di assicurare ai contribuenti la coerenza dell’approccio nei casi di *audits* relativi al *transfer pricing*. Alcuni Paesi, come ad esempio Danimarca, Canada e Regno Unito, hanno provveduto all’introduzione di un sistema di *governance* per le verifiche di *transfer pricing*.

quali, frequentemente, prevedono tempi molto lunghi comportando ulteriori costi per le Amministrazioni fiscali e i contribuenti¹⁵;

- *conclusione della verifica*: in una verifica fiscale sui prezzi di trasferimento è fondamentale per le Amministrazioni fiscali comprendere quando è arrivato il momento di interrompere la ricerca di ulteriori dati ed informazioni sui fatti e le circostanze relative alle operazioni oggetto di controllo, al fine di pervenire ad una conclusione, sia essa la negoziazione tra Amministrazione fiscale e contribuente, sia essa il contenzioso;

- *risorse specializzate*: la consulenza di esperti e specialisti, sia interni che esterni, è estremamente essenziale per le Amministrazioni finanziarie, le quali spesso si trovano di fronte ad una scarsa conoscenza dei diversi settori economici in cui operano le società multinazionali e dei termini commerciali che regolano le transazioni oggetto di verifica.

Nota:

15 Nonostante alcuni Paesi abbiano dichiarato di riuscire a chiudere la maggior parte delle verifiche sui prezzi di trasferimento entro 12 mesi, il tempo medio di chiusura di tali *audits* si aggira intorno ai 540 giorni.

LIBRI

Analisi di comparabilità nel transfer pricing

Metodologie applicative

di P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani
Ipsosa Editore, 2013, pagg. 450, € 35,00



La possibilità che imprese associate, facenti capo al medesimo gruppo multinazionale, perseguano politiche volte al condizionamento dei prezzi di trasferimento ha spinto gli organismi sovranazionali ad elaborare una serie di "linee guida" finalizzate alla determinazione del cd. "valore normale" delle transazioni intercompany, nel rispetto del principio di libera concorrenza e tenendo conto di meccanismi di verifica e confronto.

L'analisi di comparabilità è di fondamentale importanza in un'analisi di transfer pricing: deve essere effettuata al fine di valutare le modalità con le quali vengono realizzate le transazioni infragruppo oggetto di esame e dimostrare il rispetto del prezzo di libera concorrenza da parte della tested party, mediante la compa-

razione con transazioni similari poste in essere da parti indipendenti.

Mediante l'approfondimento tecnico dell'analisi di comparabilità nel transfer pricing, il Volume ha l'obiettivo di fornire al lettore profili utili e pratici strumenti per risolvere le questioni che le analisi di benchmark pongono, dalla selezione del corretto set di soggetti comparabili all'interpretazione dei risultati ottenuti.

Per informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsosa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsosa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it