

# *Transfer pricing adjustments e imposte indirette*

Milano, 19 Novembre 2019

# Simonetta La Grutta

**Partner – Head of VAT**

Bernoni Grant Thornton

# *Transfer pricing adjustments e* **imposte indirette**

## **La questione controversa**

# La questione controversa

I *Transfer pricing adjustments* possono assumere

**natura di corrispettivo**

nell'ambito di una fornitura di beni o servizi?

# La questione controversa

*Transfer pricing*: finalità

Adeguata allocazione del reddito tra parti correlate

IVA: finalità

Tassazione in capo al soggetto che *consuma* il bene o il servizio e diritto all'imposizione in base al *principio di destinazione*

# La questione controversa

*Transfer pricing:  
Arm's length principle*

IVA:  
Corrispettivo concordato tra  
le parti

# Documentazione di riferimento

## *Possible VAT implications of Transfer Pricing*

- **VAT Committee:** *Working paper* No. 923 del 28.02.2017
- **VEG:** VEG N° 071 REV2 18.04.2018
- **VAT Committee:** *Working paper* No. 945 REV del 19.04.2018

# *Transfer pricing adjustments e* **imposte indirette**

## **La determinazione della base imponibile IVA**

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 2 (1) (a) e (c)  
Direttiva 2006/112/CE

Sono soggette all'IVA:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi
- effettuate a titolo oneroso
- nel territorio di uno Stato membro
- da un soggetto passivo che agisce in quanto tale

# La determinazione della base imponibile IVA

## Principio del «nesso diretto»

*una cessione di beni o una prestazione di servizi «a titolo oneroso», ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il bene ceduto o il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto*

Sent. CGUE *Loyalty Management* C-53/09 paragrafo 51 (tra le altre)

# La determinazione della base imponibile IVA

## Principio del «nesso diretto»

*Una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente.*

Sent. CGUE *Tolsma* C-16/93 paragrafo 14 (tra le altre)

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 73

Direttiva 2006/112/CE

La base imponibile comprende:

- tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare
- al fornitore per tali operazioni
- da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo,
- comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

# La determinazione della base imponibile IVA

## La soggettività della determinazione del corrispettivo

*Questo controvalore è un valore soggettivo, poiché l'imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi.*

Sent. CGUE *Naturally Yours* C-230/87 paragrafo 16 (tra le altre)

# La determinazione della base imponibile IVA

## La soggettività della determinazione del corrispettivo

*La possibilità di qualificare un'operazione come «operazione a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Pertanto, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto a tale qualificazione*

Sent. CGUE *Campsa Estaciones de Servicio* C-285/10 paragrafo 25 (tra le altre)

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 80

Direttiva 2006/112/CE

Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale

gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché,

per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro,

la base imponibile sia pari al valore normale.

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 72

Direttiva 2006/112/CE

Per «valore normale» si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, 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 nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 83

Direttiva 2006/112/CE

Ai fini della determinazione della base imponibile,  
per gli acquisti intra-UE di beni  
valgono gli stessi principi finora  
enunciati.

# La determinazione della base imponibile IVA

Art. 85

Direttiva 2006/112/CE

Per le importazioni  
la base imponibile è costituita  
dal valore definito come valore in  
dogana dalle disposizioni  
comunitarie in vigore.

# *Transfer pricing adjustments e imposte indirette*

## **Le conclusioni del Comitato IVA e del VEG**

# Le conclusioni del Comitato IVA

Le alternative possibili devono valutarsi considerando i seguenti aspetti:

1. **Interazione** tra tassazione diretta e indiretta
2. Esistenza del principio del **valore normale** nel sistema IVA
3. Esistenza di un **corrispettivo**
4. Esistenza di una **operazione** rilevante ai fini IVA
5. Esistenza di un **nesso diretto** tra corrispettivo ed operazione

La valutazione deve essere effettuata **caso per caso**.

# Le conclusioni del VEG

Le alternative possibili:

1. Fuori campo IVA: nessuna operazione rilevante ai fini IVA
2. Aggiustamento prezzo: l'aggiustamento è connesso ad una operazione precedente avente rilevanza ai fini IVA (*retroactive adjustment*)
3. Corrispettivo aggiuntivo per operazione da effettuarsi: *prospective adjustment* (si ricade nel primo caso)
4. Corrispettivo per un servizio separato: è identificata un'autonoma operazione rilevante ai fini IVA

# Le conclusioni del VEG

## Fuori campo IVA

### *Motivazioni:*

- *No Taxable Transactions*
- *No reciprocal performance*

### *Non-voluntary adjustments:*

- *Primary adjustments*
- *Secondary adjustments*
- *Corresponding adjustments*

### *Voluntary prospective adjustments:*

- *Compensating adjustments*

# Le conclusioni del VEG

## Aggiustamento prezzo

- *Non deve avvenire per meri fini fiscali e deve riflettersi nei conti di entrambe le parti*
- *Deve essere connesso all'operazione iniziale*
- *Deve consistere effettivamente in un ulteriore corrispettivo*
- *Seppure effettuato «per masse» ai fini TP, deve essere possibile suddividerlo e allocarlo per ogni singola operazione iniziale.*

# Le conclusioni del VEG

Definition of TP Adjustment as per the contract	VAT treatment
Contract defines adjustment to reach guaranteed profit margin	Adjustment relates to a «profit adjustment» <b>This is not a Taxable Transaction</b> No debit or credit note or any other document for VAT purposes to be issued. In case a document is issued, helpful to specify «TP payment request»
Contract defines adjustment for previous supplies – Reference is made to a period during which transactions happened, list of invoices numbers attached, breakdown of the adjustment to each supply	<b>Taxable transaction</b> Supply of goods (or services) Debit or credit note to be issued Same VAT treatment as initial transaction

# Le conclusioni del VEG

Definition of TP Adjustment as per the contract	VAT treatment
Contract defines adjustment as <b>billing of variances between actual and budgeted cost</b> of marketing or administrative expenses	<b>Taxable amount is adjusted</b> , i.e. further (less) consideration for a «supply of services» Debit or credit note to be issued
Contract defines adjustment as <b>a profit split</b> (e.g. in case of a joint venture)	Adjustment relates to a «profit adjustment» <b>This is not a Taxable Transaction</b> No debit or credit note or any other document for VAT purposes to be issued. In case a document is issued, helpful to specify «TP payment request»

# Le conclusioni del VEG

*“Unless it has been otherwise contractually agreed, given the complexity of the treatment of Transfer Pricing Adjustments for VAT purposes, we recommend treating all types of Transfer Pricing Adjustments as Outside the Scope of VAT for B2B transactions where all parties have a full right to deduct VAT.”*

*“A Transfer Pricing Adjustment should not necessarily result in a price adjustment for VAT purposes, even though the profit adjustment may be an indirect consequence of goods being bought or sold and other kinds of costs being incurred.”*

*“Consequently, Transfer Pricing Adjustments do not lead to a “new” Taxable Transaction nor do they adjust a past transaction.”*

# ***Transfer pricing adjustments e imposte indirette***

## **Prassi e giurisprudenza italiana**

# Documentazione di riferimento

- **Agenzia delle entrate:** Risposta del 02.11.2018 n. 60
- **Corte di Cassazione:** Sentenza del 30.01.2018 n. 2240

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

Obbligazioni poste in carico alle parti in base alle risultanze dell'Accordo

## Alfa

- Produrre o acquistare specifiche attrezzature per produrre i beni X
- Produrre o far produrre i beni X in conformità delle specifiche tecniche impartite da Beta e secondo i volumi concordati

## Beta (Principal)

- Acquistare i beni X prodotti o fatti produrre da Alfa stessa
- Remunerare Alfa con un prezzo di acquisto dei beni X coerente con il criterio di libera concorrenza

In caso di scostamento tra prezzo di acquisto e valore di libera concorrenza è prevista la corresponsione di un importo pari a detta differenza a titolo di contributo/aggiustamento

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

L'Agenzia delle entrate **richiama**:

- la definizione di prestazione di servizi di cui all'art. 3, comma 1 DPR 633/72
- la giurisprudenza della CGUE relativa alla rilevanza del corrispettivo e all'esistenza di un nesso diretto

E **conclude** che:

Il pagamento del contributo/aggiustamento **non costituisce remunerazione per una specifica prestazione** di cui all'art. 3 del DPR 633/72 non ravvisandosi in capo ad Alfa altre obbligazioni oltre quelle desunte dall'Accordo

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

Occorre pertanto **verificare** se le somme possano essere considerate come variazioni dei corrispettivi relativi alle cessioni dei beni X, considerato che a tal fine occorre che:

- vi sia un **corrispettivo** monetario o in natura per tale aggiustamento
- siano **individuate operazioni** cui il corrispettivo si riferisce
- sia presente un **legame diretto** tra le operazioni e il corrispettivo

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

L'Agenzia delle entrate **richiama**:

- il criterio soggettivo di determinazione della base imponibile (art. 73 direttiva 2006/112/CE e art. 13 DPR 633/72)
- la giurisprudenza della CGUE in tema di corrispettivo
- le conclusioni del *Working paper* n. 923 quanto, tra l'altro, all'applicazione del valore normale in via facoltativa, derogatoria e con finalità antielusive, possibile solo per alcune categorie di operazioni

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

L'Agenzia delle entrate **richiama**:

- La sentenza della Corte di Cassazione n. 2240 del 02.11.2018 secondo cui:  
*«il **transfer pricing** si basa sul concetto di valore normale di mercato (...) e risponde ad esigenze di **equa suddivisione dei profitti** nei vari Stati in cui operano i gruppi multinazionali. Per l'**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: principio da sempre ricavato dalle direttive comunitarie»*

# La prassi italiana – Risposta n. 60/2018

L'Agenzia delle entrate **conclude** che:

«non sembra ricavarsi un legame diretto tra i predetti contributi/aggiustamenti corrisposti tra le parti e le singole cessioni di beni X effettuate tra le medesime. Conseguentemente, gli **importi** di cui trattasi devono intendersi, in linea di principio, **non rilevanti ai fini Iva** e, pertanto, non possono essere considerati come variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile delle medesime transazioni.»

# Documentazione di riferimento

- **Agenzia delle Dogane:** Circolare 06.11.2015 n. 16/D
- **Agenzia delle Dogane:** Circolare 21.04.2017 n. 5/D
- **Assonime:** Circolare 25.01.2019 n.1