

L'irrilevanza ai fini IVA dei TP adjustments: risposta all'interpello n. 60/2018 dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento IVA delle somme erogate, a titolo di aggiustamento dei prezzi, da una società ad un'altra appartenenti allo stesso Gruppo



Giovanni Arcuri

Master in Diritto Tributario,
Il Sole 24 Ore Business School,
Tax Consultant presso lo Studio Legale Tributario
Santacroce & Partners, Milano



Eleonora Veglianti

Ph.D. in Economia e Management,
Università di Perugia,
Transfer Pricing Consultant
presso Quanter Global, Milano

Con la risposta all'interpello n. 60, pubblicata il 2 novembre 2018, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito al trattamento IVA degli aggiustamenti da transfer pricing (TP adjustments), considerandoli non rilevanti ai fini IVA, nel caso in cui non vi sia un legame diretto tra le stesse somme erogate a titolo di aggiustamento dei prezzi e le singole cessioni effettuate tra le parti.

I. Il caso	34
II. L'analisi dell'Agenzia delle Entrate.....	34
III. Conclusioni.....	35

I. Il caso

La società Alfa stipula con la società Beta un contratto infra-gruppo, in base al quale la stessa si obbliga ad operare come "contract assembler" ai fini della realizzazione dei prodotti X, mettendo le attrezzature di sua proprietà a disposizione della consociata Gamma che opera, invece, come "contract manufacturer".

I beni X, prodotti dalla società Gamma, sono acquistati dalla società Alfa ad un prezzo in linea con la policy adottata dal Gruppo in tema di prezzi di trasferimento, in coerenza con il criterio di libera concorrenza.

Tali beni vengono commercializzati, per il tramite della società Beta, nel mercato del Nord America e del resto del mondo nonché, per il tramite della società Delta, nei mercati europeo, mediorientale ed africano.

L'Accordo del Gruppo prevede che, qualora la marginalità consentita dalla società Alfa in un determinato anno ricada al di fuori dell'intervallo interquartile di riferimento, debbano essere effettuati specifici aggiustamenti che permettano comunque di rispettare il principio di libera concorrenza.

Per effetto di ciò, la società Beta s'impegna a riconoscere, ove necessario, l'erogazione di un contributo a favore della società Alfa ogni qualvolta quest'ultima incorre in perdite operative, come quelle scaturenti dalle attività svolte e dagli ingenti costi sostenuti per l'acquisto di attrezzature impiegate nel ciclo produttivo^[1].

II. L'analisi dell'Agenzia delle Entrate

Le somme erogate a titolo di aggiustamento dei prezzi in tema di ripianamento delle perdite operative realizzate da una società allo scopo di garantire il rispetto dell'*arm's length* principle, non possono essere qualificate come prestazioni di servizi e, inoltre, risultano irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) qualora non ci sia un legame diretto tra gli importi corrisposti e le singole cessioni di beni effettuate tra le parti^[2]. È quanto ha chiarito recentemente l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 60/2018.

Nella risposta all'interpello, l'Agenzia dell'Entrate si è occupata di verificare:

- se le somme erogate a titolo di aggiustamento dei prezzi, da parte di una società nei confronti di un'altra dello stesso Gruppo, integrano un corrispettivo versato per un'obbligazione di fare, non fare o permettere, rilevante ai fini IVA;
- l'esistenza di un collegamento diretto tra le somme erogate a titolo di aggiustamento dei prezzi e le singole cessioni effettuate tra le parti.

Per quanto riguarda il primo punto, mette conto ricordare che ai sensi dell'art. 3, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972, "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione,

[1] Per un'analisi più approfondita si veda la risposta all'interpello n. 60/2018 "Articoli 3 e 13 del DPR 633/1972 – Trattamento ai fini Iva degli aggiustamenti da transfer pricing".

[2] GIACOMO ALBANO, Rettifica del transfer pricing senza applicazione dell'IVA, in: Il Sole 24 Ore, 6 novembre 2018.

deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.

Quanto detto trova fondamento:

- nell'art. 2, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui “sono soggette all’IVA [...] c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale”;
- nell'art. 24 della predetta Direttiva, secondo cui si considera prestazione di servizi “ogni operazione che non costituisce una cessione di beni”.

L’Agenzia delle Entrate, richiamando la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea (CGUE), dichiara che “nell’ambito del sistema dell’IVA, le operazioni imponibili presuppongono l’esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Conseguentemente, qualora l’attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all’IVA”.

In buona sostanza, una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso 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 in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all’utente.

Detto ciò, l’Agenzia delle Entrate osserva che:

- la società Beta, che opera in qualità di “Principal”, assumendosi il rischio finanziario delle operazioni si impegna a remunerare la società Alfa con un prezzo di acquisto dei beni X coerente con l’*arm’s length principle*;
- in caso di scostamento tra la remunerazione spettante alla società Alfa e il suddetto valore di libera concorrenza è, quindi, prevista la corresponsione tra le parti contraenti di un importo pari a tale differenza (a titolo di contributo/aggiustamento), in modo da garantire in ogni modo alla società Alfa di raggiungere un profitto pari al suddetto valore.

Alla luce di ciò, secondo l’Agenzia delle Entrate, le somme erogate a titolo di aggiustamento dei prezzi non costituiscono una remunerazione per una specifica prestazione, da assoggettare autonomamente ad IVA[3].

Per quanto riguarda, invece, il secondo punto, mette conto ricordare che come ha già chiarito il *Working paper* n. 923 del 28 febbraio 2017 della Commissione europea, “l’interazione tra *transfer pricing* e IVA, le rettifiche da *transfer pricing* [...] possono avere implicazioni ai fini IVA, per esempio, laddove una tale rettifica possa considerarsi più o meno come un corrispettivo versato a fronte

[3] Non ravvisandosi in capo ad Alfa altra obbligazione al di fuori di quelle elencate nell’art. 2 dell’Accordo, già remunerate con il prezzo relativo alla compravendita dei beni X tra le medesime società.

di una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile già effettuata”.

Affinché sussistano implicazioni IVA, comunque, è necessario non soltanto che ci sia una cessione o prestazione resa verso un corrispettivo, a norma dell’art. 2, par. 1, della Direttiva IVA, ma altresì che il corrispettivo sia direttamente collegato a tale cessione o prestazione. E questo dovrebbe essere valutato caso per caso.

Perché, quindi, gli *adjustments* da *transfer pricing* possano incidere sulla determinazione della base imponibile ai fini IVA, è necessario che:

- vi sia un corrispettivo, ossia una regolazione monetaria o in natura per tale aggiustamento;
- siano individuate le cessioni di beni o forniture di servizi cui il corrispettivo si riferisce;
- sia presente un legame diretto tra le cessioni di beni o forniture di servizi e il corrispettivo.

III. Conclusioni

Secondo il parere dell’Agenzia delle Entrate dall’Accordo tra le due società non sembra ricavarsi un legame diretto tra i predetti contributi/aggiustamenti corrisposti tra le parti e le singole cessioni di beni effettuate tra le medesime.

Tale interpretazione risulta, peraltro, in linea con le indicazioni fornite nell’ambito del *Paper* n. 071 rev2/2018 del *Vat Expert Group* (cd. “VEG”), in base alle quali nei casi in cui il contratto individui l’adeguamento necessario per raggiungere un determinato margine di profitto, esso non configura un’operazione imponibile ai fini IVA[4].

Inoltre, l’irrelevanza IVA degli aggiustamenti comporta alcune semplificazioni. Il contribuente non è, infatti, tenuto all’emissione di documenti rettificativi (fatture o note di credito) e non deve modificare gli elenchi *intrastat*[5].

[4] LUCA BILANCINI/LUISA CORSO, “Adeguamenti” da *transfer pricing* fuori campo IVA, in: *Eutekne.info*, 3 novembre 2018.

[5] GIACOMO ALBANO/MASSIMO BELLINI, *Transfer pricing*, il contratto “decide” l’irrelevanza IVA degli aggiustamenti, in: *Il Quotidiano del Fisco de Il Sole 24 Ore*, 10 novembre 2018.