

Risposta n. 266/2024

OGGETTO: TP adjustment – Rilevanza ai fini IVA

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società" o "Istante"), riferisce di essere una società con sede legale in uno Stato UE, non stabilita ma registrata ai fini IVA in Italia.

La Società rappresenta di effettuare in Italia acquisti intracomunitari assimilati e importazioni di beni, i quali sono lavorati da un soggetto terzo per poi essere esportati sotto forma di prodotti finiti a favore un'altra società, Beta USA, facente parte del suo stesso Gruppo, che ne cura la distribuzione nel mercato statunitense e offre il necessario supporto alla vendita.

L'Istante riferisce altresì che:

- le transazioni con Beta USA sono regolate dalla *TP policy* del Gruppo;

- Beta USA svolge a favore del Gruppo due differenti attività, cioè l'attività di distribuzione e quella di supporto alle vendite sul mercato statunitense;

- per la suddetta *TP Policy*, la marginalità a fine anno di Beta USA deve risultare coerente con il suo profilo funzionale e pertanto, al fine di rendere compatibile questa marginalità con l'*arm's length principle*, negli anni 2021, 2022, 2023 e successivi, la Società effettua i seguenti aggiustamenti "unità per unità":

1. *"all'atto di vendita dei beni (i.e. quando l'esportazione è effettuata), emette una fattura per circa il 5% dell'ammontare totale effettivamente dovuto da Beta USA. Tale fattura è emessa ogni volta che un'esportazione di beni dall'Italia ... verso gli Stati Uniti è effettuata"*;

2. *"in un momento successivo (il cui periodo può variare approssimativamente tra cinque mesi e un anno e mezzo), emette un'ulteriore fattura per circa il 95% dell'ammontare totale precedentemente non addebitato. Questa seconda fattura non emessa per singola transazione, ma per periodo (e.g. per trimestre), dal momento che costituisce l'aggiustamento necessario per Beta USA al fine di raggiungere il margine operativo individuato dalla TP Policy"*;

3. *"Con riferimento all'Italia, la predetta "seconda fattura"... include un valore che è determinato secondo le unità di beni prodotte in Italia comparato con il totale delle unità di beni prodotte e vendute dalla Società con riferimento a tutti i Paesi UE ed extra-UE coinvolti. Pertanto, l'aggiustamento complessivo è allocato a ciascun Paese a seconda del volume di beni ivi prodotti"*.

La Società chiede se i suddetti aggiustamenti *"possano considerarsi"*:

- "... rilevanti ai fini IVA in Italia e, pertanto, aggiustamenti che incidono sulla corretta determinazione della base imponibile dell'operazione sottesa all'aggiustamento (i.e. esportazione di prodotti finiti dall'Italia agli Stati Uniti), ai sensi dell'articolo 13" del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"); oppure

- "...alla stregua di operazioni fuori dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi degli articoli 2 e 3" del Decreto IVA, "venendo meno il requisito oggettivo dell'operazione".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le fatture da emettere nei confronti di Beta USA siano riferite a somme escluse dal campo di applicazione dell'IVA in quanto finalizzate esclusivamente a riportare il margine spettante alla consociata statunitense nel *range* dell'*arm's lenght principle* e dunque non sono da intendere quale integrazione del corrispettivo delle transazioni/esportazioni effettuate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base agli elementi rappresentati dall'Istante, qui assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella relativa documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e completezza. Su questi e su qualunque altro fatto e/o circostanza non rappresentata, ivi compreso il *quantum* delle transazioni *intercompany*, resta pertanto impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Come noto, l'obiettivo perseguito dal *transfer pricing* è permettere una corretta allocazione a livello globale del reddito tra le imprese di un gruppo multinazionale, localizzate in Stati diversi, quando scambiano tra di loro beni e/o servizi. Ai fini reddituali, pertanto, il prezzo di dette transazioni deve essere conforme al c.d. *arm's lenght principle* (o principio di libera concorrenza), ossia al prezzo che applicherebbero imprese indipendenti, operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito [cfr. articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE, articolo 110, comma 7, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (c.d. TUIR) oltre che, tra i tanti documenti di prassi, circolare 24 maggio 2022, n. 16/E].

Questa finalità non è direttamente riscontrabile nell'IVA il cui obiettivo primario è tassare il consumo di beni e servizi nel luogo in cui avviene.

I *TP adjustment*, perciò, non concorrono automaticamente alla determinazione della base imponibile IVA ai cui fini rileva il corrispettivo pattuito fra le parti, anziché il valore normale di cui all'articolo 14 del Decreto IVA che è residuale perché circoscritto - per quanto qui d'interesse - alle ipotesi previste dall'articolo 13, comma 3, del medesimo Decreto, attuativi rispettivamente degli articoli 80 e 73 della Direttiva n. 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA). Secondo, infatti, quanto chiarito dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11:

1. la base imponibile di un'operazione rilevante ai fini IVA "*...è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo costituisce il valore soggettivo, ossia realmente percepito, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi...*" quale è quello conforme all'*arm's lenght principle* (paragrafo 43);

2. "44. *L'articolo 73 della citata direttiva - n.d.r. rectius articolo 13 del Decreto IVA - costituisce l'espressione di un principio fondamentale, il cui corollario è che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo...*" se non nelle ipotesi previste dall'articolo 80 della Direttiva IVA (*rectius* articolo 14 del Decreto IVA) che, rispetto al principio fondamentale del corrispettivo pattuito, rappresenta un'eccezione e dunque va interpretata restrittivamente;

3. l'articolo 80, paragrafo 1, della Direttiva IVA mira a prevenire l'elusione e l'evasione fiscale, che non può verificarsi quando "47. *...beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'IVA... È solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al pro-rata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale.*

48. *Pertanto, solo se la persona interessata dall'operazione non ha interamente diritto alla detrazione sussiste un rischio di elusione o di evasione fiscale che gli Stati membri possono prevenire in forza dell'articolo 80, paragrafo 1, di tale direttiva. (...)*

51. *Emerge da quanto precede che le condizioni di applicazione stabilite dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA sono tassative e, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base impositiva sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il prestatore, il cedente o l'acquirente abbia diritto a detrarre interamente l'IVA".*

La rilevanza IVA dei *TP adjustment* è stata affrontata a livello unionale anche dal Comitato IVA (*Working Paper* n. 945 REV del 19 aprile 2018 e n. 923 del 28 febbraio 2017) e dal *VAT Expert Group* (VEG - organo consultivo della Commissione composto da esperti - VEG n. 071 rev2 del 18 aprile 2018), e a livello nazionale da questa Agenzia in numerosi documenti di prassi (cfr. Risposte n. 60 del 2 novembre 2018, n. 884 del 30 dicembre 2021, n. 529 del 6 agosto 2021).

Da tali documenti si evince che le rettifiche da *TP* assumono rilevanza ai fini IVA quando, in base a specifiche clausole contrattuali, risulta la volontà delle parti di modificare, in aumento o in diminuzione, il corrispettivo da loro originariamente pattuito per la transazione *intercompany*.

In particolare, questa Agenzia ha già avuto modo di chiarire che i *TP adjustment* rientrano nel campo di applicazione dell'IVA quando dal contratto risulta che:

- sono a titolo oneroso, ossia in denaro o in natura;
- si riferiscono a specifiche e individuate cessioni di beni o prestazioni di servizi infragruppo, soggette a IVA;
- esiste un collegamento diretto tra le rettifiche in commento e il corrispettivo originariamente pattuito per l'operazione *intecompany*.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, a seguito di richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha esibito l'Accordo *intercompany* di fornitura e distribuzione (di seguito, "Accordo") che - a suo dire - regola le transazioni che effettua con Beta USA, sebbene lo stesso risulti stipulato da soggetti diversi e la sua validità sia cessata al 31 dicembre 2019.

Nel presupposto - assunto acriticamente - che detto Accordo sia tutt'ora valido e che effettivamente disciplini le transazioni *intercompany* tra la Società e Beta USA, si osserva che il paragrafo X evidenzia la volontà delle parti di stabilire il corrispettivo delle reciproche transazioni pari a quello di libera concorrenza. In particolare, *"Il Fornitore (n.d.r. la Società) venderà i Prodotti al Distributore (n.d.r. Beta USA) in modo conforme allo standard di libera concorrenza, come declinato nell'Allegato.... La remunerazione per tali Prodotti può essere modificata di volta in volta per riflettere correttamente un prezzo di libera concorrenza"*. Per l'allegato... del suddetto Accordo, *"I prezzi per i Prodotti acquistati dal Distributore ... saranno stabiliti annualmente in base ai Ricavi netti e ai Costi interni preventivati ... I prezzi possono essere aggiornati più frequentemente se concordato tra Distributore e Fornitore"*.

Nessuna disposizione dell'Accordo regola le relative modalità di fatturazione.

Posta la decisione delle Parti di fissare il corrispettivo delle reciproche transazione in misura conforme all'*arm's length principle*, riguardo alle relative modalità di fatturazione, l'Istante riferisce che *"all'atto di vendita dei beni (i.e. quando l'esportazione è effettuata), emette una fattura per circa il 5% dell'ammontare totale effettivamente dovuto da Beta USA"* mentre il restante 95% *"dell'ammontare totale precedentemente non addebitato (n.d.r. sottolineatura aggiunta)"* è fatturato *"in un momento successivo (il cui periodo può variare approssimativamente tra cinque mesi e un anno e mezzo). Questa seconda fattura non è emessa per singola transazione, ma per periodo (e.g. per trimestre), dal momento che costituisce l'aggiustamento necessario per Beta USA al fine di raggiungere il margine operativo individuato dalla TP Policy. In sostanza, queste "seconde fatture" non includono il prezzo (corrispettivo) della merce venduta, ma parte*

del valore - determinato in base alle unità di prodotto fabbricate in Italia in rapporto al totale delle unità di prodotto fabbricate e vendute ... (n.d.r. dalla Società) rispetto a tutti i Paesi UE e extra UE coinvolti - finalizzato a mantenere il margine operativo della società Beta USA all'interno del range di valori individuato dalla TP Policy".

In merito alla seconda fattura, la Società:

- da un lato afferma che il relativo importo non è rilevante ai fini IVA perché finalizzato *"esclusivamente a riportare il margine operativo della consociata Beta USA entro il range di valori dalla TP policy"* per cui il corrispondente ammontare ricevuto dall'Istante non può essere considerato corrispettivo di cessione di beni o prestazione di servizi;

- da un altro lato, riferisce che l'aggiustamento corrisponde *"a circa il 95% del corrispettivo totale"* che per il paragrafo X dell'Accordo è pari a quello conforme all'*arm's length principle* (in breve, "valore TP").

A ben vedere si tratta di affermazioni tra loro in contraddizione e che destano perplessità. In particolare, appare poco verosimile che l'intero importo fatturato a consuntivo, pari al 95% del valore TP, non sia rilevante ai fini IVA perché esclusivamente finalizzato ad "aggiustare" il margine operativo della controparte. Se così fosse, il corrispettivo della transazione *intercompany* rilevante ai fini IVA sarebbe limitato al 5% del valore TP, cioè *"dell'ammontare totale effettivamente dovuto da Beta USA"*.

Le perplessità sono alimentate anche dal fatto che, in sede di documentazione integrativa, l'Istante riferisce di aver cambiato modalità di fatturazione nei confronti americana a partire dal mese di novembre 2023. Da tale momento, la Società emette una prima fattura, all'atto dell'esportazione, per un importo pari al valore TP di vendita

dei beni esportati, e successivamente una seconda fattura integrativa a titolo di *TP adjustment*.

Quanto sino a ora rilevato avvalorava un comportamento delle parti, tenuto fino a novembre 2023, teso a fatturare il valore TP in 2 *tranche*: la prima a titolo di acconto (limitata al 5 per cento del valore TP) e la seconda a consuntivo, che ha una duplice funzione, nel senso di fungere sia da saldo sia da correttivo di eventuali differenziali/sfridi con il "prezzo" *arm's length principle* che, secondo quanto riferito dalla Società, può essere definitivamente determinato solo a posteriori.

Nonostante le transazioni *intercompany* tra l'Istante e Beta USA, unitamente ai relativi valori, siano ben individuabili perché - essendo esportazioni - sono tracciate in dogana, la Società non specifica quanta parte della seconda fattura è finalizzata a aggiustare il margine operativo della controparte e quanta funge da saldo dell'esportazione effettuata. Pertanto, in assenza di utili indicazioni al riguardo, si ritiene che l'intero ammontare della seconda fattura sia a saldo delle transazioni effettuate con Beta USA, cui consegue la rilevanza ai fini IVA di detto importo. Trattandosi di esportazioni, entrambe le fatture saranno emesse in regime di non imponibilità *ex* articolo 8 del Decreto IVA.

In merito alla modalità di fatturazione seguita *post* novembre 2023, l'Istante fornisce scarse informazioni e non allega alcuna utile documentazione, limitandosi a riferire che la prima fattura, emessa al momento dell'esportazione delle merci, comprende il valore TP di vendita dei beni, mentre la seconda fattura è integrativa (c.d. *true-up invoice*) perché "*include l'aggiustamento TP necessario per portare l'importo*

totale fatturato nei confronti di Beta USA al prezzo di trasferimento finale" che, come già detto, è il valore TP.

In base a queste informazioni, qui assunte acriticamente, è possibile ritenere che l'importo oggetto della seconda fattura non sia rilevante ai fini IVA se e nella misura in cui sia finalizzato ad aggiustare il margine operativo della controparte.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)