



I Casi del Think Tank di STS Deloitte

Accordi contrattuali di adeguamento
alle rettifiche sul transfer price: la
rilevanza fiscale

Accordi contrattuali di adeguamento alle rettifiche sul transfer price: la rilevanza fiscale

Il caso

Una società residente in Italia¹ fa parte di un gruppo multinazionale e intrattiene rapporti commerciali con altre società del Gruppo; in particolare, una società non residente² concede in licenza alla Società l'utilizzo di beni intangibili, a fronte del pagamento di una royalty calcolata in percentuale sulle vendite.

Nell'accordo di concessione è pattuito che, nell'ipotesi di rideterminazione delle royalties a seguito di atti dell'amministrazione finanziaria divenuti definitivi, le stesse si assumeranno tra le parti per tale diverso importo, con conseguente nascita di rapporti creditori/debitori tra le parti medesime.

Nel caso rappresentato, nell'anno t1, a seguito di una attività di controllo presso la Società, l'amministrazione finanziaria, in applicazione della disciplina sul *transfer pricing*, ha contestato una parte dell'ammontare delle royalties pattuite tra le parti in quanto eccedente il valore di mercato, considerandolo quindi indeducibile in capo alla Società. La stessa non ha impugnato l'avviso di accertamento e ha versato le maggiori IRES e IRAP dovute sull'importo eccedente il valore normale, oltre a sanzioni e interessi.

In applicazione della ricordata clausola contrattuale presente nell'accordo di concessione e delle relative obbligazioni che ne derivano, vengono rideterminate le *royalties* dovute per l'anno t1 dalla Società alla Consorella; quest'ultima rettifica l'ammontare delle royalties di competenza e rimborsa alla Società, nell'anno t2, la parte delle stesse ritenuta eccedente il valore normale e, quindi, indeducibile per la Società.

Nello specifico, a fronte di un corrispettivo annuo pattuito tra le parti di 100, l'importo rideterminato a seguito dell'accertamento è di 80. La Società ha, quindi, versato imposte (IRES e IRAP) sul differenziale di 20, pari ai costi ritenuti dall'amministrazione finanziaria non deducibili a norma del citato comma 7 dell'art. 110 del TUIR (D.P.R. n. 917/1986). Tale circostanza ha determinato l'applicazione della previsione di "rimborso" prevista dall'accordo di concessione e, quindi, la Consorella, nell'anno successivo (t2), ha rimborsato la Società per un ammontare pari a 20.

Tale provento è stato imputato dalla Società – soggetto che redige il bilancio in base al codice civile - nella voce A5) – altri ricavi del conto economico.

Si analizza il regime fiscale, ai fini IRES e IRAP, del provento derivante dal "rimborso" ottenuto dalla Società in forza dell'impegno contrattuale assunto dalla società non residente.

La soluzione

Si ritiene che il provento in argomento, conseguito dalla Società e corrisposto dalla Consorella, non sia assoggettato a imposizione, né ai fini IRES né ai fini IRAP, in quanto rettifica di un costo precedentemente non dedotto, ai sensi dell'art. 88, comma 1, del TUIR e dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto IRAP), per i motivi di seguito esposti.

¹ Da qui in avanti, Società.

² Da qui in avanti, anche Consorella.

Considerazioni

Il tema verte sull'imponibilità o meno, ai fini IRES e IRAP, delle somme ottenute dalla Società a titolo di "rimborso" di *royalties* corrisposte in misura eccedente alla società non residente; rimborso dovuto in forza di obbligazioni contrattuali "attivate" a seguito di un atto dell'Amministrazione finanziaria divenuto definitivo.

A norma del comma 7 dell'art. 110 del TUIR "*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*".

Tale disposizione si applica anche ai fini IRAP in virtù del richiamo dell'art. 1, comma 281, della L. n. 147/2013. La normativa, in estrema sintesi, consente all'amministrazione finanziaria di dichiarare fiscalmente irrilevanti gli scostamenti di prezzo che non trovano ragionevole giustificazione nelle dinamiche del mercato.

In tale contesto va inquadrata la clausola contrattuale prevista nell'accordo di sfruttamento del bene intangibile, qui di interesse. In particolare, la stessa è finalizzata a riequilibrare la situazione economica tra le parti, nel caso in cui intervenga una contestazione definitiva in materia di *transfer price*. La modalità tecnica scelta nel contratto per addivenire a tale riequilibrio è quella di procedere alla rideterminazione delle *royalties* in misura pari a quanto rideterminato ai fini fiscali.

L'attivazione di tale clausola contrattuale determina l'insorgere di una situazione di debito/credito tra le parti e, nella fattispecie, ha determinato la rilevazione di un provento contabilizzato dalla Società nel conto economico dell'anno t2.

Il trattamento del provento ai fini delle imposte sui redditi

Ai fini IRES, viene in rilievo quanto previsto dall'art. 88, comma 1, del TUIR³ che, nell'individuare gli elementi caratterizzanti una sopravvenienza attiva imponibile, prevede:

- a) la presenza di poste di competenza di esercizi precedenti cui l'evento sopravvenuto è collegato sul piano causale;
- b) la necessaria rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi dell'operazione originaria, in base al principio di simmetria fiscale che opera a presidio del divieto di doppia imposizione ex art. 163 del TUIR⁴.

Ne deriva che se l'evento sopravvenuto si collega a un costo che non ha concorso alla formazione del reddito del periodo di competenza, in quanto non dedotto, anche la relativa rettifica risulta fiscalmente irrilevante. In altre parole, in base alla previsione dell'art. 88, comma 1, del TUIR rileva la necessaria correlazione del componente positivo di reddito con un componente che ha concorso alla formazione del reddito d'impresa relativo a un precedente periodo di imposta.

Nel caso in esame, apparendo innegabile il nesso causale tra il costo non deducibile in capo alla Società e il "rimborso" per uno stesso ammontare da parte della Consorella, altrettanto innegabile appare che, in virtù del divieto di doppia imposizione, così come non è risultato deducibile il costo altrettanto non può essere imponibile il provento (rimborso). Infatti, proprio tale corrispondenza induce a ritenere che la qualificazione del rimborso in termini di sopravvenienza attiva imponibile implicherebbe la violazione del principio di doppia imposizione, assoggettando a tassazione due volte lo stesso reddito. Questo principio è stato da tempo riconosciuto anche dall'amministrazione finanziaria sin dalla risalente risoluzione 28.6.1979, n. 9/813 con la quale è stato affermato che i rimborsi d'imposta configurano una sopravvenienza attiva imponibile solo se le imposte cui si riferiscono hanno già assunto carattere di onere deducibile nella determinazione

³ A norma dell'art. 88, comma 1, del TUIR, "*Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.*"

⁴ A norma dell'art. 163 del TUIR, "*La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.*"

del reddito imponibile; se invece le imposte oggetto di rimborso erano fiscalmente indeducibili, il loro rimborso non dà luogo a sopravvenienze attive imponibili⁵.

Tale impostazione trova conferma anche nella giurisprudenza di legittimità, ove si legge che *“in tanto può parlarsi di sopravvenienza attiva imponibile (...) in quanto si sia in presenza di un elemento reddituale che rettifichi, a vantaggio del contribuente, eventi (costi, oneri, passività) già contabilizzati in precedenti periodi di imposta e già dedotti fiscalmente”*⁶.

Da quanto precede, si ritiene che il provento che la Società ha imputato a conto economico non risulti imponibile e che, pertanto, possa essere oggetto di una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Il trattamento del provento ai fini IRAP

Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, trovando applicazione il principio di “presa diretta” dal bilancio che connota la determinazione della base imponibile del tributo regionale a norma dell'art. 5 del decreto IRAP, va, in primo luogo, constatato che il provento (alias, rimborso), contabilizzato nella voce A5) del conto economico⁷, è incluso in una voce rilevante del valore della produzione netta. Tuttavia, in applicazione del cosiddetto principio di correlazione previsto dal comma 4 del citato art. 5 (applicabile in via generale alle società di capitali e agli enti commerciali), i componenti positivi e negativi classificabili in voci diverse da quelle indicate nel comma 1 concorrono comunque alla formazione della base imponibile di periodi di imposta precedenti o successivi.

Il principio di correlazione sopra richiamato era diretto, in prima battuta, ad attrarre alla base imponibile le rettifiche contabili di costi e ricavi che, ove contabilizzate in voci di conto economico non comprese nella base imponibile IRAP (principalmente nella sezione straordinaria, nelle voci E20 ed E21), non sarebbero state considerate rilevanti ai fini del tributo.

Si ritiene che, dopo la eliminazione della sezione straordinaria del conto economico, il principio di correlazione continui a trovare applicazione anche a seguito della “riclassificazione” delle componenti di conto economico dall'area straordinaria a quella ordinaria, rendendo necessaria una loro analisi al fine di individuare le poste correlate a componenti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi, al fine di renderle non deducibili/non tassabili⁸.

Si tenga anche conto che la relazione ministeriale al D.Lgs. n. 176/1999, nel precisare il contenuto delle modifiche normative alla disciplina sull'IRAP, aveva affermato, con riferimento al criterio di correlazione tra voci rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione che *“.....il predetto criterio, ancorché non espressamente esplicitato dal legislatore è tuttavia insito nel sistema dell'IRAP”*, affermando così il principio secondo il quale il criterio di correlazione riveste una portata più ampia rispetto a quella risultante dalla formula testuale.

In questo senso, appare del tutto ragionevole e in linea con lo spirito della norma che una sopravvenienza attiva, pur necessariamente registrata in voci rilevanti del conto economico, stante l'eliminazione della sezione straordinaria sopra richiamata, sia espunta dal valore della produzione netta, qualora relativa a oneri non dedotti in precedenti esercizi.⁹

Sul tema, si può, ulteriormente, argomentare che l'IRAP è un'imposta finalizzata ad assoggettare a tassazione il valore della produzione e, in tal senso, le componenti rilevanti sono quelle che derivano da eventi connessi con lo svolgimento dell'attività. Nella fattispecie in esame, l'evento da cui ha origine il componente di reddito rilevante ai fini della determinazione della base imponibile IRAP è rappresentato dalle royalties connesse all'utilizzo di beni intangibili che hanno determinato un costo rilevante ai fini IRAP (100), così come la successiva rettifica per *transfer price* operata dall'ufficio in sede di accertamento (+20). Va da sé che il provento pari a 20 contabilizzato a conto economico (in rettifica del

⁵ Circolare 27.5.1994, n. 73/E, par. 3.40.

⁶ Cfr., *ex multis*, Corte di Cassazione, sentenza 3 luglio 1997, n. 5989.

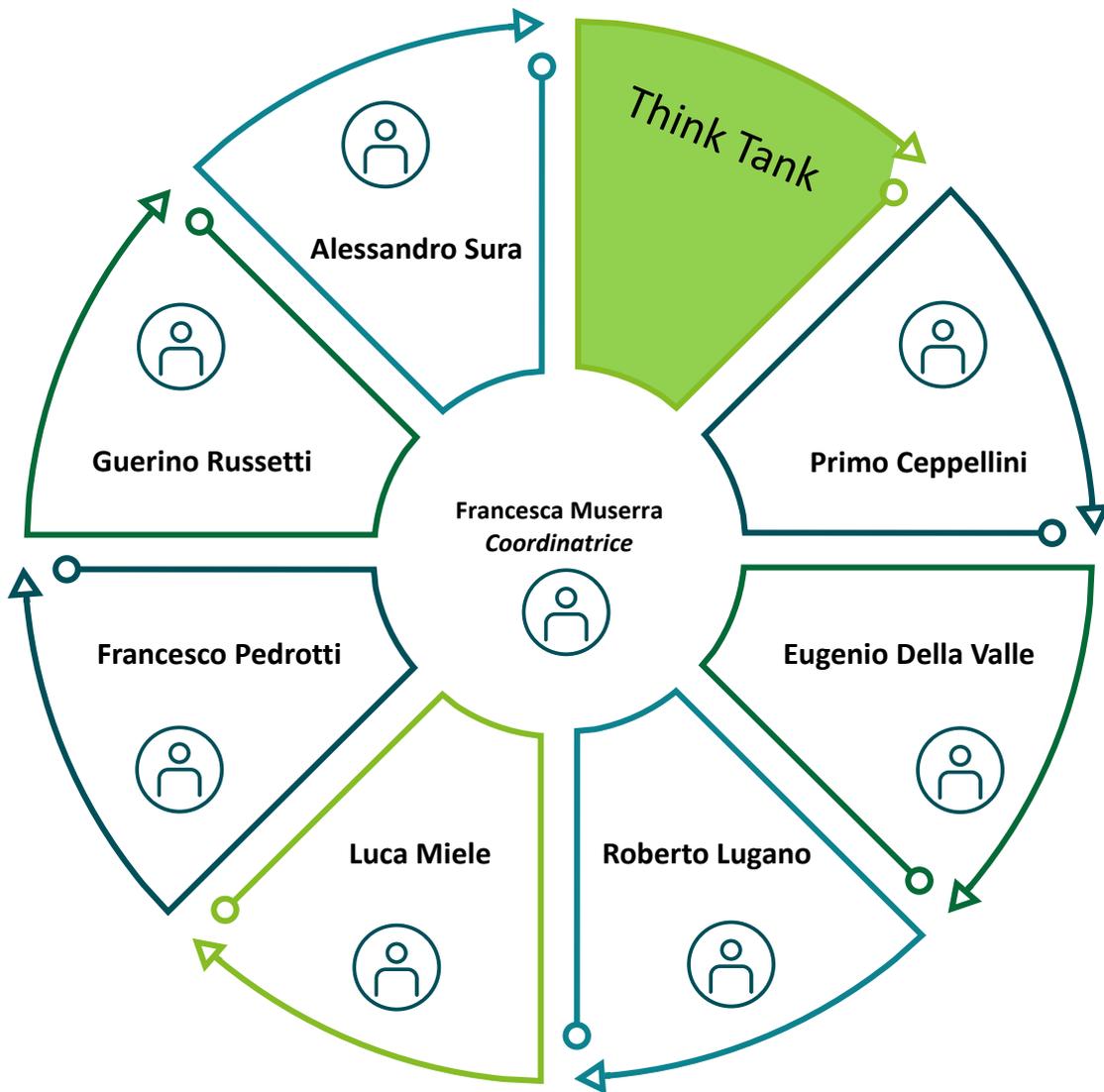
⁷ Si ricorda che, a partire dai bilanci 2016, a seguito delle modifiche introdotte dalla riforma del bilancio redatto secondo il codice civile (D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139) è stata eliminata l'area straordinaria (voci E20 e E21 - proventi e oneri straordinari) dallo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 c.c.

⁸ Fondazione nazionale dei Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Documento di Ricerca del 30 ottobre 2017 “La fiscalità delle imprese OIC *adopter*”.

⁹ Tale conclusione trova indiretta conferma nell'art. 5, comma 3, del decreto IRAP nella parte in cui prevede il concorso alla formazione della base imponibile dei contributi erogati in base alla legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

corrispettivo pattuito pari a 100) non deve nuovamente influenzare il valore della produzione IRAP, considerato che lo stesso costituisce un fenomeno che è già stato considerato nel valore della produzione in sede di accertamento.

Think Tank di STS Deloitte



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.