

Year-end transfer pricing adjustments: le interpretazioni nazionali e unionali

di Ignazio La Candia e Enrico Nai

Con due recenti interventi di prassi pubblicati nel 2021 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in relazione alla tematica dell'eventuale rilevanza ai fini IVA degli aggiustamenti effettuati a fine anno sulla base della policy di transfer pricing adottata dal gruppo, c.d. year-end transfer pricing adjustments¹, non affrontata espressamente dal legislatore nazionale, né ai fini delle imposte sui redditi, né ai fini IVA. La questione non è del tutto nuova, essendo già stata affrontata dalla prassi (cfr. l'interpello n. 60 del 2 novembre 2018), dalla giurisprudenza unionale e nazionale, dal Comitato IVA e dal VAT Expert Group (VEG) del 18 aprile 2018.

Il Comitato IVA e il VEG hanno entrambi confermato che gli *adjustments* volontariamente operati dal contribuente a fine esercizio potrebbero rilevare ai fini IVA se espressamente considerati nelle clausole contrattuali come integrazione del corrispettivo, e sempre che:

- (i) ricorra in “nesso diretto” tra prestazione e controprestazione; e
- (ii) l'integrazione del corrispettivo si sia tradotta in un effettivo flusso di denaro tra le parti.

Il documento di lavoro della Commissione UE del 28 febbraio 2017 (*Working paper* n. 923, taxud.c.1 2016 1280928, del 28 febbraio 2017, rubricato *Question concerning the Application of EU VAT Provisions*, Bruxelles, febbraio 2017), e quello del VAT Expert Group (*Paper* n. 071 Rev2, taxud.c.1 2018 2326098, *Possible VAT implications of Transfer Pricing*, Bruxelles, aprile 2018) hanno chiarito che i *transfer pricing adjustments* rilevano ai fini IVA (con conseguente variazione della base imponibile della **originaria** cessione di beni/prestazioni di servizi) se ricorrono **cumulativamente** le seguenti condizioni:

- vi sia un corrispettivo - a norma dell'art. 2, par. 1, della Direttiva IVA - per l'aggiustamento;
- le cessioni di beni o le prestazioni di servizi cui si riferisce tale corrispettivo siano individuate;
- sussista un legame diretto tra tali cessioni di beni/prestazioni di servizi e il corrispettivo.

Ignazio La Candia - Associate Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati, International tax practice

Enrico Nai - Senior Associate, Pirola Pennuto Zei & Associati, International tax practice

Nota:

¹ Cfr., in dottrina Rossi - Santacroce, “Transfer pricing, senza effetti sull'imponibile l'aggiustamento è fuori campo IVA” in *NT-Norme & Tributi Plus* del 3 gennaio 2022; S. Lagrutta, “Aggiustamenti TP fuori campo IVA se finalizzati solo al giusto margine di profitto”, in *Eutekne.info* del 31 dicembre 2021; D. Avolio, “Aggiustamenti prezzo rilevanti ai fini IVA solo quando direttamente connessi ai beni”, in *il fisco*, n. 37/2021, pag. 3536; D. Avolio - M. Piazza, “Aggiustamenti prezzo di fine anno in cerca di direttive dell'Agenzia delle entrate”, in *il fisco*, n. 10/2022, pag. 2022; R. Ainsworth Thompson, “Transfer pricing in VAT/GST vs Direct Taxation: a paper on the topic of relations between associated companies”, Boston, University Law School of Law, *Working Paper*; G. Maisto, “Cross-Border Valuation for Income Tax, Customs Duties and VAT”, in *Bullettin for International Taxation*, n. 55; S. Armella, “Tributi doganali”, in *Enciclopedia Giuridica Treccani, on line*; L. Ping - L. Silberthein, “Transfer Pricing, Customs Duty and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?”, in *World Commerce Review*, n. 1.

In assenza di tali condizioni, il *transfer pricing adjustment* **non rileva** ai fini IVA, e dunque deve essere considerato come una **autonoma** cessione di beni o prestazione di servizi².

In senso conforme, si è espressa anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ha elaborato principi ampiamente richiamati dagli Interpelli di seguito commentati.

Le fattispecie oggetto di interpello

Interpello n. 884 del 30 dicembre 2021

L'Agenzia delle entrate esamina il caso di una società operante nel settore dell'abbigliamento, la quale cede prodotti finiti alle proprie controllate estere, stabilite nell'Unione Europea, che saranno rivenduti da parte di queste ultime nel proprio mercato di riferimento principalmente attraverso negozi monomarca.

Il gruppo ha adottato una TP *policy* articolata nelle seguenti fasi:

1. l'impiego di una metodologia CUP (*Compared Uncontrolled Price*) di tipo interno, in base alla quale vengono confrontati i prezzi dei beni praticati dalla società (*i.e.* Alfa S.p.A.) alle proprie consociate comunitarie con i prezzi praticati dalla stessa nelle transazioni con soggetti terzi indipendenti;
2. un'analisi corroborativa di fine anno (*i.e.* *sanity check*) mediante TNMM (*Transactional Net Margin Method*), volto ad assicurare che la marginalità conseguita dalle società consociate delle consociate comunitarie siano coerenti con il profilo funzionale assunto dalle medesime, e ricadano all'interno di un determinato intervallo di *benchmark*.

Da tale analisi corroborativa è emerso che dette società hanno conseguito una marginalità superiore al *benchmark* di riferimento; al fine di riportare il margine operativo entro livelli coerenti con il profilo funzionale delle medesime si è reso necessario effettuare degli aggiustamenti.

In ambito IVA la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che, al fine di verificare se tra l'autore di una prestazione e il committente intercorra un rapporto giuridico caratterizzato da uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, si rende necessario riscontrare se esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, "ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico" (cfr. sentenza 5 luglio 2018, causa C-544/16, punti 36 e 37). Inoltre, ai sensi della Direttiva IVA, una cessione di beni o una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso soltanto se esiste un rapporto giuridico nel corso del quale sono scambiate prestazioni reciproche, con la conseguenza che la retribuzione percepita dal fornitore o dal prestatore deve costituire l'effettivo controvalore del bene o del servizio forniti all'acquirente o al beneficiario (cfr. sentenza 18 gennaio 2017, causa C-37/16 e del 19 dicembre 2018, causa C-51/18).

Sulla base di questi principi, a giudizio dell'Agenzia delle entrate gli aggiustamenti in rassegna **non** risultano "**correlati in modo diretto con le originarie cessioni di prodotti finiti effettuate dalla medesima**" [enfasi aggiunta], pur comportando per le consociate estere la rilevazione di un *extra* costo volto a ridurre il loro margine operativo. Dunque, non essendo individuabile un collegamento diretto tra le cessioni effettuate verso le società controllate e le rettifiche dei prezzi

Nota:

- 2 Andrebbe quindi distinto il caso in cui la variazione sia operata esclusivamente nella dichiarazione dei redditi, da quello in cui all'adeguamento *ex post* dei prezzi di trasferimento di beni o servizi si accompagni un'integrazione del corrispettivo originariamente previsto; solo la seconda delle ipotesi potrebbe dare luogo, al verificarsi degli ulteriori requisiti indicati, ad una variazione rilevante ai fini IVA.

di trasferimento, è stato ritenuto che le mere regolazioni finanziarie operate a seguito dei *transfer pricing adjustments* fossero **irrilevanti** ai fini IVA e, quindi, **escluse** dal campo di applicazione dell'imposta. L'Agenzia delle entrate nell'interpello n. 884, in aderenza alle citate sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha affermato che gli aggiustamenti TP costituiscono una operazione rilevante ai fini IVA se:

- esiste un rapporto giuridico a **prestazioni reciproche**, nel caso di specie tra Alfa S.p.A. e le proprie consociate estere, e;
- nell'ambito di tale rapporto sussiste un **nesso diretto** tra i trasferimenti effettuati a titolo di aggiustamenti TP e eventuali cessione di beni e/o prestazione di servizi rese da Alfa S.p.A.

L'interpello ha richiamato anche la citata risposta n. 60/2018, nella quale è stato precisato che gli aggiustamenti TP **incidono sulla determinazione della base imponibile IVA** a condizione che:

- i) vi sia un corrispettivo;
- ii) siano individuate le cessioni di beni o forniture di servizi cui il corrispettivo si riferisce e
- iii) sia presente un legame diretto tra le cessioni di beni o forniture di servizi e il corrispettivo.

La soluzione proposta dall'Agenzia richiama altresì il documento di lavoro della Commissione UE del 28 febbraio 2017 citato, nonché copiosa (e granitica) giurisprudenza comunitaria.

Il riferimento è alle seguenti sentenze:

- 7 novembre 2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12;
- 19 dicembre 2012, causa C-549/11;
- 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e C-129/11.

Da queste sentenze si evince il principio secondo cui la base imponibile per le cessioni di un beni o la prestazione di servizi effettuati a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi.

- 3 luglio 1997, causa C-330/95;
- 26 aprile 2012, causa C-621/10.

Interpello n. 529 del 6 agosto 2021

Nel caso di specie, due società (Alfa e Beta) hanno sottoscritto un contratto per la produzione e la commercializzazione di prodotti farmacologici; Alfa è responsabile dello sviluppo e produzione di un principio attivo, mentre Beta trasforma il principio attivo in prodotto finito e lo commercializza in Italia e nella UE.

Gli accordi tra le parti prevedono che:

1. all'atto della cessione del principio attivo sia applicato un prezzo provvisorio (*i.e. Target Supply Price*), calcolato in base ad alcuni specifici parametri;
2. tale prezzo provvisorio sia periodicamente soggetto ad aggiustamento su base trimestrale, mediante un c.d. *Profit True Up*, determinato in modo analitico per ogni prodotto commercializzato, e allocato ai Paesi di vigenza dell'accordo in ragione delle vendite di prodotti finiti.

Il risultato può consistere in un credito (per aggiustamenti di prezzo positivi) o in un debito (per aggiustamenti di prezzo negativi) di Alfa nei confronti di Beta.

È stato chiesto se tale *Profit True Up* sia rilevante ai fini IVA e se la determinazione comporti l'emissione di note di variazione ai sensi dell'art. 26 del Decreto IVA.

Dato il contesto fattuale, l'Agenzia ha ravvisato (in linea di principio) “**un legame diretto tra le somme determinate a consuntivo e le cessioni del principio attivo**” [enfasi aggiunta], con la conseguenza che gli aggiustamenti al *Target Supply Price* sono stati considerati rilevanti ai fini IVA, integrando variazioni in aumento e diminuzione della base imponibile delle medesime transazioni.

Mette conto rilevare che l'Amministrazione finanziaria italiana, in alcuni contesti, ha assunto una posizione non del tutto chiara sotto il **profilo delle imposte dirette**: desta infatti qualche perplessità l'informativa disponibile sul sito dell'OCSE per il *Country Profile* dell'Italia che, al punto 28 della versione aggiornata a dicembre 2021, riporta l'informazione secondo cui la nostra giurisdizione non prevederebbe la possibilità per il contribuente di effettuare *year-end adjustment* (<https://www.oecd.org/italy/transfer-pricing-country-profiles.htm>). Peraltro, l'Italia, a quanto è dato sapere, non sembra aver dato puntuali indicazioni sui vari punti del Questionario del *Transfer Pricing Forum* in materia.

Inoltre, alcune pronunce della Corte di cassazione (Cass. 7 novembre 2018, nn. 28337 e 28338 e 13 luglio 2012, n. 11949), che non condividiamo, parrebbero disconoscere *a priori* la bontà di tali rettifiche e la conseguente deduzione del correlato costo. In estrema sintesi, secondo i giudici di legittimità, il dato normativo dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. porterebbe a concludere che la determinazione *arm's length* dei prezzi di trasferimento debba per forza avvenire da parte degli operatori *ex ante*, escludendo la possibilità di normalizzazione *a posteriori*, ossia procedendo con autonomi aggiustamenti di prezzo a fine esercizio³.

L'emissione della nota di variazione in aumento o diminuzione

Una volta appurato che l'aggiustamento di prezzo abbia un **nesso diretto** con precedenti cessioni di beni o prestazioni di servizi, e tale correzione vada ad integrare il prezzo originario incrementandolo, si rende necessario rettificare la base imponibile IVA, operando una variazione in aumento mediante l'emissione di una nota di debito. La variazione in aumento della base imponibile rappresenta infatti un obbligo ai fini IVA, ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Per quelle correzioni che, pur riscontrata la rilevanza ai fini IVA, comportino una riduzione del prezzo originariamente applicato, l'operatore ha la facoltà di variare in diminuzione l'originaria base imponibile IVA⁴. Ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 l'emissione di una nota di variazione in diminuzione rappresenta infatti un diritto (di portare in detrazione l'imposta) e non un obbligo. In ogni caso, la variazione in diminuzione può essere legittimamente operata anche solo documentando l'ammontare della correzione monetaria, senza intervenire sull'imposta (c.d. nota di credito fuori campo IVA).

L'emissione e la ricezione delle note di variazione segue le **medesime regole** previste per la fatturazione ordinaria, tra cui quelle riguardanti l'eventuale utilizzo del formato “.XML” veicolato mediante Sistema di interscambio (Sdl) e gli obblighi di riepilogo mediante “esterometro”.

Le note di credito o debito emesse andranno conseguentemente ad incidere sui parametri per la verifica dello *status* di esportatore abituale, nonché sulla maturazione del *plafond* di tali soggetti, secondo modalità e criteri illustrati nella circolare n. 8/D del 23 febbraio 2003.

Note:

- 3 Probabilmente nelle citate sentenze del 2018 non ha giocato a favore il fatto che si fosse reso necessario un “sostanzioso contributo [...] la cui ripartizione e finalità resta in concreto oscura”, per cui i giudici hanno accolto la tesi sostenuta nella precedente pronuncia del 2012, in cui l'aggiustamento intervenuto in epoca ritenuta “sospetta” (a fine esercizio) li aveva condotti ad associare gli aggiustamenti prezzo *a posteriori* ad una pratica elusiva.
- 4 L'emissione di una nota di variazione in diminuzione, anche se non rilevante ai fini IVA, potrebbe ricoprire un ruolo fondamentale ai fini del riconoscimento del costo e della conseguente deducibilità della rettifica in diminuzione ai fini delle imposte sui redditi.

Diversamente da quanto precede, nel caso di *year-end transfer pricing adjustments* per i quali non sia stato riscontrato un legame con vendite o prestazioni precedenti, non trovando assoggettamento ad IVA, gli aggiustamenti **non** comporteranno in alcun caso variazioni di imponibile ed imposta (sia in aumento che in diminuzione).

La contabilizzazione degli aggiustamenti di fine anno

La dottrina⁵, sulla base delle conclusioni del *Joint Transfer Pricing Forum* (nel *Report on Compensating Adjustments* del 2014) suggerisce come *best practice* la contabilizzazione in bilancio degli aggiustamenti di fine anno **negativi**, per evitare la limitazione alla deduzione degli aggiustamenti non transitati a Conto economico.

Da un punto di vista contabile, gli aggiustamenti di *transfer pricing* **non sono** disciplinati dai principi contabili nazionali (OIC).

La contabilizzazione deve avvenire ponendo attenzione:

- a) al rispetto del **principio di competenza**: si tratta di comprendere in quale esercizio tali componenti positivi e negativi debbono essere contabilizzati, a prescindere dalla manifestazione numeraria (art. 2423-*bis* del c.c.);
- b) alla **classificazione e qualificazione degli aggiustamenti**: un aggiustamento che vada a rettificare precedenti vendite o acquisti va iscritto a diretta riduzione della voce di ricavo o di costo dell'operazione originaria (cfr. OIC 12, par. 50); un aggiustamento che operi un adeguamento del margine operativo dovrebbe trovare autonoma collocazione all'interno della voce "altri ricavi" (A.5) o "oneri diversi di gestione" (B.14) nel Conto economico, a seconda che la variazione sia operata in aumento o in diminuzione (cfr. OIC 12, parr. 56 e 83 che ancorché riferiti a fattispecie diverse potrebbero fornire un'indicazione operativa ai fini della contabilizzazione).

Riflessi degli aggiustamenti in ambito doganale

Come ha osservato Assonime (cfr. circolare n. 1 del 25 gennaio 2019, rubricata "Regole per la determinazione del valore delle merci in dogana: questioni aperte e strumenti di semplificazione"), la tematica doganale connessa agli aggiustamenti di fine anno risulta assai rilevante, e sul punto sarebbe opportuna una pronuncia da parte delle autorità competenti, tanto più alla luce della recente prassi consolidatasi in ambito IVA. Infatti, a giudizio dell'associazione nell'ambito delle questioni di carattere interpretativo riconducibili alla tematica del valore delle merci in dogana, una criticità riguarda i metodi di determinazione del valore in dogana delle merci (la cui fonte è rinvenibile anche nei c.d. *WTO Covered Agreements*), nel caso in cui ci si trovi di fronte a scambi commerciali internazionali posti in essere fra soggetti appartenenti ad un gruppo multinazionale.

Un primo aspetto che viene evidenziato è che non ci sono **regole di coordinamento** tra le modalità di determinazione dei prezzi applicati nelle operazioni infragruppo ai fini delle imposte sui redditi e le modalità di determinazione del valore della merce in ambito doganale, con la conseguenza che le regole di determinazione dell'imponibile previste ai fini delle imposte sui redditi **non risultano agevolmente coordinabili** con quelle previste in ambito doganale. Tale coordinamento non è favorito dalle "pretese impositive di segno opposto" sostenute dalle Amministrazioni delle Entrate e delle Dogane, "in quanto per le prime il costo sostenuto dal compratore incide negativamente sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, mentre per le seconde il valore doganale determina la base imponibile cui applicare l'aliquota daziaria" (cfr. Assonime, circolare cit. pag. 13).

Nota:

⁵ Cfr. D. Avolio - M. Piazza, *Aggiustamenti prezzo di fine anno in cerca di direttive dell'Agenzia delle entrate*, cit. e D. Avolio, *Aggiustamenti prezzo rilevanti ai fini IVA solo quando direttamente connessi ai beni*, cit.

Corte di Giustizia dell'Unione Europea - sentenza Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza del 20 dicembre 2017 (causa C-529/16), seppure rispetto alle disposizioni contenute nel previgente Codice Doganale Comunitario, **ha negato** la rilevanza dei c.d. *year-end transfer pricing adjustments* effettuati sulla base del *Residual Profit Split Method*, sia in aumento che in diminuzione, sulla base dell'assunto che il previgente Codice non permetterebbe "di prendere in considerazione [...] un adeguamento forfettario compiuto al termine del periodo di fatturazione, senza la possibilità di sapere se [...] tale adeguamento sarà operato al rialzo o al ribasso".

Corte di cassazione, sentenze nn. 7715 e 7716/2013: è stato **negato** il rimborso dei dazi doganali pagati in eccesso da una società che, a seguito di un accordo sui prezzi di trasferimento sottoscritto con la consociata in un momento successivo all'importazione, aveva rettificato alcune bollette doganali di importazione.

Riconciliazione degli aggiustamenti di prezzi di trasferimento al valore in dogana: le alternative possibili

Come precisato nella circolare n. **16/D del 6 novembre 2015** (che, richiamando la citata sentenza della Corte di cassazione n. 7716/2013, ha chiarito che non è possibile ricorrere alla revisione della dichiarazione di importazione su istanza di parte a seguito di un accordo di *transfer pricing* successivo rispetto all'esecuzione delle operazioni doganali) e nella circolare n. **5/D del 21 aprile 2017**, possono essere individuati **due istituti** che potrebbero essere utilizzati per riconciliare gli aggiustamenti di prezzi di trasferimento al valore in dogana.

La dichiarazione semplificata - art. 166 del CDU

È consentito presentare una dichiarazione doganale che non riporta tutti i dati e le indicazioni ordinariamente richiesti, ma espone un *provisional value* per ogni singola importazione (o esportazione) effettuata, per vedersi riconosciuto il diritto di riconciliare *a posteriori* gli aumenti e le diminuzioni derivanti dai *transfer pricing adjustments*, pagando il maggior dazio o recuperando l'indebito pagato. Il ricorso alla dichiarazione semplificata consente quindi di riconciliare i valori di trasferimento, anche a seguito degli aggiustamenti di fine anno.

Secondo la Corte di cassazione, è possibile utilizzare tale procedura anche nei casi in cui il valore da dichiarare in dogana non sia esattamente determinabile al momento dell'introduzione nel territorio del Paese di importazione.

La forfettizzazione preventiva del valore di transazione - art. 73 del CDU

È consentito, **solo per il regime dell'importazione**, operare una forfettizzazione preventiva del valore doganale, che viene di fatto "concordato" con la dogana.

Entrambe le procedure sono percorribili previa autorizzazione dell'Agenzia delle dogane, concessa solo agli operatori che soddisfino gli stessi requisiti richiesti per la **certificazione AEO** (conformità alla normativa, idoneo assetto organizzativo e adeguatezza del sistema delle scritture contabili ecc.), restando inevitabilmente precluse a tutti gli altri soggetti⁶.

Nota:

⁶ Cfr. M. Fabio, "Transfer pricing e valore doganale: la circolare n. 16/D dell'Agenzia delle dogane", in *Fisc. comm. Int.*, n. 2/2016, pag. 5, secondo cui entrambi i meccanismi sono applicabili qualunque sia il metodo utilizzato per la determinazione dei prezzi di trasferimento, sia esso tradizionale o di profitto: questo implica che per l'Agenzia delle dogane la *transfer pricing policy* ha una sua rilevanza e può essere utilizzata per il ricorso all'aggiustamento del valore in dogana, anche in presenza di metodi di profitto quali il TNMM (*Transnational Net Margin Method*) ed il PSM (*Profit Split Method*).

Transfer Pricing Adjustments e obblighi di comunicazione DAC6

L'Agenzia delle entrate a mezzo della recente risoluzione n. 78 del 31 dicembre 2021⁷ (nel caso di specie, si trattava di cessioni di beni effettuate da società residenti a società controllate estere *Black List*) ha ritenuto che i *transfer pricing adjustments* potrebbero essere, a determinate condizioni, soggetti agli obblighi dichiarativi di cui alla Direttiva "DAC6" 2018/822 del Consiglio dell'Unione Europea del 25 maggio 2018, recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020 (cfr. anche il Decreto MEF 17 novembre 2020 e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2 del 10 febbraio 2021).

Si tratta, nello specifico, di capire se gli aggiustamenti di fine anno ai prezzi di trasferimento possano ricondursi a quei meccanismi ("Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere") che comportano pagamenti transfrontalieri deducibili tra imprese associate, qualora il destinatario sia residente ai fini fiscali:

- in una giurisdizione che non impone alcuna imposta sul reddito delle società, ovvero impone un'imposta pari o prossima allo zero, oppure
- sia inserito in un elenco di giurisdizioni di Paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell'OCSE come non cooperative.

Gli aggiustamenti effettuati a favore delle società controllate sono considerati dall'Agenzia delle entrate alla stregua di pagamenti deducibili, per cui al verificarsi delle altre condizioni richieste dalla norma (*i.e.* criterio della potenziale riduzione di imposta e criterio del vantaggio principale per l'*Hallmark* C.1.b.1 e criterio della potenziale riduzione di imposta per l'*Hallmark* C.1.b.2), devono essere comunicati.

In assenza dei citati *Hallmarks* **non** vi sarà alcun obbligo di comunicazione.

Dalla lettura della risoluzione non risulta chiaro però se, ai fini della dichiarazione, l'aggiustamento di prezzo vada considerato singolarmente, ovvero come parte di un unico meccanismo transfrontaliero, costituito da operazioni *intercompany* e relativi *adjustments*.

A giudizio dell'Agenzia delle entrate, detta comunicazione dovrebbe essere fatta annualmente; in particolare, viene richiesto (cfr. art. 2 del D.M. 17 novembre 2020, il quale prevede che "la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero corrisponde al momento in cui il contribuente compie il primo atto avente effetti giuridici o la prima transazione finanziaria") che sia effettuata entro **trenta giorni** da quando il meccanismo è messo a disposizione per l'attuazione o è stata avviata l'attuazione.

Sul punto, tuttavia, si auspicano chiarimenti, poiché, come correttamente osservato⁸, nel momento in cui il meccanismo è messo a disposizione o si compie il primo atto con effetti giuridici (ad esempio, le vendite), **l'aggiustamento, che è l'elemento che comporta la comunicabilità, è solo potenziale.**

Con riferimento agli anni successivi, la risoluzione ministeriale chiarisce invece che il *dies a quo* del termine di 30 giorni decorre dalla data di approvazione del bilancio della società controllante che effettua l'aggiustamento; anche tale aspetto meriterebbe un ulteriore chiarimento, atteso che tale termine non è previsto né dalla norma, né è desumibile da precedenti orientamenti di prassi.

Note:

⁷ Le società istanti hanno fatto presente che al termine di ciascun esercizio verificano il risultato operativo conseguito dalle proprie controllate non residenti; al fine di garantire loro una marginalità in linea con i valori di libera concorrenza, laddove tale risultato si ponga al di sotto di una certa marginalità *target*, effettuano, in loro favore, opportuni aggiustamenti dei prezzi dei prodotti finiti compravenduti durante l'anno.

⁸ M. Bellini - D. De Lucia, "Tempistiche dei TP *adjustment* rilevanti per la DAC6", in Eutekne.Info del 2 febbraio 2022.

Checklist di controllo in relazione ai transfer pricing adjustments di fine anno

1. Imposte dirette

È stato verificato che l'aggiustamento sia previsto dalle previsioni del contratto <i>intercompany</i> tra le società, tra cui interviene l'aggiustamento prezzo?	SI/NO/n.a.	Note
Si prevede di predisporre idonea documentazione sui prezzi di trasferimento (in linea con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 e con la circolare n. 15/E del 26 novembre 2021) in cui vengono illustrati criteri e modalità a supporto della determinazione del prezzo <i>arm's length</i> , e del conseguente aggiustamento operato a fine anno? ⁹	SI/NO/n.a.	Note

2. Imposta sul valore aggiunto

Per effetto dell'aggiustamento di fine anno sarà prevista una regolazione monetaria (o in natura) tra le parti?	SI/NO/n.a.	Note
In caso di risposta positiva, sulla base degli accordi contrattuali in essere tra le parti interessate dall'aggiustamento, è possibile individuare la transazione originaria (cessione di beni o prestazione di servizi) cui detta regolazione si riferisce? È possibile correlare l'aggiustamento ad ogni transazione infragruppo avvenuta nell'esercizio come rettifica del prezzo di acquisto/vendita di beni/servizi <i>intercompany</i> ?	SI/NO/n.a.	Note
In caso di rettifica di segno negativo (in diminuzione di una precedente transazione), è stato verificato il rispetto delle tempistiche per l'emissione di una nota di credito avente rilevanza ai fini IVA?	SI/NO/n.a.	Note
L'aggiustamento se rilevante ai fini IVA è stato riflesso anche sulla verifica dei requisiti per lo <i>status</i> di esportatore abituale e per la determinazione del <i>plafond</i> ?	SI/NO/n.a.	Note

3. Contabilità

Il calcolo dell' <i>adjustment</i> è eseguito entro il termine per la predisposizione ed approvazione del bilancio?	SI/NO/n.a.	Note
Nel caso in cui sia stato verificato il collegamento diretto tra una cessione/acquisto di beni o prestazione di servizi e l'aggiustamento di fine anno, è stato accertato che detto aggiustamento venga fatto concorrere allo stesso risultato d'esercizio in cui sono iscritti i proventi o oneri dalla transazione? ¹⁰	SI/NO/n.a.	Note
Ai fini della contabilizzazione dell'aggiustamento di fine anno è stato utilizzato un conto contabile dedicato?	SI/NO/n.a.	Note

Note:

⁹ La TP policy è stata condivisa con le società del gruppo?.

¹⁰ Tale circostanza dovrebbe sempre essere verificata, essendo gli aggiustamenti TP conseguenza dell'applicazione di metodi reddituali.

4. Valore in dogana (*compliance* doganale)

Il soggetto che opera la rettifica è in possesso dei requisiti per l'AEO o ha già ottenuto lo <i>status</i> di AEO?	SI/NO/n.a.	Note
Il soggetto ha fatto ricorso all'istituto della dichiarazione semplificata ex art. 166 del CDU, per cui occorrerà procedere alla riconciliazione dei valori dichiarati in dogana nei termini concordati con l'Ufficio?	SI/NO/n.a.	Note
Il soggetto ha fatto ricorso all'istituto della forfettizzazione del valore di transazione ex art. 73 del CDU?	SI/NO/n.a.	Note

5. Comunicazioni DAC6

L'aggiustamento di fine anno comporta l'iscrizione di un componente di reddito negativo, deducibile ai fini delle imposte sul reddito?	SI/NO/n.a.	Note
La controparte dell'aggiustamento di fine anno, destinataria del pagamento, è residente in una giurisdizione che non impone alcuna imposta sul reddito o impone un'imposta pari o prossima allo zero? In caso affermativo, è stato verificato il criterio del vantaggio fiscale principale di cui all'art. 7 del Decreto n. 100/2020?	SI/NO/n.a.	Note
La controparte dell'aggiustamento di fine anno, destinataria del pagamento, è residente in una giurisdizione che è considerata non collaborativa dall'UE (si faccia riferimento alla <i>EU List of Non Cooperative Jurisdictions for Tax purposes</i>) o dall'OCSE (si faccia riferimento alla <i>List of Jurisdictions which have not made satisfactory progress in implementing the international tax transparency standards</i>)?	SI/NO/n.a.	Note
È stato verificato il criterio della potenziale riduzione di imposta di cui all'art. 6 del Decreto n. 100/2020?	SI/NO/n.a.	Note