Nuove regole di comportamento generale per le aziende operanti in campo internazionale

Obbligatorio in Germania documentare il prezzo di trasferimento

di Monica Perrotti

Con l'entrata in vigore della legge 16.05.2003, denominata "Steuervergünstigungsabbaugesetz", venne stabilita, per la prima volta, una regola di comportamento generale per le imprese operanti in campo internazionale e quindi obbligate a predisporre una documentazione specifica e particolare relativa al *Transfer Price* applicato. Tale norma fu poi definita e sintetizzata in una direttiva del 2003 e, successivamente, nel corso del 2005 il Ministero delle Finanze concretizzò in un'ordinanza le regole principali da seguire, per documentare il prezzo di trasferimento attribuito.

I soggetti obbligati per legge a predisporre tale documentazione sono tutti quei soggetti passivi d'imposta (siano essi persone fisiche, società di persone o di capitali, residenti o non residenti, per cui anche stabili organizzazioni/case madri) che hanno relazioni commerciali con soggetti/imprese straniere a loro vicine (facenti parte di un gruppo), come specificato nell'apposita normativa tedesca (Außensteuergesetz). Più chiaramente e semplicemente si intendono tutte le persone fisiche o giuridiche, che detengono una partecipazione in una società tedesca per almeno il 25% del capitale o che, anche senza il possesso diretto della partecipazione, possono influenzare in misura determinante le decisioni aziendali. La normativa è semplificata per le imprese di piccola dimensione, definite all'Art.6 della GaufzV (Ordinanza sulla registrazione ed imputazione degli utili), per le quali è previsto l'esonero dall'obbligo di tenuta di documentazione specifica, ma, alle quali si richiede comunque il rispetto del principio della neutralità nell'applicazione del prezzo di trasferimento e della buona fede. Per "documentazione concernente il *Transfer Price*" s'intende, secondo quanta espresso dal legislatore tedesco, una specie di "Permanent File" di "documentazione accompagnatoria permanente", in forma scritta o computerizzata, costantemente aggiornato, e, su richiesta, visionabile in qualsiasi momento. Il "Permanent File" deve essere tenuto possibilmente in lingua tedesca e solo su specifica richiesta si possono fare eccezioni. In caso di controllo è soltanto permesso di presentare allegati, quali contratti o altri documenti inerenti le transazioni avvenute, in lingua originale di stesura. Alle autorità è consentito comunque di richiederne la traduzione, naturalmente a carico del contribuente. Le informazioni ed i documenti da conservare al fine di comprovare il *transfer price* applicato, sono informazioni di carattere generale e particolare, riguardanti: le relazioni interne ed esterne dell'impresa, il mercato, il prezzo applicato dalla concorrenza, i metodi di calcolo, le misure applicate per prevenire le perdite, i motivi che hanno determinato eventuali variazioni e così via.

Monica Perrotti

Il legislatore non ha posto dei limiti temporali per predisporre la documentazione; di fatto l'obbligo persiste già dal 2003. È importante ricordare che in caso di accertamento/revisione è necessario presentarla completa entro 60 giorni e che, di solito, la documentazione richiesta in visione riguarda un lasso di tempo di circa 3 anni. Il mancato rispetto dei termini di presentazione o la presentazione di una documentazione incompleta, fa scattare delle sanzioni piuttosto onerose, oltre a dare la possibilità alle autorità predisposte al controllo di correggere il prezzo di trasferimento applicato, secondo dati rilevabili dalle loro statistiche interne. È opportuno ricordare che, in caso di operazioni straordinarie, è necessario predisporre, entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio in cui si è verificato l'evento, una documentazione completa riguardante l'operazione straordinaria. L'obbligo di documentare il prezzo di trasferimento non comporta comunque soltanto svantaggi, in quanto, in caso di discrepanza fra i valori rilevabili dalla documentazione presentata dall'impresa e la

stima effettuata dall'Amministrazione, l'onere della prova rimane a carico di quest'ultima. I dati rilevati nel "permanent file" devono essere registrati in modo trasparente e logico ed essere naturalmente leggibili e codificabili anche da terzi, al fine di permettere l'inizio del lavoro di revisione entro un termine temporale limitato. Le registrazioni devono essere tenute distinguendo nettamente fra contribuente e "persona a lui vicina" rispettando quindi il principio della neutralità nell'applicazione del prezzo. Si deve produrre, oltre alla documentazione oggettiva, anche la documentazione relativa alla "conformità" del prezzo di trasferimento applicato. Da quest'ultima deve emergere che è stato rispettato il principio della neutralità di cui sopra e cioè che il prezzo applicato sarebbe stato applicato anche per trasferimenti verso terzi estranei. È importante sottolineare che tale documentazione deve rispecchiare il chiaro intento esplicativo del contribuente, di quale sia stato il criterio di scelta del prezzo applicato ai fini della determinazione del reddito tassabile. Le registrazioni effettuate devono, quindi, rispecchiare tutto il procedimento di scelta in maniera logica e strutturata. Sono possibili anche rettifiche successive, purché vengano documentati i fatti che hanno portato alla modifica. Le fattispecie da analizzare e documentare per la determinazione corretta del prezzo, sono sempre quelle che sussistono fra terzi estranei fra di loro (comparazione con dati aziendali esterni), fra contribuente stesso e terzi estranei (comparazione con dati aziendali interni) fra persone "vicine" al contribuente e terzi estranei. Tali dati possono riguardare sia i prezzi stessi applicati dalla concorrenza, che altri dati interni come, per esempio, i margini lordi, i ricarichi sul prezzo, i margini netti, il fatturato vendite, le quantità vendute, i costi totali, la suddivisione dei costi per prodotto e così via.

Il contribuente può determinare il prezzo di trasferimento da applicare basandosi anche su altri dati interni connessi alle previsioni di sviluppo aziendale ed in particolare a previsioni inerenti l'eventuale utile realizzabile. La determinazione del prezzo di trasferimento, applicando quest'ultimo metodo, deve essere fatta utilizzando i dati effettivamente disponibili al momento della conclusione dell'operazione. Anche nel caso in cui si produca una documentazione a sostegno del *transfer price* basata su proiezioni future

dedotte da budget aziendali interni è necessario, per quanto possibile, arricchirla sempre con dati rilevati presso la concorrenza. È importante ricordare che la scelta del metodo di documentazione del transfer price a mezzo di budget aziendali deve essere naturalmente possibile per quel tipo di operazione e quindi oggettivamente proponibile. Le previsioni calcolate, secondo quanto affermato dal legislatore tedesco, devono derivare da dati commerciali certi, rilevati in intervalli di tempo determinati. Nel caso in cui, successivamente, il prezzo effettivo di mercato si discosti notevolmente dal prezzo calcolato preventivamente utilizzando il metodo di cui sopra, sarà necessario documentare quali siano stati gli "eventi eccezionali" che hanno portato ad una divergenza così ampia fra "prezzo previsto e prezzo effettivo". In ogni caso è necessario dimostrare che anche terzi estranei avrebbero agito nello stesso modo ed applicato un prezzo di trasferimento per lo stesso genere di operazione, simile a quello esposto. Nel caso in cui il prezzo di trasferimento finale da applicare - stimato in conformità a preventivi aziendali - oscilli poi fra un minimo ed un massimo, è ovvio che si dovranno rispettare i principi della prudenza, quindi la scelta di un prezzo medio, della certezza, quindi la scelta di quel prezzo che più si avvicina alla certezza, dell'oggettività, quindi la scelta di quel prezzo poiché basato su dati oggettivi rilevati all'esterno. È consigliabile, se il prezzo di trasferimento da applicare è soggetto a forti oscillazioni di mercato, stilare delle tabelle corredate da analisi di mercato pluriennali, in cui vengano registrati i fenomeni eccezionali e non, determinanti per la scelta del prezzo di trasferimento. Secondo informazioni certe, sono state fino ad ora controllate in Baviera all'incirca una cinquantina di documentazioni, di varia mole, riguardanti i prezzi di trasferimento. Al momento i revisori fiscali sono ancora abbastanza indulgenti, quando controllano la documentazione, in quanto non esiste nemmeno per loro un modello base di riferimento a cui rifarsi, se non le circolari e le ordinanze in merito. È, comunque, necessario sottolineare che nella giurisprudenza vigente e nella letteratura riguardante il diritto tributario internazionale esiste la tendenza a considerare un prezzo di trasferimento adeguato, quando si rende possibile la realizzazione di utili per l'azienda. Se ciò non è possibile si deve allora considerare l'ipotesi che, sia il prezzo di trasferimento, sia il metodo scelto, possano essere considerati "non adeguati" e quindi facilmente contestabili in fase di revisione della documentazione, con gravi conseguenze economiche per il contribuente.

Monica Perrotti
Dottore Commercialista in Monaco di Baviera