

Transfer price e rettifiche, scudo anti-sanzioni per gli errori sulle ritenute

L'esclusione dalle penalità andrebbe estesa a tutti i casi di documentazione idonea

Massimo Bellini Enrico Ceriana

Qualsiasi rettifica di *transfer pricing* da cui derivi un'errata applicazione di ritenute dovrebbe beneficiare della *penalty protection* ex articolo 2, comma 4-ter, del Dlgs 471/97. La norma prevede la disapplicazione delle sanzioni nei casi in cui vi sia una «non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi che eccede il valore normale, previste per l'esercizio della ritenuta» di cui all'articolo 25 del Dpr 600/73. Tuttavia, per ragioni di coerenza sistematica, la disposizione non può che essere estesa a tutte le casistiche in cui si è in presenza di documentazione idonea e la rettifica di *transfer pricing* impatta sulle ritenute.

La coerenza di sistema

Già in passato l'agenzia delle Entrate aveva applicato il concetto di coerenza sistematica per estendere anche all'Irap l'applicazione della *penalty protection* prevista esplicitamente solo per l'Ires. Le stesse ragioni di coerenza hanno spinto il legislatore a rivedere il meccanismo della disapplicazione delle sanzioni, estendendolo anche alle ritenute. Come chiarito nella relazione illustrativa della normativa di riforma del 2015, secondo cui «per ragioni di coerenza con la disciplina dettata ai fini delle imposte sui redditi, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 2 prevede, anche per i sostituiti d'imposta, l'esclusione dell'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del Tuir».

In tal senso vanno anche i successivi chiarimenti dell'Agenzia circa l'estensione del regime della *penalty protection* alle operazioni riguardanti *royalties* e interessi esentati da ogni imposta al momento della corresponsione, in applicazione dell'articolo 26-quater del Dpr 600/73, come previsto dalla circolare 15/E/2021 sui nuovi oneri documentali.

Del resto, seguendo un'interpretazione del tutto letterale della norma, teoricamente neanche una rettifica ai fini di *transfer pricing* sul tasso di interesse di un finanziamento che vede una società italiana come debitrice sarebbe coperta dalla modifica del 2015: il legislatore parla infatti di «interessi attivi», che per definizione non implicano alcuna ritenuta in Italia, e fa riferimento all'articolo 25, comma 4, del Dpr 600/73 che riguarda esclusivamente il caso del pagamento di

royalties. Eppure, ciò non ha impedito alle Entrate di ritenere la *penalty protection* applicabile anche agli interessi esentati da ogni imposta.

L'estensione ad altri casi

È evidente che l'amministrazione finanziaria, con chiarimenti relativi alle situazioni più frequenti di rettifiche di *transfer pricing* con effetti ai fini delle ritenute, ha voluto evitare situazioni di evidente disparità di trattamento (royalty sì e interessi passivi no) che avrebbero finito per violare l'articolo 53 della Costituzione. Peraltro, l'esigenza di seguire un'interpretazione costituzionalmente orientata, ispirata ai parametri di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, è stata più volte sottolineata dalla giurisprudenza di legittimità (ad esempio, Cassazione 8715/2020 e 10130/2020) per eliminare i dubbi sulla ragionevolezza e l'equità di una disposizione normativa.

La *penalty protection* dovrebbe pertanto essere riconosciuta anche in altre ipotesi, quali i casi di riqualificazioni di transazioni infragruppo, in cui sono contestate *royalties* implicite incluse in altre transazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi), o individuazione di nuove transazioni, di finanziamento o di *royalties*, che non sono riconosciute dal contribuente. Si tratta indubbiamente di contestazioni ex articolo 110, comma 7, del Tuir, come previsto ad esempio dal capitolo 1, paragrafo D2, delle Linee guida Ocse, per cui sono applicabili le disposizioni in commento.

Non riconoscere la *penalty protection* in queste ipotesi determinerebbe una situazione di evidente disparità di trattamento e incoerenza rispetto alla disciplina delle imposte dirette, violando così la ratio evidenziata dal legislatore.

Va notato inoltre che la riqualificazione di una transazione, sempre riguardante l'individuazione di una *royalty* implicita all'interno del prezzo di acquisto di un bene, ha portato la recente giurisprudenza di merito a ritenere sussistente una situazione di incertezza normativa tale da giustificare la non applicazione delle sanzioni (Ctr Lombardia 2771/20/2019).

© RIPRODUZIONE RISERVATA