

Risposta n. 529/2021

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile agli aggiustamenti di prezzo sulla base imponibile - IVA - art. 13 e 26 del DPR n. 633/72

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

QUESITO

"Alfa" (di seguito denominato "Istante" o "Società") è una società di diritto estero, priva di stabile organizzazione in Italia, che ha per oggetto la commercializzazione di prodotti farmacologici.

Nell'ambito della propria attività, "Alfa" ha stipulato con la società "Beta", soggetto passivo di diritto estero privo di stabile organizzazione in Italia, un contratto per la produzione, commercializzazione di prodotti farmacologici.

In base al suddetto contratto:

1. "Alfa" è responsabile della produzione e dello sviluppo del principio attivo (di seguito anche "X");

2. "Beta" si occupa della trasformazione del X in prodotto finito e della successiva commercializzazione in Italia o in altri paesi appartenenti all'Unione Europea.

Le due società, "Alfa" e "Beta" (nel seguito anche "le Parti"), hanno concordato una particolare modalità di determinazione del prezzo di X.

In sede di cessione dei X, infatti, è applicato un prezzo provvisorio che sarà soggetto ad un successivo aggiustamento a consuntivo determinato sulla base dei profitti conseguiti dalle Parti derivanti dalla cessione dei X e dei prodotti finiti. Tale aggiustamento viene definito Profit True Up e consiste nella differenza tra il profitto conseguito da "Alfa" ed il profitto conseguito da "Beta" su base trimestrale, in relazione ad ogni prodotto sviluppato in Italia, Belgio, Danimarca, Regno Unito e Repubblica di Corea.

Nel dettaglio, come si evince dall'estratto del contratto allegato all' Istanza:

1) "Alfa" cede la sostanza farmacologica a "Beta" ad un prezzo denominato "Target Supply Price". Tale prezzo viene determinato sulla base di determinati parametri come meglio indicati nella Sezione a) del medesimo contratto.

2) Le Parti, su base trimestrale (entro 60 giorni dalla fine del trimestre di riferimento), rideterminano il prezzo iniziale di cessione (i.e. Target Supply Price) attraverso il Profit True Up. In particolare, come si evince dal contratto "fermo restando l'allineamento periodico ai sensi della sezione (b) a seguire, il Prezzo target di fornitura per grammo attivo di sostanza farmacologica sfusa per un Prodotto così determinato sarà utilizzato come prezzo unitario di fattura per la sostanza farmacologica sfusa per tale Prodotto fornito da "Alfa" a "Beta" per la commercializzazione nel Territorio, fino a quando il successivo Prezzo target di fornitura per grammo attivo di sostanza farmacologica sfusa per tale Prodotto sarà determinato in conformità con la presente sezione (a)".

3) Il Profit True Up, come indicato nella sezione b) del contratto, è:

- determinato in modo analitico per ogni prodotto commercializzato; e
- allocato ai Paesi di vigenza dell'accordo sulla base delle vendite dei prodotti finiti riferite a tali Paesi, come precisato nell'allegato 3.

4) A seconda del risultato del calcolo di cui sopra, il Profit True Up potrebbe determinare:

- un credito di "Alfa" nei confronti di "Beta" (pari al 50% del Profit True Up);

ovvero

- un debito di "Alfa" nei confronti di "Beta" (pari al 50% del Profit True Up).

Ciò posto, l'Istante chiede di chiarire se il Profit True up, come determinato dalla Società, sia rilevante ai fini IVA in Italia incidendo sulla base imponibile dei X ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633/1972 e, di conseguenza, se la sua determinazione comporti l'emissione di note di variazione a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società Istante ritiene che il Profit True up incida sulla determinazione della base imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633/1972 in quanto tale rettifica è strettamente connessa alla cessione di beni sottostante.

A tale riguardo, l'Istante ritiene che l'aggiustamento di prezzo effettuato sia rilevante ai fini in Italia, in quanto è volontà delle Parti integrare il corrispettivo pattuito inizialmente sulla base di alcuni elementi non noti nel momento di effettuazione dell'operazione originaria, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972. In altre parole, l'aggiustamento di prezzo è parte del corrispettivo effettivamente determinato tra le Parti per la cessione dei X e quindi integra la base imponibile secondo i principi enunciati dalla Corte di Giustizia Europea nelle cause C-249/12 e C-250/12.

Di conseguenza, alla luce di quanto sopra esposto, secondo l'Istante:

- in caso di aggiustamento positivo del prezzo del X, "Alfa" sarà tenuta ad emettere una nota di debito nei confronti di "Beta" nel momento in cui l'aggiustamento di prezzo diviene definitivo (entro i 60 giorni dalla fine del trimestre di riferimento), ai sensi dell'art. 26, comma 1, d.P.R. n. 633/1972;
- in caso di rettifica negativa del prezzo del X, "Alfa" ha il diritto di emettere

una nota di credito nei confronti di "Beta" per rettificare la base imponibile e l'IVA ai sensi dell'art. 26, comma 2, d.P.R. n. 633/1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In termini generali, la base imponibile dell'Iva è disciplinata dall'articolo 73 della direttiva n. 2006/112/CE, secondo il quale *"per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni"*.

L'articolo 73 citato - come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue - esprime il principio secondo cui *"la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate 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"* (cfr. Corte di Giustizia, sentenze del 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12; del 19 dicembre 2012, in causa C-549/11; del 26 aprile 2012, nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11).

La norma comunitaria trova attuazione, in ambito domestico, nell'articolo 13 del d.P.R. n. 633/1972, secondo cui *"la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti"*.

Ciò posto, per verificare se gli aggiustamenti di prezzo in esame configurino una variazione in aumento o in diminuzione della base imponibile delle cessioni dei X già

effettuate tra le parti, occorre appurare l'esistenza di un collegamento diretto tra le medesime somme e le predette cessioni.

Depone in tal senso quanto previsto nel documento di lavoro della Commissione europea del 28 febbraio 2017 (Working paper n. 923, taxud.c.1(2016)1280928), citato anche dalla Società interpellante, il quale chiarisce che: *"Affinché sussistano implicazioni Iva, comunque, è necessario non soltanto che ci sia una cessione o prestazione resa verso un corrispettivo, a norma dell'art. 2, par. 1, della Direttiva Iva, ma altresì che il corrispettivo sia direttamente collegato a tale cessione o prestazione. E questo dovrebbe essere valutato caso per caso"*.

Dalla documentazione allegata all'istanza, emerge che le parti hanno concordato una particolare modalità di determinazione del prezzo dei X. In sede di cessione dei X, infatti, è applicato un prezzo provvisorio che sarà soggetto ad un successivo aggiustamento a consuntivo determinato sulla base dei profitti conseguiti dalle Parti derivanti dalla cessione dei X e dei prodotti finiti. In relazione ad ogni trimestre ed entro 60 giorni dalla sua conclusione viene determinato il "corrispettivo" effettivo grazie all'aggiustamento denominato "profit true up".

Il "profit true up" è determinato, come indicato dall'estratto del documento numero lettera b), in modo analitico su base trimestrale in relazione ad ogni prodotto sviluppato in Italia ed è ricavato dalla differenza tra il profitto conseguito da "Alfa" e il profitto di "Beta"; a seconda del risultato del calcolo, il "Profit True Up" potrebbe determinare un credito o un debito di "Alfa" nei confronti di "Beta" (pari al 50% del Profit True Up).

In forza dei principi enunciati e con riferimento al caso di specie, dalle particolari modalità di determinazione del prezzo descritte in base all'Accordo intervenuto tra "Alfa" e "Beta" sembra potersi evincere un legame diretto tra le somme determinate a consuntivo e le cessioni del principio attivo (X), atteso che, come rappresentato, le prime rappresentano un mero aggiustamento del prezzo di cessione originariamente determinato, ed incidono direttamente sulla base imponibile, in

diminuzione o in aumento della medesima, in funzione delle differenze di profitto conseguito dalle due società, nella misura della percentuale riferibile a ciascun Paese di vendita dei prodotti.

Conseguentemente, gli importi di cui trattasi devono intendersi, in linea di principio, rilevanti ai fini Iva e, pertanto, possono essere considerati come variazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile delle medesime transazioni.

Al riguardo si osserva che le variazioni suddette andranno documentate mediante l'emissione di una nota di variazione in aumento o in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633/1972.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)