



CONFINDUSTRIA

Contributo alla consultazione pubblica

Bozza Circolare –

Chiarimenti in tema di documentazione idonea ai fini del
transfer pricing

12 ottobre 2021



SOMMARIO

1. Premessa	2
2. Osservazioni e contributi alla Circolare	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA	3
2. MASTERFILE	4
3. DOCUMENTAZIONE NAZIONALE	10
4. ADEMPIMENTI FORMALI	17
5. COMUNICAZIONE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA	18

1. Premessa

Ringraziamo l'Agenzia delle Entrate per l'opportunità di fornire un contributo circa i chiarimenti contenuti nella bozza di circolare in merito alla documentazione utile per verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo (di seguito, la "Circolare").

In generale, la disciplina dei prezzi di trasferimento ha subito, nel tempo, diverse rivisitazioni. Merita, in questa sede, fare riferimento al DM MEF 14 maggio 2018 (di seguito, il "Decreto"), recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi o TUIR) in materia di prezzi di trasferimento, il cui articolo 8 dispone che con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono aggiornate, in linea con le migliori pratiche internazionali, le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato il 23 novembre 2020 (nel prosieguo, il "Provvedimento"), in materia di oneri documentali del transfer pricing ha dato attuazione al citato articolo 8. Le novità del Provvedimento hanno riguardato sia la struttura formale della documentazione, sia la natura delle informazioni da rappresentare, nonché le tempistiche e le modalità di presentazione di tale documentazione.

La Circolare ripercorre il Provvedimento ed approfondisce le finalità e la struttura della documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati, con particolare riguardo ai contenuti dei documenti denominati Masterfile e Documentazione Nazionale.

In particolare, la Circolare:

- illustra gli aspetti riguardanti la documentazione relativa alle stabili organizzazioni e la documentazione idonea per le piccole e medie imprese;
- chiarisce i profili connessi alle forme, estensione e condizioni di efficacia della documentazione idonea, nonché gli aspetti riguardanti la comunicazione del possesso della documentazione idonea e la documentazione da predisporre qualora il contribuente scelga l'approccio semplificato per valorizzare un'operazione infragruppo consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto;
- affronta la tematica connessa alla valutazione della documentazione idonea da parte degli organi di controllo.

I suggerimenti di seguito riportati sono finalizzati principalmente a contemperare, da una parte, l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di disporre di una documentazione idonea a riscontrare la correttezza o meno dei prezzi di trasferimento applicati, e dall'altra, la necessità per le imprese di evitare un eccessivo aggravio degli adempimenti da attuare laddove sia comunque possibile garantire l'idoneità delle informazioni fornite.

2. Osservazioni e contributi alla Circolare

1. AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

Paragrafi del documento interessati:

2 Contesto normativo di riferimento

6 Documentazione relativa alle stabili organizzazioni

Osservazione:

Il Provvedimento prevede che il beneficio della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione ai sensi dell'art. 1, comma 6, e dell'art. 2, comma 4-ter, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, trovi applicazione per le fattispecie di cui all'art. 110, comma 7, all'art. 152, comma 3, e all'art. 168-ter, comma 10, TUIR.

Si tratta, dunque, delle ipotesi di: (i) operazioni poste in essere da imprese residenti (o stabilite) con società non residenti; (ii) operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente e l'entità estera cui la medesima appartiene; (iii) operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana e la medesima impresa, nell'ipotesi in cui quest'ultima abbia optato per il regime di "*branch exemption*" di cui all'art. 168-ter TUIR.

Sembrerebbe, pertanto, che restino escluse dal campo di applicazione del Provvedimento le operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana e la medesima impresa, nell'ipotesi in cui quest'ultima non abbia optato per il regime di *branch exemption*; in tale ipotesi, infatti, l'eliminazione della doppia imposizione dovrebbe essere regolata dal meccanismo del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165 TUIR.

Sul punto, la Circolare si limita a richiamare quanto previsto dal Provvedimento ed il relativo dettato normativo di cui agli articoli sopra menzionati.

Contributo:

Sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse espressamente che la disciplina sui prezzi di trasferimento, da cui discendono gli oneri documentali in commento di cui al Decreto e al Provvedimento, non trovi applicazione con riferimento alle operazioni poste in essere tra l'impresa residente e la sua stabile organizzazione all'estero (o tra le sue stabili organizzazioni all'estero) nel caso in cui non sia stata esercitata l'opzione per il regime di *branch exemption* di cui all'art. 168-ter TUIR.

Laddove fosse condivisa l'osservazione sopra riportata, andrebbe coerentemente rettificato quanto previsto nel paragrafo 6 della Circolare.

In particolare, si potrebbe chiarire che il riferimento contenuto nella Circolare alle stabili organizzazioni estere di imprese residenti anche in regime ordinario va inteso nel senso di concedere l'esimente sanzionatoria anche nel caso di rettifiche del credito d'imposta riferito alle imposte corrisposte sui redditi prodotti da tali stabili organizzazioni nel paese di stabilimento.

Finalità:

Il contributo proposto ha la finalità di ottenere un definitivo chiarimento in merito all'applicabilità o meno della disciplina sui prezzi di trasferimento (e, di conseguenza, dei relativi oneri documentali) alle operazioni tra l'impresa italiana e la sua stabile organizzazione all'estero nell'ipotesi di non applicazione del regime di *branch exemption*.

2. MASTERFILE**Paragrafi del documento interessati:**

3 Finalità e struttura del Provvedimento

4 Contenuto del Masterfile

Osservazione:

La Circolare, al paragrafo 3, precisa che "con riferimento sia al Masterfile sia alla Documentazione Nazionale, la struttura prevista dal Provvedimento nonché la relativa titolazione e numerazione deve intendersi non modificabile, salvo modifiche parziali e integrazioni che non comportino una modifica sostanziale delle informazioni richieste dal Provvedimento e che siano strettamente necessarie per una migliore intellegibilità del documento".

Un tema particolarmente diffuso concerne la possibilità di utilizzare il Masterfile predisposto dal soggetto controllante (diretto o indiretto) che presenti una struttura aderente a quella prevista nel Provvedimento, ma esposta in un ordine diverso. Si tratta di ipotesi molto frequenti nei gruppi multinazionali che spesso redigono un Masterfile unico globale che non può essere modificato.

In tali ipotesi si potrebbe fornire una tabella di riconciliazione delle informazioni contenute nel Masterfile predisposto in un ordine diverso con quanto previsto nel Provvedimento, ritenendo così la documentazione idonea ai fini in esame.

A tal riguardo, la Circolare, al paragrafo 4 (Contenuto del Masterfile), chiarisce che “l’entità locale può presentare anche il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, riguardante il gruppo nel suo complesso o la singola divisione in cui opera, a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all’Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE”. “Tuttavia – prosegue la Circolare – qualora tale documento rechi minori informazioni rispetto a quelle desumibili dallo schema di cui al punto 2.2 del Provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato a cura dell’entità locale in una o più appendici”.

Tale affermazione non sembra del tutto compatibile con quanto previsto nel medesimo paragrafo 4 della Circolare ove si prevede che “da un punto di vista strutturale, il Masterfile deve articolarsi in capitoli e paragrafi, seguendo la struttura delineata dal Provvedimento”.

Contributo:

Considerate le finalità della disciplina in esame e vista la possibilità di integrare il Masterfile con una o più appendici, si suggerisce di prevedere espressamente l'idoneità ai fini degli oneri documentali del Masterfile predisposto a livello globale dal gruppo multinazionale che presenti il contenuto informativo richiesto dal Provvedimento seppure in un ordine diverso, purché corredato da un'apposita tabella di riconciliazione.

La Circolare dovrebbe altresì chiarire se (come sembrerebbe) in caso di utilizzo del Masterfile del soggetto controllante che sia stato già firmato digitalmente, occorra comunque apporre la firma digitale del rappresentante del soggetto residente.

Giova, peraltro, segnalare che alcune delle informazioni richieste potrebbero essere già desumibili dalla rendicontazione c.d. *Country-by-Country*.

Inoltre, considerato che la documentazione dovrebbe avere ad oggetto il periodo d'imposta dell'entità locale italiana, sembrerebbe che il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto non possa essere utilizzato nel caso in cui quest'ultimo abbia

un periodo d'imposta non coincidente con quello del soggetto italiano. Questo punto, tuttavia, potrebbe essere oggetto di un chiarimento.

Finalità:

Gli interventi sopra suggeriti hanno finalità di semplificazione e sono volti, principalmente, a chiarire la possibilità di utilizzo del Masterfile globale da parte della singola entità italiana, in modo da evitare una duplicazione di adempimenti a livello di gruppo.

Paragrafi del documento interessati:

4 Contenuto del Masterfile

8.2 Termini di consegna della documentazione

Osservazione:

È prevista la possibilità per il contribuente di presentare più di un Masterfile, nel caso in cui il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento (cc.dd. divisioni). L'entità locale può presentare il Masterfile anche solo con riferimento alla divisione in cui opera.

Nel caso in cui si renda necessario fornire all'Amministrazione finanziaria informazioni supplementari o integrative, rispetto a quelle contenute nella documentazione già consegnata dal contribuente, il termine per tale integrazione è di 7 giorni dalla richiesta. A tal riguardo, la Circolare precisa, seppure a titolo esemplificativo, che tra le informazioni in parola rientrano i Masterfile riguardanti altre divisioni qualora l'entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione in cui opera (analoga previsione riguarda l'ipotesi di Masterfile relativi ad altre linee di attività in caso di presentazione del Masterfile predisposto dal soggetto controllante).

Contributo:

Sarebbe opportuno chiarire la portata del concetto di "divisione", eventualmente ricorrendo anche ad esemplificazioni.

Si osserva, poi, che il termine di 7 giorni per la consegna di informazioni integrative o supplementari in caso di richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria sia particolarmente ristretto, soprattutto con riferimento all'onere per il contribuente di recuperare eventuali ulteriori Masterfile riferibili ad altre divisioni.

Sarebbe, inoltre, opportuno precisare che il suddetto termine si riferisce a giorni “lavorativi” e non di calendario.

Finalità:

Il presente contributo intende garantire una reale applicazione pratica all’intento semplificatorio della previsione per cui è possibile presentare il Masterfile per la sola divisione in cui opera l’entità locale.

Paragrafi del documento interessati:

4 Contenuto del Masterfile

Osservazione:

La Circolare, richiamando quanto previsto nel Provvedimento, prevede che, con riferimento alla “struttura operativa” e alla “catena di valore”, occorre fornire, anche sotto forma di schede illustrative e diagrammi di sintesi, una breve analisi funzionale che descriva i principali contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore, vale a dire le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni strumentali utilizzati.

Occorre osservare, tuttavia, che, soprattutto per i gruppi multinazionali di grandi dimensioni, effettuare un’analisi funzionale puntuale per ciascuna società costituirebbe un aggravio non trascurabile nell’operatività, ancora più laddove le società siano organizzate per linee di attività.

Inoltre, non risulta chiaro se la richiesta relativa al contributo delle singole entità alla creazione del valore sia limitata alla sola analisi funzionale delle suddette entità o anche al loro contributo in termini di indicatori economici.

Contributo:

Si potrebbe prevedere che, per i gruppi multinazionali con una organizzazione interna strutturata per attività/linee di business, l’analisi funzionale possa, a sua volta, essere strutturata per attività/ linee di business.

Occorrerebbe, poi, chiarire se sia necessario riportare soltanto l’analisi funzionale delle singole entità o anche i relativi contributi economici.

Finalità:

L'intervento suggerito è finalizzato a garantire una semplificazione dell'operatività in fase di predisposizione documentale.

Paragrafi del documento interessati:

4 Contenuto del Masterfile

Osservazione:

Con riferimento al contenuto del Masterfile, il Provvedimento contempla, tra gli altri, i beni immateriali e gli accordi relativi a beni immateriali.

A tal proposito, la Circolare precisa quali informazioni occorre inserire nel Masterfile; in particolare – come già disposto nel Provvedimento – la Circolare prevede che il Masterfile debba contenere “un elenco dei beni immateriali o dei gruppi di beni immateriali detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni e dei soggetti che hanno la titolarità giuridica dei beni immateriali rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento”.

Non viene prevista, ad esempio, alcuna soglia di materialità per i beni immateriali da indicare.

Il contribuente è poi tenuto ad elencare e descrivere, tra gli altri, gli accordi relativi ai beni immateriali “identificando le imprese associate tra cui gli stessi sono stati stipulati”. Sembrerebbe, dunque, che rilevino, ai fini in esame, soltanto gli accordi relativi a beni immateriali conclusi tra entità appartenenti al gruppo multinazionale e non anche quelli stipulati con soggetti terzi. Tuttavia, diversamente da quanto previsto, ad esempio, per la sezione sugli accordi per le prestazioni di servizi o sulle attività finanziarie, con riferimento ai beni immateriali mancano riferimenti espliciti alla natura “infragrupo” dei relativi accordi.

Contributo:

La Circolare potrebbe prevedere espressamente che l'elenco dei beni immateriali debba includere soltanto quei beni che, ad esempio, superano una determinata soglia di fatturato.

Potrebbe, poi, essere chiarito che gli accordi sui beni immateriali rilevanti ai fini degli oneri documentali sono esclusivamente quelli conclusi tra le entità appartenenti al medesimo gruppo.

Finalità:

La mancanza di una soglia di materialità per l'elencazione dei beni immateriali potrebbe aggravare eccessivamente l'onere documentale per quei gruppi multinazionali che, ad esempio, svolgono un elevato volume di attività di ricerca e sviluppo.

Inoltre, l'espressa previsione della rilevanza dei soli accordi infragruppo sui beni immateriali potrebbe evitare interpretazioni difformi sul punto.

Paragrafi del documento interessati:

4 Contenuto del Masterfile

Osservazione:

Un ulteriore set informativo da includere nel Masterfile riguarda gli accordi relativi alle operazioni finanziarie, per cui il Provvedimento richiede un elenco e una breve descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (APA) e dei ruling preventivi transfrontalieri sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo, per singolo Stato, oggetto, contenuti e periodo di validità.

Sul punto sembrerebbe che l'obbligo informativo in questione potrebbe essere soddisfatto riportando un elenco sintetico degli APA, con l'indicazione dello Stato, dell'oggetto e del periodo di validità, quantomeno con riferimento ai Paesi dell'Unione Europea, alla luce della Direttiva 2011/16/UE, come modificata dalla Direttiva 2015/2376.

Occorre evidenziare, inoltre, che la Circolare non precisa se il riferimento vada inteso soltanto agli accordi unilaterali (come, del resto, previsto dalle Linee Guida OCSE) o se, invece, sia necessario fornire anche le informazioni relative agli APA bilaterali e multilaterali.

Contributo:

La Circolare potrebbe specificare che il requisito informativo riguardante gli APA relativi a Paesi dell'Unione Europea sia soddisfatto anche in presenza di un elenco sintetico di tali accordi, con l'indicazione dello Stato, dell'oggetto e del periodo di validità.

Si ritiene altresì che, in linea con quanto previsto dalle Linee Guida OCSE, la Circolare dovrebbe precisare che le informazioni richieste riguardano soltanto gli APA unilaterali e non anche quelli bilaterali o multilaterali.

Finalità:

Il suggerimento sopra indicato mira a garantire la coerenza delle istruzioni interne con le Linee Guida OCSE e a evitare richieste di informazioni, spesso di non facile reperimento, laddove l'Amministrazione finanziaria sia in grado di ottenerle in autonomia.

3. DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

Osservazione:

Il paragrafo in oggetto precisa che la Documentazione Nazionale deve contenere, innanzitutto, una illustrazione generale dell'entità locale, poi una descrizione dettagliata della struttura operativa, delle attività e della strategia imprenditoriale perseguita dall'entità locale.

Con riferimento alla struttura operativa, viene richiesto l'organigramma e l'indicazione del nominativo degli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare, sia sotto il profilo gerarchico che funzionale, e il Paese in cui sono ubicati gli uffici principali di detti individui.

Contributo:

Sarebbe opportuno chiarire il dettaglio del livello di informazioni desumibili dall'organigramma; ad esempio, sembrerebbe ragionevole limitare l'indicazione ai responsabili di funzione con le rispettive prime linee di riporto gerarchico. Sarebbe, poi, utile specificare la data alla quale tali informazioni debbono far riferimento (ad esempio, alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto della Documentazione Nazionale).

Finalità:

In tal modo si intende garantire una migliore identificazione delle informazioni richieste in merito alla struttura operativa dell'entità locale, evitando di gravare il contribuente dell'onere di reperire ulteriori informazioni non necessarie ai fini in esame.

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

Osservazione:

Nel commentare il par. 2.1.1 del Provvedimento con specifico riferimento all'ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti, la Circolare prevede, per i soli "interessi" e "royalties"

l'indicazione degli importi pagati/incassati, esplicitando che si debba fare riferimento effettivamente al fenomeno finanziario/monetario, a cui viene connessa la verifica circa la debenza delle ritenute convenzionali. Mentre per gli altri componenti economici intercompany si fa riferimento alla concorrenza al reddito (principio di competenza economica). Ci si chiede se tale differenziazione possa essere foriera di difficoltà, non solo nella ricerca della documentazione amministrativa e dei riscontri contabili (dal conto economico, si passa ai flussi finanziari e di tesoreria neanche immediatamente riscontrabili con i dati di bilancio), ma anche, se non soprattutto, sulle richieste riconciliazioni con i dati economici di bilancio che hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa.

Contributo:

Sarebbe auspicabile avviare una riflessione in ordine alla necessità di mantenere anche per le componenti "interessi" e "royalties" il riferimento ai dati economici, interpretando in questo senso la dizione letterale del provvedimento per evidenti ragioni sistematiche.

In tale ottica, sarebbe opportuno confermare che soltanto gli importi che hanno avuto impatto a conto economico nell'esercizio di competenza (debitamente riconciliati con i dati riportati nel prospetto del modello dichiarativo Redditi) debbono essere oggetto di analisi economica e funzionale ai fini in esame.

Al fine di evitare una duplicazione di adempimenti rispetto a quanto già indicato nel modello dichiarativo 770, inoltre, il riferimento agli importi pagati per cassa andrebbe inteso come riferito soltanto alle operazioni passive poste in essere per ciascuna giurisdizione e, cumulativamente, per ogni beneficiario (evitando, così, riferimenti a singoli contratti/transazioni oggetto di analisi nei documenti relativi ad altre annualità). In alternativa, si potrebbero indicare soltanto gli importi pagati relativi alle transazioni riportate per competenza nella Documentazione Nazionale.

Laddove la verifica dovesse portare ad una rideterminazione dei valori, sarebbe opportuno poi specificare che gli incaricati del controllo devono, altresì, riscontrare, ed eventualmente contestare o segnalare (se il pagamento è avvenuto in esercizio diverso), il recupero delle (maggiori) ritenute corrispondenti.

Finalità:

Con il presente contributo si mira a fornire istruzioni coerenti tra i diversi componenti economici infragruppo.

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

Osservazione:

Conformemente al paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE, la Circolare specifica che per operazione (o categoria omogenea di operazioni) non marginale si deve intendere un'operazione (attiva o passiva) il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale dei componenti (positivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento".

Contributo:

In primo luogo, sarebbe utile chiarire ulteriormente cosa si intende per "operazione" e "categoria omogenea". In particolare, ci si chiede se gli addebiti infragruppo da parte di uno stesso fornitore possano qualificarsi singolarmente come "operazione" o se, ad esempio, rientrino tutti nella medesima "categoria omogenea", anche laddove si tratti di servizi di diversa natura.

Con riferimento, poi, alla identificazione delle operazioni marginali, il metodo individuato sembra segregare, ai fini della determinazione della marginalità, ricavi e costi in base alla natura (attiva o passiva) dell'operazione; in tal modo, tuttavia, anche ipotesi di operazioni (attive o passive) di importo molto basso potrebbero non essere considerate "marginali" ai fini in esame.

Una possibile soluzione potrebbe consistere nell'individuazione di un doppio limite; ad esempio, si potrebbe stabilire una percentuale minima (es. 5%) di incidenza dei costi/ricavi intercompany rispetto al totale dei costi/ricavi. In tal modo si eviterebbe di gravare di oneri eccessivi le imprese, escludendo a monte la rilevanza di operazioni di valore non rilevante.

Finalità:

Il contributo mira a semplificare, per le imprese, la procedura di identificazione delle operazioni marginali escludendo quelle a cui è attribuito un valore particolarmente basso di rilevanza.

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

Osservazione:

Con riferimento al metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni, la Circolare specifica che devono essere forniti elementi informativi riguardanti il metodo prescelto ex articolo 4 del Decreto.

Più in dettaglio, tra gli altri, il contribuente deve rappresentare l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato, in applicazione del metodo più appropriato. Nel caso in cui il contribuente utilizzi strumenti statistici finalizzati a minimizzare errori derivanti da difetti di comparabilità non eliminabili o altresì rettificabili, occorre illustrare le ragioni della scelta di tali strumenti con particolare riferimento al posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo.

A tal riguardo, si osserva che la possibilità per il contribuente, in presenza di operazioni non controllate parimenti comparabili all'operazione controllata, di posizionarsi all'interno del range dei valori di mercato individuati per definire il prezzo o il margine applicabile alla transazione, è già definito nelle Linee Guida OCSE, al paragrafo A.7.2 "*Selecting the most appropriate point in the range*" ("*3.60 If the relevant condition of the controlled transaction (e.g. price or margin) is within the arm's length range, no adjustment should be made*"). Tale principio è stato ripreso anche dall'art. 6 del Decreto, ove si fa riferimento all'intervallo dei valori per confermare il principio di libera concorrenza.

La Circolare, poi, chiarisce che "nel sottoparagrafo riguardante le assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto, il contribuente deve fornire un quadro sintetico delle principali assunzioni adottate a base dell'applicazione del metodo scelto per determinare i prezzi di trasferimento, con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse".

Contributo:

Sul punto, si chiede di specificare se lo studio di *benchmarking* può essere redatto con una cadenza prestabilita e se l'aggiornamento annuale dei dati per l'intervallo di valori di libera concorrenza di competenza possa essere effettuato con la procedura del *roll-forward* (mantenendo, dunque, invariati i criteri di selezione e gli aggiustamenti effettuati rispetto ad uno studio originale e aggiornando solo i dati finanziari su base annuale).

Per quanto riguarda l'illustrazione delle ragioni circa il posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo, questa potrebbe essere richiesta solo qualora le operazioni non controllate non risultino parimenti comparabili all'operazione controllata.

Con riferimento, poi, alle assunzioni critiche (*critical assumptions*), tale locuzione è normalmente utilizzata per gli accordi preventivi e individua le ipotesi e circostanze su cui si fonda l'accordo, il venir meno delle quali può determinare una modifica o risoluzione del

medesimo. Il suo utilizzo nel contesto degli oneri documentali, che diversamente documenta situazioni cristallizzate in un esercizio chiuso, non appare molto chiaro.

Sarebbe opportuno limitare la richiesta di un quadro sintetico delle assunzioni critiche solo in caso di utilizzo di metodi valutativi finalizzati alla determinazione del valore arm's length degli intangibili.

Qualora il quadro delle assunzioni critiche dovesse riguardare anche i criteri di applicazione di metodi standard, dovrebbe comunque essere indicato chiaramente nella Circolare quali siano le assunzioni da prendere in considerazione nell'applicazione del metodo scelto.

Per la finalità degli oneri documentali, inoltre, ci si interroga circa l'opportunità di indicare gli effetti derivanti dal modificarsi delle assunzioni – richiesta che risulterebbe coerente nell'ambito di un accordo preventivo.

Si segnala altresì che le assunzioni addotte nell'applicazione del metodo dovrebbero essere già descritte nei paragrafi precedenti (punto 2.1.3), in particolare laddove si giustifica l'applicazione di un determinato metodo al caso specifico. Non è chiaro, pertanto, se occorre inserire informazioni aggiuntive o se si tratta semplicemente di riepilogare in un quadro sintetico quanto già affermato nella scelta del metodo.

Finalità:

Il suggerimento di cui sopra è volto a consentire l'adozione di metodologie di studio che, da una parte, potrebbero rendere meno onerosa la predisposizione della documentazione per le imprese e, dall'altra, garantirebbero comunque all'Amministrazione finanziaria di ottenere le informazioni richieste dalla normativa.

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

11 Valutazione della documentazione idonea

Osservazione:

La Documentazione Nazionale deve essere corredata da prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati economici e gli indicatori finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio o il rendiconto economico e patrimoniale dell'entità locale o con altra documentazione equivalente.

In merito, la Circolare precisa che tale richiesta di informativa e riconciliazione si riferisce ai dati contabili rilevati nella contabilità generale oppure, se più appropriato per il contribuente, ai dati rilevati dalla contabilità analitica o industriale, purché il contribuente fornisca – in questo ultimo caso – anche una riconciliazione dei dati complessivamente riscontrabili in contabilità con i dati complessivamente indicati nel bilancio di esercizio (o rendiconto economico e patrimoniale).

Occorre segnalare, che, laddove fosse confermato il criterio di cassa per talune componenti, la relativa riconciliazione potrebbe richiedere l'esame di ulteriore documentazione rispetto ai bilanci locali (ad esempio, report vendite). Analoghe considerazioni potrebbero valere nel caso di transazioni di finanziamento.

Contributo:

Considerata la complessità della riconciliazione tra contabilità analitica/industriale e bilancio di esercizio, si chiede di prevedere che, laddove non sia possibile una riconciliazione puntuale, il contribuente possa fornire chiarimenti sulle cause che l'hanno determinata, senza che ciò comporti l'automatico decadimento del regime premiale.

Sarebbe opportuno chiarire che, per la redazione della Documentazione Nazionale e, quindi, per l'idoneità, è sufficiente una riconciliazione anche su dati aggregati intermedi di bilancio (ad esempio, risultato operativo della gestione caratteristica). Eventuali dati di dettaglio, se necessari, potrebbero essere esibiti in sede di controllo.

Potrebbe essere altrettanto utile, in ottica di riduzione degli oneri amministrativi, chiarire che la presenza di riconciliazioni complessive non dettagliate o di riconciliazioni che presentino scostamenti poco significativi con i valori di bilancio, non inficiano l'idoneità, essendo riferite all'applicazione del metodo. A tal riguardo, si potrebbe specificare al paragrafo 11 della Circolare che una tale casistica rientra tra le ipotesi di omissioni o inesattezze parziali che non pregiudicano l'applicazione dell'esimente sanzionatoria.

Inoltre, sarebbe utile prevedere l'esclusione dell'apposizione della marca temporale quantomeno per le informazioni finanziarie, considerato che, per loro natura, la data certa di tali elementi è dimostrabile attraverso i sistemi aziendali o altre fonti interne.

Ulteriormente, la Circolare dovrebbe chiarire se, in caso di transazioni per cui trovi applicazione il metodo del "costo maggiorato" (con analisi di benchmark a supporto del mark up applicato), nella riconciliazione finanziaria richiesta occorra riportare o meno il dettaglio del calcolo della base costi estratto dalla contabilità e, eventualmente, anche quello del soggetto estero in caso di operazioni passive.

Infine, occorrerebbe precisare la tipologia di riconciliazione attesa qualora le transazioni infragruppo, pur di ammontare rilevante in valore assoluto, rappresentino una percentuale del totale di costi/ricavi non rilevante.

Finalità:

La riduzione degli oneri amministrativi auspicata snellirebbe in parte il processo di formazione della Documentazione Nazionale senza, tuttavia, intralciare eventuali verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Paragrafi del documento interessati:

5 Contenuto della Documentazione Nazionale

11 Valutazione della documentazione idonea

Osservazione:

Il paragrafo 5 della Circolare richiede di allegare alla Documentazione Nazionale una copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa residente o stabilita nel territorio dello Stato non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo descritte.

Nel caso di apposizione di una clausola di riservatezza, la circolare chiarisce che è possibile fornire un prospetto contenente vari elementi informativi, tra cui la tipologia dell'accordo, l'oggetto dell'accordo, i metodi e i criteri di determinazione del valore di libera concorrenza delle operazioni.

Contributo:

Si chiede di specificare cosa si intenda per "comunque collegati": sarebbe opportuno un chiarimento in senso non estensivo, dato l'elevato livello informativo richiesto e l'indisponibilità di dette informazioni da parte del contribuente che non sia già parte di tali accordi, limitandone la portata ai casi in cui tali accordi o ruling abbiano un effetto sui prezzi praticati nelle operazioni infragruppo con il contribuente.

Si chiede di poter inserire delle esemplificazioni in relazione ai termini "tipologia dell'accordo", "oggetto dell'accordo", "metodi e i criteri di determinazione del valore di libera concorrenza delle operazioni", dal momento che tali elementi sono solitamente soggetti a clausola di riservatezza con le amministrazioni estere qualora l'impresa non sia parte dell'accordo.

Finalità:

Un maggiore livello di dettaglio in merito ai documenti da allegare potrebbe contemperare le difficoltà cui l'entità locale potrebbe incorrere nel reperimento di tali informazioni.

Paragrafi del documento interessati:

7 Documentazione idonea per le piccole e medie imprese

Osservazione:

Al fine di rendere meno gravoso l'accesso al regime premiale per le piccole e medie imprese, il Provvedimento prevede che tali soggetti hanno la facoltà di non aggiornare annualmente, a determinate condizioni, alcuni dati dell'analisi di comparabilità. In particolare, le piccole e medie imprese sono quelle che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a cinquanta milioni di euro per il periodo di imposta cui si riferisce la documentazione sui prezzi di trasferimento.

Contributo:

Sarebbe opportuno riferire il suddetto limite dei cinquanta milioni di euro di fatturato alla singola legal entity. La attuale previsione penalizza, infatti, i gruppi di imprese, gravandoli di un onere di aggiornamento dei dati della dell'analisi di comparabilità particolarmente oneroso.

Finalità:

In tal modo si garantirebbe una reale efficacia alla previsione semplificatoria applicabile alle piccole e medie imprese.

4. ADEMPIMENTI FORMALI**Paragrafi del documento interessati:**

8.1 Forma del Masterfile e della Documentazione Nazionale

Osservazione:

Il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Contributo:

Sarebbe opportuno specificare se la marca temporale debba essere apposta su ogni singola pagina del Masterfile e della Documentazione Nazionale, allegati compresi.

Una siffatta impostazione, si segnala, renderebbe gravosa l'apposizione della firma dei legali rappresentanti, o delegati, in considerazione del volume della rispettiva documentazione.

Finalità:

Si intende evitare un eccessivo aggravio per i contribuenti, evitando ulteriori adempimenti formali la cui assenza non dovrebbe inficiare l'idoneità della documentazione.

5. COMUNICAZIONE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

Paragrafi del documento interessati:

9 Comunicazione del possesso della documentazione idonea

Osservazione:

Riprendendo il dettato normativo, l'esimente sanzionatoria si applica solo se il contribuente che detiene la documentazione ne dà apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità e i termini previsti dal Provvedimento.

Il paragrafo 6.1, seconda parte, del Provvedimento prevede, a certe condizioni, la possibilità per il contribuente che presenti la dichiarazione integrativa ex articolo 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 di modificare la documentazione prevista dall'articolo 1, comma 6, e dall'articolo 2, comma 4-ter del D. Lgs. n. 471/1997.

Contributo:

Ci si chiede se, nell'ipotesi in cui il contribuente presenti la dichiarazione integrativa "a sfavore" e contestualmente integri o modifichi la documentazione di *transfer pricing* – laddove ammesso in base ai chiarimenti della Circolare – questi debba altresì versare le sanzioni amministrative (pur ridotte ex articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997) o possa, invece,

godere degli effetti premiali anche sull'importo integrato ove la documentazione risulti "idonea" al controllo successivo.

La seconda interpretazione sembrerebbe più coerente con il paragrafo 6.1 del Provvedimento ove si fa riferimento alla possibilità di integrare o modificare la documentazione, ma non viene prevista l'applicazione delle sanzioni per la maggiore imposta (o il minor credito) risultante dalla dichiarazione integrativa.

Tuttavia, la Circolare, al paragrafo 9, prevede che "nei casi di dichiarazione presentata, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 sopra riportati, si applicano le sanzioni amministrative previste e trova applicazione l'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997".

Si ritiene che, laddove confermata, una tale interpretazione priverebbe di ogni concreta rilevanza l'integrazione o modifica della documentazione relativa al *transfer pricing*, pur prevista dal paragrafo 6.1 del Provvedimento.

Finalità:

Con questo contributo si mira a garantire un'efficacia concreta al meccanismo premiale in esame che, altrimenti, verrebbe privato della sua funzione per il solo fatto di aver presentato una dichiarazione integrativa "a sfavore".