



Il Nuovo set documentale per il Transfer Pricing previsto dal Provvedimento Agenzia Entrate del 23 novembre 2020: i risvolti operativi e le criticità.

Lorenzo Baldanzi

i Webinar

by Directio

WEBINAR > Provvedimento dell' Agenzia Entrate del 23 novembre 2020 in materia di Transfer Pricing

A cura dell'ODCEC di Torino

2 MARZO 2021

Con il Provvedimento n. 360494 del 23 novembre 2020, a distanza di 10 anni dall'ultima *review*, l'Agenzia delle Entrate prosegue il percorso di *align* delle disposizioni nazionali in tema di *transfer pricing* agli *standard* OCSE ed in particolare all'Action 13 del progetto BEPS.

Le nuove regole, che si applicheranno per la prima volta alla documentazione sui prezzi di trasferimento predisposta quest'anno sull'annualità 2020, comporteranno una maggiore complessità delle informazioni da fornire affinché sia possibile beneficiare della *penalty protection*.

Tali regole, a causa anche di una mancata consultazione pubblica preventiva (forse doverosa sulla materia in oggetto) da parte dell'Agenzia, si accompagnano a tutta una serie di criticità interpretative ed operative che emergono dal testo dello stesso Provvedimento.

Nelle slides che seguono si andranno ad elencare alcune delle criticità operative ed elementi di dubbio emersi, proponendo alcuni spunti interpretativi in attesa di chiarimenti ministeriali.

1. Il Mastefile deve essere strutturato secondo l'impostazione formale prevista dal Provvedimento o è sufficiente che, da un punto di vista sostanziale, contenga le informazioni richieste dallo stesso?

2.2 Masterfile

Il *Masterfile* contiene informazioni relative al gruppo multinazionale e **deve** essere articolato nei seguenti capitoli e paragrafi, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre. È consentita la presentazione di più di un *Masterfile*, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento.

- Il paragrafo 2.2 del Provvedimento sembra perentorio (cfr. «deve» sopra sottolineato) nello stabilire l'obbligatorietà del formale rispetto della struttura ivi prevista per la predisposizione del *Masterfile*.
- Il *Masterfile* tuttavia, come ben sa l'Agenzia (che difatti ne ammette la predisposizione in lingua inglese → par. 5.1.1.), è solitamente prodotto dagli enti centrali del gruppo, spesso non situati in Italia; parrebbe francamente immotivata una eventuale imposizione che obblighi tutti i gruppi, con esclusivo riferimento all'Italia, a predisporre il documento in maniera anche formalmente (oltre che sostanzialmente) aderente alla struttura di cui al Provvedimento.
- Condivisibilmente la dottrina propende per l'obbligatorietà (con riferimento al *Masterfile*) del rispetto del Provvedimento solo da un punto di vista contenutistico, e non anche formale.

2. È consentita la predisposizione di più di un *Masterfile* nel caso in cui il gruppo realizzi attività tra loro diverse (c.d. «gruppi conglomerati»): è tuttavia obbligatorio che ciascuna affiliata italiana del gruppo presenti anche i *Masterfile* relativi alle attività del gruppo ad essa estranee?

2.2 Masterfile

Il *Masterfile* contiene informazioni relative al gruppo multinazionale e deve essere articolato nei seguenti capitoli e paragrafi, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre. È consentita la presentazione di più di un *Masterfile*, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento.

- Il dato letterale del già citato paragrafo 2.2 sembrerebbe lasciar intendere che ciascuna affiliata italiana del gruppo debba presentare unicamente il/i *Masterfile* relativo/i alle attività del gruppo che la coinvolgono.
- Tuttavia, in attesa di un chiarimento specifico sul punto da parte dell'Agenzia, pare prudente presentare tutti i *Masterfile* delle varie attività del gruppo (seppur presumibilmente i documenti relativi alle altre attività del gruppo risultino di scarso interesse con riferimento alla verifica dei prezzi di trasferimento applicati dall'affiliata che non opera in tali attività, nonché con contenuti scarsamente apprezzabili da parte del *management* della stessa, che pure è chiamato a validarli con la propria firma).

3. Firma elettronica con marca temporale: la documentazione si considera valida se predisposta successivamente al termine per l'invio della dichiarazione, ad es. in caso di dichiarazione tardiva? Ed in caso di trasmissione anticipata ad esempio per fruire del credito IRES, la documentazione deve essere predisposta comunque entro l'invio della dichiarazione?

5.1.2. 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.

- Il paragrafo 5.1.2 del Provvedimento sembra far riferimento alla data di effettiva trasmissione della dichiarazione dei redditi, e non alla data di scadenza per l'effettuazione dell'adempimento (attualmente prevista per il 30 novembre 2021).
- Da ciò si potrebbe innanzitutto ricavare la conferma della tesi, già ampiamente discussa e sostenuta in dottrina con riferimento al precedente provvedimento del 2010 ed all'obbligo di barratura della casella «possesso documentazione» del rigo RS 106, che nessun dubbio circa la legittimità della documentazione può aversi nell'ipotesi di dichiarazione tardiva nei 90 gg. ed apposizione, entro la data di effettiva trasmissione telematica, della marca temporale.
- Di contro dal tenore letterale della previsione in commento sembra doversi dedurre che, in caso di presentazione anticipata della dichiarazione dei redditi (ad es. per compensare il credito IRES), la marca temporale vada apposta (e dunque la documentazione debba essere predisposta) entro il termine anticipato. Dovrebbe comunque dirsi ammissibile la correttiva nei termini successiva, che integri la precedente dichiarazione con barratura del «possesso documentazione» ed apposizione della marca temporale.

4. Obbligo di allegazione alla Documentazione Nazionale degli APA e dei *ruling* preventivi anche se l'affiliata residente non ne è parte, nel caso in cui tali accordi risultino collegati alle operazioni descritte nella documentazione medesima

ALLEGATO 2 - Copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei *ruling* preventivi transfrontalieri **di cui l'impresa nazionale non è parte,** ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo sopra descritte.

- L'obbligo di allegazione degli APA e dei *ruling* preventivi anche se l'affiliata residente non ne è parte, prevista dal Provvedimento nel caso in cui tali accordi risultino collegati alle operazioni descritte nella documentazione medesima, pare doversi intendere in senso stringente ai fini dell'idoneità della documentazione stessa.
- Da ciò può dedursi la necessità per l'affiliata residente di richiedere al gruppo di appartenenza tale documentazione (se esistente), nelle tempistiche previste per la predisposizione del set documentale TP.

5. La necessità di giustificare il posizionamento all'interno del *range* di *arm's length*

v. intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza [dovrà essere rappresentato l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato nonché le ragioni della scelta del posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo].

- Il sottoparagrafo «V» del paragrafo 2.3. (sopra riportato) pare non allineato con il Decreto MEF del 14 maggio 2018, da cui il Provvedimento scaturisce, in quanto l'art. 6 di tale norma, con una previsione che fu vista con grande favore dai commentatori, aveva statuito che: «... 1. Si considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato ...».
- Non pare giustificata, dunque, la richiesta dell'Agenzia al contribuente di giustificare il proprio posizionamento all'interno del *range* di libero mercato, stante il tenore letterale della norma sopra riportata, quantomeno nella circostanza in cui l'indice si trovi all'interno del *range* interquartilico, riconosciuto dalla prassi internazionale come il vero «risultato» dell'analisi di *benchmark*.

6. Perché viene esteso da 10 a 20 giorni il termine per il contribuente per la consegna della documentazione TP se, con l'apposizione della marca temporale, la documentazione non può essere modificata dal contribuente?

5.2.1. La consegna della documentazione all'Amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro e non oltre **20 giorni** dalla relativa richiesta.

- Non pare avere molto senso la previsione a favore del contribuente di avere 20 giorni di tempo dalla richiesta per la consegna della documentazione TP quando, in considerazione dell'apposizione della marca temporale, tale documentazione non può essere modificata.
- In analogia ai chiarimenti forniti in merito alla documentazione prevista in ambito *patent box*, si potrebbe ritenere che tale previsione sia motivata dal fatto che non su tutti i documenti ed allegazioni previste per la documentazione TP vada apposta la marca temporale (ad esempio potrebbe essere escluso da tale obbligo il set documentale previsto per i servizi a basso valore aggiunto?)

7. È possibile per il contribuente «giustificare» nella documentazione solo alcune delle operazioni soggette al 110, comma 7, del TUIR: l'esimente da sanzioni si applicherà solo su queste.

5.3.7. Resta ferma la facoltà di presentare la documentazione di cui ai punti 2.2 e 2.3 con riguardo a una parte delle operazioni poste in essere. In tal caso la disciplina di all'articolo 1, comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 si applica con esclusivo riguardo alle operazioni descritte e considerate idonee in base ai punti 5.3.3.

- Il paragrafo 5.3.7 del Provvedimento specifica che il contribuente può scegliere quale transazione infragruppo dettagliare nella documentazione (non vige più l'obbligo di «onnicomprensività» della documentazione precedentemente previsto)
- Tale previsione risolve innanzitutto il dilemma della «soglia di materialità»: il contribuente è libero di stabilire un limite (ad es. in termini di ricavi o costi che abbiano impattato il Conto Economico) al di sotto del quale non sottoporre ad analisi le transazioni, posto che sulle transazioni non analizzate non si applicherà l'esimente sanzionatoria.
- Viene inoltre risolto il tema della transazioni che vengano ritenute non sussistenti dal contribuente ma che, a parere dell'Amministrazione, sarebbero dovute esserci (ad es. un flusso di *royalties* non instaurato dal contribuente in caso di utilizzo di un marchio di proprietà italiana da parte di una consociata estera): in tali casi il contribuente non perderà l'esimente sanzionatoria sulle transazioni contenute nella documentazione TP.