

Milano, 12 ottobre 2021

Via e-mail: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Settore Controllo
Direzione Grandi Contribuenti e Internazionale
Agenzia delle Entrate

**Consultazione pubblica sulla bozza di circolare in materia di
documentazione di transfer pricing**

Egregi Signori,

desideriamo innanzitutto ringraziarVi per la possibilità di partecipare alla presente consultazione pubblica che rappresenta un'ulteriore occasione di confronto con il mondo delle imprese e dei relativi consulenti.

Di seguito si formulano alcune osservazioni, per cui si presta il consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate, circa le modifiche apportate alla disciplina della documentazione di *transfer pricing* con riferimento alla bozza di circolare (di seguito, la "Bozza") pubblicata il 20 settembre 2021.

In estrema sintesi, i nostri commenti mirano ad evidenziare alcuni aspetti della Bozza che parrebbero non totalmente coordinati con l'obiettivo previsto dall'art. 8, co. 1, del Decreto Ministeriale del 14 maggio 2018 (il "DM 2018") di allineare le disposizioni domestiche relative alla documentazione di *transfer pricing* alle migliori pratiche internazionali. Sebbene alcuni di tali aspetti riflettano le previsioni del provvedimento del 23 novembre 2020 (il "Provvedimento") e pertanto appaiono non più modificabili (si pensi all'obbligo di firma digitale con marca temporale), altri sono specifici della Bozza e potrebbero quindi essere rivisti.

* * *

PROF. AVV. AUGUSTO FANTOZZI*

AVV. EDOARDO BELLI CONTARINI
DOTT. ALESSANDRO CATAPANO MINOTTI**
DOTT. DANIELE DI PROSPERO**
AVV. FRANCESCO GIULIANI
DOTT. ANDREA MONTANARI**
AVV. LUCIA MONTECAMOZZO**
AVV. ROBERTO TIEGHI

PROF. AVV. ROBERTO ESPOSITO
DOTT. RAFFAELLO FOSSATI**
DOTT. LUCA GASBARRO**
DOTT. VITTORIO GUIDOBONO CAVALCHINI**
AVV. CRISTINA PERITI

AVV. ROBERTO ALTIERI
AVV. EDOARDO BOGGI
AVV. LAURA CARBONI
AVV. GIULIO CHIARIZIA
AVV. DANIELA CUTARELLI
DOTT.SSA DARIA DI GIORGIO**
DOTT. COSIMO EPIFANI**
DOTT. STEFANO FACCHINETTI**
AVV. ROBERTO FIOCCHI
DOTT. FILIPPO FORESTI**
AVV. VALENTINA GUZZANTI, PH. D.
AVV. LEONARDO LAVIOLA
DOTT. LUIGI LOSAVIO**
DOTT. ANTONIO LOTITO**
DOTT. ANDREA MADASCHI**
AVV. MARCO MENOZZI
AVV. FRANCESCO NANETTI, PH. D.
AVV. GIULIA NERI
AVV. ANGELA PIRI, PH. D.
AVV. MARIAPIA PISCITELLI
AVV. FLORIANA REALI
DOTT. NICOLA ROSSETTI**
DOTT.SSA MARIA ELENA SILVESTRI**
DOTT. ROBERTO TRENTAROSSII**

* SOCIO FONDATORE (1940-2019)
** DOTTORE COMMERCIALISTA

Via Sicilia, 66
00187 ROMA
Tel. +39 06 4200611
Fax +39 06 42011976
studiorm@fantozzieassociati.it

Via Privata Maria Teresa, 11
20123 MILANO
Tel. +39 02 7260591
Fax +39 02 72605950
studiomi@fantozzieassociati.it

Via Farini, 2
40124 BOLOGNA
Tel. +39 051 27771
Fax +39 051 277733
studiobo@fantozzieassociati.it

Via Dante da Castiglione, 8
50125 FIRENZE
Tel. +39 055 211215
Fax +39 055 284244
studiolombardi@studiolombardiassociati.com

Tematica: Allineamento alle previsioni OCSE

Paragrafo della circolare: 2 e 3

Osservazione: la Bozza pur facendo riferimento alle *best practices* OCSE appare adottare approcci non perfettamente allineati alle stesse

Contributo: la Bozza correttamente riporta gli obiettivi enunciati al par. 5.5 delle Linee Guida OCSE, tuttavia, il contenuto della stessa appare in alcuni aspetti non totalmente allineato, soprattutto in termini di informazioni e documenti da allegare. Si segnala, in particolare, il par. 5.14 delle Linee Guida il quale prevede che:

"[...] It must be recognised, however, that it would be unduly burdensome and inefficient for transfer pricing documentation to attempt to anticipate all of the information that might possibly be required for a full audit. Accordingly, situations will inevitably arise when tax administrations wish to obtain information not included in the documentation package. Thus, a tax administration's access to information should not be limited to, or by, the documentation package relied on in a transfer pricing risk assessment. Where a jurisdiction requires particular information to be kept for transfer pricing audit purposes, such requirements should balance the tax administration's need for information and the compliance burdens on taxpayers."

Appare pertanto evidente come le previsioni OCSE cerchino di bilanciare gli obblighi a carico del contribuente e le esigenze informative degli organi di controllo. Similmente, la documentazione idonea dovrebbe rappresentare uno strumento di valutazione del rischio (c.d. "*risk assessment*") e non la base per un'accurata attività di controllo (c.d. "*full audit*"). Pertanto, solo laddove gli organi di controllo dovessero ravvisare la necessità di richiedere ulteriori informazioni, queste dovrebbero essere fornite solo in fase di *audit* in base alle specifiche esigenze del singolo caso.

Alla luce di quanto sopra, si chiede che la Bozza sia rivista al fine di limitare la richiesta informativa in sede di documentazione. Si rimanda ai successivi commenti per esemplificazioni e maggiori dettagli a riguardo.

Finalità: fare in modo che il contenuto dell'emananda circolare sia allineato al mandato del DM 2018

* * *

Tematica: Contenuto dei capitoli 1 e 2 della Documentazione Nazionale

Paragrafo della circolare: 5

Osservazione: alcuni aspetti della Bozza andrebbero ulteriormente chiariti o migliorati

Contributo: si ravvisano alcuni temi che potrebbero essere meglio esplicitati o chiariti con riguardo ai capitoli 1 e 2 della Documentazione Nazionale ("DN"). In particolare:

- la Bozza precisa che al par. 1.1 della DN debba essere indicato *“il nominativo degli individui ai quali le funzioni direttive devono riportare”*. A tal proposito, parrebbe più utile indicare il *“ruolo”* che queste persone ricoprono (es. CFO di gruppo) piuttosto che il nominativo in quanto non è inusuale che ci siano modifiche o avvicendamenti in corso d’anno o tra il momento di redazione della documentazione e quello del controllo. Inoltre, andrebbe considerato che non sempre esiste un riporto funzionale verso entità estere, pertanto si potrebbe specificare che tale riporto vada indicato solo qualora rilevante;
- il contenuto del terzo punto dell’elenco di cui a pag. 21 appare poco chiaro. Lo stesso, infatti, sembrerebbe una mera ripetizione di quanto già previsto dal primo (ed eventualmente dal quarto) anche alla luce della struttura del sottoparagrafo 2.1.1 della DN. Qualora lo stesso intenda esplicitare il contenuto della sezione b) di tale sottoparagrafo, sarebbe preferibile unirlo al primo punto dell’elenco in modo da rendere coerente la Bozza con il Provvedimento. Inoltre, sarebbe utile un’esemplificazione del contenuto da inserire in tale sezione;
- il riferimento ai flussi monetari (*i.e.*, pagamenti) per quanto correttamente trasfuso dal testo OCSE, potrebbe generare confusione. È quindi opportuno il chiarimento contenuto nella Bozza laddove richiede di esplicitare i componenti positivi e negativi di reddito. Riteniamo, tuttavia, che la necessità di indicare i flussi di interessi e *royalties* secondo il principio di cassa non possa prescindere dall’indicazione degli importi determinati secondo il principio di competenza. Pertanto, sarebbe preferibile richiedere che siano specificati entrambi gli importi.
- non risulta direttamente comprensibile l’espressione a pag. 23 *“se del caso, dare chiara indicazione delle ragioni di identificazione dell’intervallo di risultati conformi al principio di libera concorrenza”*. In particolare, la stessa potrebbe riferirsi ai criteri di selezione delle transazioni/società comparabili oppure alle ragioni per cui si utilizza un intervallo di valori. Qualora si condividesse la prima interpretazione allora sarebbe preferibile sostituire il termine *“ragioni”* con quello di *“criteri”* mentre qualora si intendesse esprimere il secondo concetto si potrebbe utilizzare una formula più esplicita (es. si potrebbe aggiungere *“rispetto a un singolo valore”*). Con riguardo all’utilizzo di un intervallo di valori si segnala, inoltre, che il passaggio a pag. 24 relativamente al posizionamento più appropriato all’interno di un intervallo non appare coerente con il contenuto dell’art. 6 del DM 2018. Se, infatti, si identificasse un intervallo di valori non tutti ugualmente affidabili e si rendesse necessario applicare degli strumenti statistici per minimizzare i difetti di comparabilità si potrebbe determinare i) un intervallo più ristretto dell’originario (es. intervallo interquartile) che dovrebbe essere considerato quale termine di confronto per gli indicatori finanziari derivanti dalle transazioni infragruppo (e quindi non si applicherebbe il concetto di posizionamento) o ii) un singolo valore (es. mediana) il quale però non dovrebbe essere inteso come posizionamento all’interno dell’intervallo originario (ritenuto non sufficientemente affidabile) ma come singolo parametro per valutare le transazioni infragruppo. Il concetto di posizionamento, invece, sembrerebbe un rimando alla politica di definizione dei prezzi (*ex-ante*) più che ai risultati effettivi (*ex-post*) che sono oggetto di analisi nella documentazione tramite confronto con l’intervallo di valori (o singolo valore) ritenuto più affidabile.

- L'indicazione delle assunzioni critiche pare un aspetto non espressamente richiesto dalle Linee Guida OCSE nei termini specificati dal Provvedimento¹, quindi sarebbe opportuna una maggiore esplicitazione di cosa l'Agenzia delle Entrate si aspetta quale contenuto di tale paragrafo. Vale la pena di ricordare che le assunzioni critiche sono solitamente utilizzate nell'ambito degli accordi preventivi ("APA"), con valenza prospettica, per identificare alcuni elementi posti a fondamento dei risultati raggiunti (es. un determinato profilo funzionale, alcuni aspetti dell'analisi di comparabilità, le modalità di contabilizzazione di alcune voci del conto economico) e tali elementi sono determinati sulla base di un confronto tra contribuente e Amministrazione fiscale. Appare evidente che la DN non rappresenti il frutto di un accordo per il futuro ma semplicemente l'argomentazione da parte del contribuente dell'approccio seguito per la definizione e verifica dei prezzi applicati (come parrebbe desumersi dal tenore del Provvedimento ripreso sullo specifico punto dalla Bozza). Richiedere, quindi, a quest'ultimo di identificare le assunzioni critiche del proprio approccio e di prevedere gli effetti conseguenti alla modifica delle stesse appare, da un lato, una ripetizione di quanto già indicato e, dall'altro, uno sforzo eccessivo nel dover prevedere tutte le possibili conseguenze delle eventuali modifiche. Si ritiene, quindi, che la Bozza possa essere utilmente integrata specificando che il paragrafo debba contenere eventuali assunzioni (ulteriori rispetto a quanto già indicato nei paragrafi precedenti) che hanno un ruolo rilevante nell'analisi e le conseguenze legate al mutamento delle stesse (solo qualora sia possibile prevederne gli effetti con ragionevole sicurezza e senza dover effettuare ulteriori analisi di *benchmark* o altro tipo di simulazioni con modelli complessi quali il metodo Monte Carlo o una *decision tree analysis*). Qualche esemplificazione del contenuto di tale paragrafo sarebbe similmente utile, anche alla luce del fatto che rappresenta una novità rispetto alla precedente disciplina.

Finalità: consentire ai contribuenti di redigere correttamente i capitoli 1 e 2 della DN

* * *

¹ L'Annex II al Chapter V delle Linee Guida OCSE, infatti, richiede "A summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology" ma il posizionamento di tale elemento nell'elenco fornito lascerebbe intendere che tali assunzioni siano quelle utilizzate per l'analisi di benchmark (e quindi dovrebbero essere già descritte nella sezione 2.1.3 b) della DN. Anche il contenuto della sezione C.3.6 dell'Annex II al Chapter IV, sebbene denominata "Critical assumptions" appare non applicabile in quanto si riferisce a transazioni future. In particolare, il par. 43 prevede che "In entering into a MAP APA relating to the arm's length pricing of controlled transactions that have not yet occurred, it is necessary to make certain assumptions about the operational and economic conditions that will affect those transactions when they take place. The taxpayer should describe in the proposal the assumptions on which the ability of the methodology to accurately reflect the arm's length pricing of future transactions is based. Additionally, the taxpayer should explain how the chosen methodology will satisfactorily cope with any changes in those assumptions. The assumptions are defined as "critical" if the actual conditions existing at the time the transactions occur could diverge from those that were assumed to exist, to the extent that the ability of the methodology reliably to reflect arm's length pricing is undermined.". Si comprende, quindi, come il sottoparagrafo 2.1.5. della DN non possa accogliere la descrizione delle assunzioni critiche in chiave prospettica, bensì eventualmente di quelle fatte in fase di definizione dei prezzi ed un commento circa la rispondenza delle stesse alle situazioni effettivamente verificatesi nel corso dell'esercizio analizzato. In tal caso quindi andrebbe specificato, solamente, se sia stato necessario modificare l'approccio inizialmente identificato e le ragioni alla base dello stesso.

Tematica: Contenuto del capitolo 3 della Documentazione Nazionale

Paragrafo della circolare: 5

Osservazione: la Bozza non appare allineata alle *best practices* OCSE in quanto richiede molte informazioni che potrebbero non essere disponibili a livello della singola entità

Contributo: le richieste informative del capitolo 3 della DN appaiono significativamente più ampie di quelle previste dalle Linee Guida OCSE in materia di *Local File*. Come già precisato, le Linee Guida cercano di trovare un equilibrio tra le esigenze degli organi di controllo e la quantità di informazioni che il contribuente deve raccogliere per predisporre la propria documentazione di *transfer pricing*. Tale equilibrio è stato individuato nella diversificazione delle informazioni richieste da *Masterfile* (che riguarda l'intero gruppo) e *Local File* (che invece si riferisce alla singola entità e che normalmente non dispone delle stesse informazioni disponibili a livello di capogruppo), oltre che di *Country-by-Country Report*².

Analizzando l'*Annex II* al *Chapter V* delle Linee Guida OCSE, infatti, si comprende come:

- la richiesta di allegare il bilancio dell'entità locale sia relativo alla sola entità per cui il *Local File* viene predisposto (e non per le controparti estere);
- sulla base di tale premessa, la riconciliazione dei dati utilizzati ai fini delle analisi di *transfer pricing* con quelli del bilancio di esercizio non può che riguardare esclusivamente la medesima entità.

Va, inoltre, precisato che la prima richiesta appare poco rilevante nel contesto italiano stante l'obbligo per tutte le società di capitali di depositare il proprio bilancio presso la camera di commercio. A tale riguardo, la possibilità di indicare il sito web dove è disponibile il bilancio pubblico potrebbe essere utilmente integrata con quella di rimandare al bilancio depositato presso la camera di commercio che, tra l'altro contiene anche la certificazione del revisore indipendente richiesta dalla Bozza.

Appare, invece, incoerente la richiesta di fornire la riconciliazione dei dati delle imprese associate estere con quelli dei relativi bilanci di esercizio che, in linea con quanto previsto in sede OCSE, non sono richiesti in maniera obbligatoria nella documentazione. Secondo la Bozza, tuttavia, gli stessi possono essere richiesti in sede di verifica e rappresenterebbero una condizione per poter accedere all'esimente sanzionatoria. Si ritiene che la necessità di fornire nella documentazione una riconciliazione dei dati economici e su richiesta dei verificatori i bilanci di esercizio delle entità estere a pena di decadenza dal beneficio della *penalty protection* sia oltremodo gravoso per i contribuenti e non trovi riscontro nelle Linee Guida OCSE. L'assenza di tali informazioni, infatti, non deve essere interpretata come mancanza di collaborazione da parte del contribuente, soprattutto quando si tratta di entità

² Le previsioni relative a tale documento, da un lato, sono indicative del fatto che determinate informazioni non siano generalmente disponibili a livello di entità locale e, dall'altro, per i contribuenti che lo predispongono, consentono agli organi di controllo di effettuare un *risk assessment* approfondito in quanto hanno visibilità su tutta una serie di informazioni rilevanti ai fini fiscali suddivise per paese.

locali di gruppi esteri, ma semplicemente come una difficoltà nel reperire tali informazioni che spesso può essere insuperabile.

Le Linee Guida OCSE prevedono, infatti, modalità alternative quali lo scambio di informazioni e i c.d. *joint audits* per consentire alla autorità fiscali di ottenere delle informazioni non disponibili a livello di entità locale. In particolare, il par. 5.15 prevede che:

“It may often be the case that the documents and other information required for a transfer pricing audit will be in the possession of members of the MNE group other than the local affiliate under examination. Often the necessary documents will be located outside the country whose tax administration is conducting the audit. It is therefore important that the tax administration is able to obtain directly or through information sharing, such as exchange of information mechanisms, information that extends beyond the country’s borders.”

Appare, quindi, evidente che secondo le Linee Guida OCSE le informazioni non in diretto possesso della singola entità debbano essere richieste durante la fase di *audit* (e non in maniera automatica in fase di *risk assessment*). Si chiede, pertanto, di eliminare dalla Bozza la richiesta di fornire riconciliazioni e bilanci delle imprese associate estere o, in subordine, di limitarla ai soggetti capogruppo che evidentemente sono nelle condizioni di reperire tali informazioni dalle proprie controllate.

Si segnala, infine, che la segmentazione del conto economico richiesta dalla Bozza potrebbe non essere predisposta dall’impresa associata estera in quanto la stessa non ha interesse a o non è in grado di fornire evidenza della propria profittabilità per fornitore/cliente e/o per prodotto. Si chiede, quindi, qualora si voglia mantenere la richiesta, di limitare la stessa al caso in cui le transazioni verso una singola controparte rappresentino almeno una quota rilevante del fatturato o del totale dei costi di quest’ultima (es. 30%) oppure ad un certo numero di controparti (es. 3 controparti più rilevanti).

Finalità: evitare che il contribuente sia disincentivato alla predisposizione della documentazione per le eccessive richieste di cui al capitolo 3 della DN

* * *

Tematica: Documentazione idonea per le piccole e medie imprese

Paragrafo della circolare: 7

Osservazione: la Bozza sembra limitare eccessivamente l’unica vera semplificazione concessa alle piccole e medie imprese (“PMI”)

Contributo: alla luce della modifica alla definizione di PMI apportata dal Provvedimento, i soggetti rientranti in tale categoria si ridurranno significativamente. In tale contesto, quindi, il perimetro di applicazione dell’agevolazione consistente nella possibilità di utilizzare per un triennio la medesima analisi di *benchmark* subisce una notevole riduzione. Il testo della Bozza lascia, tuttavia, intendere che il contribuente per poter adottare tale semplificazione debba effettuare anche un’approfondita verifica della modifica dei fattori di comparabilità.

Si chiede, in particolare, di rivedere la Bozza laddove si afferma che “*è assolutamente normale che tali fattori subiscano variazioni più o meno rilevanti*”. Se è senz’altro vero che ci possano essere delle modifiche su base annuale, è altresì vero che solo in presenza di eventi eccezionali o riorganizzazioni interne si renda necessario modificare i parametri dell’analisi di *benchmark* che, soprattutto nel caso in cui si utilizzino dati pubblicamente disponibili, scontano dei livelli di approssimazione giustificati dalle limitate informazioni disponibili sui comparabili esterni (si veda il par. 2.74 delle Linee Guida OCSE). Poiché i metodi c.d. reddituali (tipicamente il TNMM) meglio tollerano differenze tra le società confrontate si ritiene che la frase della Bozza limiti eccessivamente l’applicazione di tale semplificazione che, invece, dovrebbe essere generalmente riconosciuta. Pertanto, si suggerisce di collegare le modifiche ai fattori di comparabilità a quelle delle assunzioni critiche, ossia le prime dovrebbero essere talmente rilevanti da richiedere anche una revisione delle assunzioni poste alla base dell’analisi di *benchmark*.

Inoltre, potrebbe essere previsto che, qualora il contribuente decida di avvalersi della facoltà di non aggiornare le analisi di *benchmark*, sia l’Amministrazione finanziaria a dover dimostrare che le eventuali modifiche ai fattori di comparabilità avrebbero richiesto l’aggiornamento delle stesse. Tale sindacato, tuttavia, non dovrebbe avere in ogni caso ricadute sull’applicazione dell’esimente sanzionatoria.

Si chiede, inoltre, di precisare che, non essendo intervenute modifiche sul contenuto della facoltà ma solamente del perimetro di applicazione della stessa, i soggetti che rientrano nel novero delle PMI e hanno effettuato le proprie analisi con riferimento agli esercizi 2018 e 2019 possono utilizzare le medesime anche con riferimento al periodo 2020.

Finalità: dare concreta applicazione alle semplificazioni previste per le PMI

* * *

Tematica: Valenza della documentazione ai fini dell’onere della prova

Paragrafo della circolare: 8.3

Osservazione: la Bozza non esplicita la valenza probatoria della documentazione idonea

Contributo: la Bozza correttamente riporta il concetto già evidenziato dal DM 2018 in merito alla permanenza dell’esimente sanzionatoria qualora l’Amministrazione finanziaria decida di utilizzare un metodo diverso o di applicare il medesimo metodo adottato dal contribuente con modalità differenti. Andrebbe tuttavia specificato che, dato lo spirito del regime degli oneri documentali in parola, sia l’Amministrazione a dover provare la correttezza del proprio approccio e non viceversa il contribuente a dover fornire ulteriori elementi a supporto del proprio operato.

Infatti, secondo consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, grava sul contribuente l’onere di dimostrare la natura di libera concorrenza dei prezzi applicati mentre l’Amministrazione finanziaria può limitarsi a provare l’esistenza di transazioni, tra

imprese collegate, a un prezzo “*apparentemente inferiore*” a quello di libera concorrenza³. Ciò viene fatto discendere dalle regole ordinarie di vicinanza della prova *ex art. 2697 c.c.* e in materia di deduzioni fiscali.

Pur partendo da tali premesse, non appare irragionevole ritenere che un contribuente, il quale abbia predisposto idonea documentazione ai sensi del regime di *penalty protection*, possa supporre di aver adeguatamente assolto al proprio onere probatorio. A tale proposito è necessario rammentare come l’art. 4, co. 6, del DM 2018 affermi che se la scelta del metodo di analisi delle transazioni è effettuata dal contribuente secondo le *best practices* internazionali, così come riassunte nei commi precedenti del medesimo articolo, allora l’Amministrazione finanziaria dovrà adottare il medesimo metodo per le proprie analisi. Tale affermazione (ancorché implicitamente) appare idonea a confermare la tesi secondo cui lo sforzo del contribuente non è suscettibile di essere vanificato da semplici presunzioni, ma deve essere smentito applicando il medesimo approccio utilizzato dal contribuente e circostanziando sia le eventuali inesattezze individuate dagli organi di controllo sia le modifiche apportate dagli stessi, idonee a condurre a conclusioni significativamente diverse da quelle prospettate dal contribuente. Sarebbe, pertanto, necessario chiarire se il termine “*elementi indiziari*”, cui la Corte di Cassazione si appella di sovente per delimitare l’onere probatorio a carico dell’Amministrazione finanziaria abbia la stessa valenza in presenza o meno di documentazione idonea.

Inoltre, qualora si convenisse che la documentazione idonea sposti l’*onus probandi* a carico dell’Amministrazione finanziaria, si dovrebbe precisare che, in presenza di argomenti parimenti circostanziati da entrambe le parti, sussiste una presunzione che le analisi del contribuente siano quelle da considerare maggiormente attendibili. Pertanto, l’Amministrazione finanziaria dovrebbe dimostrare non solo l’applicabilità di un metodo alternativo rispetto a quello selezionato dal contribuente, ma dovrebbe dimostrare che quest’ultimo sia effettivamente errato o comunque meno attendibile.

Finalità: fornire maggior chiarezza in merito agli obblighi dell’Amministrazione finanziaria in caso di rettifiche in materia di prezzi di trasferimento e ai benefici per il contribuente in caso di predisposizione della documentazione idonea

* * *

³ Si veda, ad esempio, C. Cass. Sez. V, sent. 28 giugno 2019, n. 17512, p. 10: “*in materia di transfer pricing, la prova gravante sull’Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l’esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, cui corrisponde l’onere sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., ed in materia di deduzioni fiscali, di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall’art. 9, comma 3, tuir*”. Si vedano anche C. Cass. Sez. V Sent., 06 settembre 2017, n. 20805; C. Cass. Sez. V Sent., 01 aprile 2016, n. 6331; C. Cass. Sez. V Sent., 18 settembre 2015, n. 18392; C. Cass. Sez. V Sent., 16 aprile 2014, n. 8849; C. Cass. Sez. V Sent., 08 maggio 2013, n. 10742; C. Cass. Sez. V Sent., 13 luglio 2012, n. 11949.

Tematica: Dichiarazioni integrative e istituto della remissione *in bonis*

Paragrafo della circolare: 9

Osservazione: le indicazioni fornite dalla Bozza appaiono non allineate allo spirito della disciplina

Contributo: la Bozza illustra le modalità di applicazione dell'istituto della remissione *in bonis* al regime in oggetto senza tuttavia chiarire le ragioni di alcuni aspetti relativi alla concreta applicazione dello stesso. Un dubbio sorge, infatti, con riferimento alla casistica analizzata a pag. 38 dove si chiede di verificare se il contribuente "*abbia applicato o meno la disciplina della remissione in bonis*" al fine di stabilire se la documentazione possa essere o meno modificata. Infatti, ciò che non è chiaro è se sia richiesto al contribuente di:

- aver predisposto una prima versione della documentazione (con tanto di firma digitale e marca temporale) ma non aver ancora inviato la dichiarazione in cui si indica il possesso della stessa e poi di aver predisposto una seconda versione che corregge l'errore o l'omissione connessa ai prezzi di trasferimento per cui si intende effettuare una dichiarazione integrativa c.d. "a sfavore". In tal caso, quindi, sarebbe necessario conservare due versioni della documentazione;
- inviare la dichiarazione integrativa che corregge l'errore o l'omissione entro il termine per la prima dichiarazione dei redditi utile (come indicato a pag. 37). In tal caso, quindi, si tratterebbe di conservare una sola versione della documentazione da completarsi entro un anno dal termine ordinario, con la conseguenza che non sarebbe possibile operare rettifiche dopo tale data;
- soddisfare entrambe le casistiche sopra riportate. Ciò potrebbe anche comportare l'invio di una prima dichiarazione integrativa entro il termine della prima dichiarazione utile per indicare il possesso della documentazione ed una successiva integrativa al fine di correggere l'errore o omissione.

Inoltre, la Bozza non chiarisce neppure le ragioni per cui al contribuente sia negata la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa c.d. "a favore" per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior imponibile. Sotto il profilo logico, non è immediatamente comprensibile questa disparità di trattamento, pertanto, si chiede di esplicitare le ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria ritiene non esercitabile il diritto del contribuente di rivedere a proprio favore la dichiarazione già presentata. Ad esempio, la Bozza potrebbe essere integrata precisando se tale facoltà sia concessa solo alle condizioni di cui all'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973 e quale ruolo abbia nella relativa procedura la documentazione idonea che identifichi le ragioni alla base della rettifica apportata.

Sotto un ulteriore profilo, la Bozza potrebbe prevedere delle tempistiche differenziate per la firma del *Masterfile* rispetto alla DN. Infatti, come è generalmente consentito usufruire della remissione *in bonis* entro il termine della dichiarazione successiva si dovrebbe consentire al contribuente di apporre la marca temporale al solo *Masterfile* entro la medesima scadenza in considerazione del fatto che la predisposizione dello stesso non è sempre sotto il diretto controllo dell'entità locale.

Da ultimo (ma, per certi versi, quale aspetto principale) occorre segnalare che l'applicazione delle sanzioni in sede di ravvedimento appare decisamente contraria allo spirito della disciplina: infatti al contribuente che, nella massima buona fede, correggesse spontaneamente l'errore sarebbero applicate le sanzioni amministrative al contrario di chi, invece, aspettasse che siano gli organi di controllo ad effettuare la rettifica (in ipotesi ovviamente di documentazione ritenuta idonea). Tale previsione rischia di rendere meno appetibili le previsioni di cui all'art. 6 del Provvedimento.

Finalità: favorire l'emersione spontanea delle situazioni di non conformità al principio di libera concorrenza

* * *

Tematica: Valenza della documentazione sui servizi a basso valore aggiunto ai fini dell'inerenza dei costi

Paragrafo della circolare: 10

Osservazione: la Bozza non esplicita la valenza della documentazione sui servizi a basso valore aggiunto ai fini dell'inerenza del costo

Contributo: la Bozza è senz'altro utile per definire le informazioni che il contribuente è tenuto a inserire nella DN per poter adottare l'approccio semplificato, tuttavia si suggerisce di integrare il testo specificando anche che l'adozione di tale approccio consente di evitare eventuali contestazioni circa l'inerenza dei costi sostenuti (che solitamente è oggetto di rilievo ai sensi dell'art. 109 del TUIR). Tale principio è espresso molto chiaramente dalle Linee Guida OCSE al par. 7.55 dove si prevede che:

“While low value-adding intra-group services may provide benefits to all recipients of those services, questions may arise about the extent of the benefits and whether independent parties would have been willing to pay for the service or perform it themselves. Where the MNE group has followed the guidance of the simplified approach the documentation and reporting discussed in Section D.3 below, it should provide sufficient evidence that the benefits test is met given the nature of low value-adding intra-group services. In evaluating the benefits test, tax administrations should consider benefits only by categories of services and not on a specific charge basis. Thus, the taxpayer need only demonstrate that assistance was provided with, for example, payroll processing, rather than being required to specify individual acts undertaken that give rise to the costs charged.”

Appare quindi evidente che il principale vantaggio per il contribuente sia proprio quello di non dover predisporre un'analisi dettagliata dei benefici connessi ai servizi a basso valore aggiunto, che per loro natura forniscono principalmente benefici in modalità “aggregata”.

Inoltre, in linea con i precedenti commenti relativi al capitolo 3 della DN, si chiede di precisare che sia sufficiente per i percettori del servizio allegare il dettaglio della ripartizione dei costi sostenuti dal fornitore mentre non sia richiesta alcuna riconciliazione con il bilancio del medesimo, soprattutto se, come sovente avviene, il fornitore non si limita alla prestazione di servizi a basso valore aggiunto ma svolge anche altre attività.

Da ultimo, poiché non sono rari i casi in cui il conguaglio dei costi (con relativo *mark-up*) avvenga successivamente alla chiusura del bilancio, risulta pressoché impossibile riconciliare le risultanze del singolo bilancio di esercizio con riaddebiti che avvengono a cavallo tra due esercizi. Pertanto, si ritiene che la Bozza possa essere integrata con l'indicazione che sia sufficiente la dimostrazione che il *mark-up* del 5% sia utilizzato come *policy*.

Finalità: evidenziare i vantaggi connessi all'utilizzo della modalità semplificata di documentazione per i servizi a basso valore aggiunto

* * *

Tematica: Valutazione delle omissioni parziali ai fini dell'idoneità della documentazione

Paragrafo della circolare: 11

Osservazione: la Bozza pare discostarsi dalle previsioni del par. 5.3.4. del Provvedimento

Contributo: a pag. 42 viene ripreso il contenuto del par. 5.3.4. del Provvedimento in tema di omissioni parziali, tuttavia da tali concetti vengono fatte discendere delle conseguenze non completamente condivisibili.

Si afferma, infatti, che l'esimente sanzionatoria si applica anche in caso di "omissione parziale degli allegati, indicati nel capitolo 4 della Documentazione Nazionale". A tale proposito, vale la pena di ricordare che nella precedente disciplina entrata in vigore nel 2010 l'integrale omissione degli allegati non era in grado di influire sul giudizio di idoneità della documentazione. Ci si domanda quindi se il testo citato vada inteso nel senso che l'integrale omissione degli allegati rappresenta una omissione parziale oppure che l'esimente sanzionatoria potrebbe applicarsi solamente se almeno una parte degli allegati sia già disponibile in sede di prima condivisione della DN. Riteniamo che la corretta interpretazione sia la prima in quanto, come confermato dal successivo passaggio della stessa Bozza, gli organi di controllo mantengono comunque la facoltà di richiedere documentazione integrativa, tra cui rientrano evidentemente anche gli allegati alla DN. Si raccomanda, quindi, di esplicitare meglio il fatto che la totale assenza degli allegati alla DN rappresenta un caso di omissione parziale.

Tale interpretazione appare maggiormente corretta se si considera che gli accordi infragruppo (Allegato 1 alla DN) rappresentano solamente il punto di partenza per l'analisi di comparabilità (in cui dovrebbero essere comunque sintetizzati) mentre gli accordi preventivi e *ruling* sui prezzi di trasferimento (Allegato 2 alla DN) dovrebbero già essere descritti al par. 5.2 del *Masterfile*. Con riferimento a quest'ultimo punto, preme segnalare che nelle Linee Guida OCSE non si ravvisa la necessità di predisporre già in fase di documentazione traduzioni (come invece previsto a pag. 32 della Bozza)⁴ o prospetti di

⁴ Il par. 5.39 delle Linee Guida OCSE prevede, infatti, che: "[...] Where tax administrations believe that translation of documents is necessary, they should make specific requests for translation and provide sufficient time to make such translation as comfortable a burden as possible."

sintesi in presenza di clausole di riservatezza (come richiesto a pag. 26 della Bozza)⁵. Pertanto, l'Allegato 2 alla DN dovrebbe rappresentare una mera facoltà per il contribuente e non dovrebbero essere richieste informazioni aggiuntive rispetto a quelle già disponibili nel *Masterfile*.

Un ulteriore aspetto che meriterebbe maggiore precisione è relativo alla *“omessa documentazione di operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo”*. Infatti, se l'introduzione di una regola generale in termini di operazioni marginali è da accogliersi favorevolmente, la Bozza a pag. 20 prevede una mera facoltà di *“descrivere”* tali operazioni. Pertanto, si chiede di esplicitare che, anche in assenza di tale descrizione, una eventuale rettifica delle operazioni marginali (anche qualora ad esito della rettifica le stesse risultino non più marginali) non infici l'idoneità della documentazione e consenta quindi di ottenere l'esimente sanzionatoria anche sulla rettifica alle operazioni marginali. Sarebbe utile anche precisare che la descrizione facoltativa delle operazioni marginali sia da intendersi come meramente qualitativa e non richieda alcuna analisi quantitativa. La frase citata di pag. 42, al contrario parla di *“documentazione”* di operazioni marginali e, pertanto, andrebbe coordinata con quanto previsto a pag. 20. Inoltre, andrebbe valutata la possibilità di calcolare la soglia di rilevanza sul valore complessivo delle transazioni infragruppo (e non distintamente per componenti positivi e negativi di reddito) al fine di evitare situazioni dove le due soglie siano molto diverse.

Da ultimo, a pag. 43 sono illustrate le procedure che l'Agenzia delle Entrate deve seguire in caso di divergenze con il contribuente circa l'idoneità della documentazione. A tale proposito, sarebbe utile indicare anche le azioni riservate al contribuente per far valere i propri diritti nelle diverse fasi. In particolare, andrebbe esplicitato il concetto di *“motivatamente non condivisa dal contribuente”* indicando le modalità in cui tale dissenso vada formalizzato, a quale soggetto vada notificato e con quali tempistiche (es. in sede di verifica o successivamente).

Finalità: ampliare l'applicazione del concetto di omissioni parziali e chiarire quali strumenti sono a disposizione del contribuente per ottenere il riconoscimento dell'esimente sanzionatoria in presenza di valutazione di inidoneità della documentazione da parte degli organi di controllo

* * *

Nel rimanere a disposizione per ogni altro chiarimento, è gradita l'occasione per porgerVi i migliori saluti.

Raffaello Fossati

⁵ Il par. 5.45 delle Linee Guida OCSE suggerisce, invece, di fare riferimento a: *“The OECD Guide Keeping It Safe (2012) on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes provides guidance on the rules and practices that must be in place to ensure the confidentiality of tax information exchanged under exchange of information instruments.”*