Spett.le

Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Settore Controllo

Via Giorgione, n. 106

00147 - Roma

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

Milano, 12 ottobre 2021

OGGETTO: Consultazione pubblica sulla bozza di circolare che fornisce chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali.

1. Premessa

LED Taxand desidera innanzitutto ringraziare codesta Spett.le Agenzia delle Entrate per aver sottoposto a consultazione pubblica la bozza di Circolare (di seguito, la "**Bozza di Circolare**") che fornisce chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali.

Riportiamo di seguito alcune osservazioni e proposte, basate principalmente sull'esperienza quotidiana dello Studio rispetto a specifiche tematiche affrontate da codesta Spett.le Agenzia dell'Entrate e allo scopo di apportare un utile contributo circa il contenuto definitivo della Bozza di Circolare.

LED Taxand
Studio Legale Tributario
Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

2. Capitolo 5 della Bozza di Circolare – Contenuto della Documentazione Nazionale

Contenuto della bozza di Circolare

"*Si ritiene che, conformemente al paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE, 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 (passivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento"*".

Osservazioni

Il richiamato passaggio della Bozza di Circolare si propone di circoscrivere il significato della locuzione *"operazione (o categoria omogenea di operazioni) non marginale"* presente nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 360494 del 23 novembre 2020 (di seguito, il "**Provvedimento**"), al paragrafo 2.3, sezione 2 della Documentazione Nazionale.

Il chiarimento fornito da codesta Spett.le Agenzia delle Entrate appare eccessivamente restrittivo rispetto al disposto del Provvedimento nonché non perfettamente allineato rispetto a quanto riportato al menzionato paragrafo 5.32 delle Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali, del 10 luglio 2017 (di seguito, le "**Linee Guida OCSE**") per i motivi nel seguito esposti.

Da un punto di vista strettamente letterale, non si può non osservare come il Provvedimento faccia espresso riferimento ad *"[…] operazioni o categoria omogenea di operazioni infragruppo non marginale rispetto al totale delle operazioni infragruppo […]"*, non lasciando margini di interpretazione rispetto all'elemento da dover prendere in considerazione al fine di categorizzare un'operazione come non marginale; *rectius*, appare evidente come il fattore discriminante ai fini del calcolo della soglia di materialità di una specifica transazione sia il totale delle transazioni infragruppo (inteso come sommatoria delle operazioni attive e passive) in cui l'entità è coinvolta.

Si ritiene opportuno sottolineare che, all'interno della Bozza di Circolare, si fa riferimento sia, in linea con quanto disposto dal Provvedimento, al *"totale delle operazioni infragruppo",* sia al *"totale dei componenti (positivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive)*[1]*".*

[1] Cfr. capitolo 5 della bozza della Circolare in cui viene indicato che per operazione o categoria omogenea di operazioni non marginale deve intendersi un'operazione attiva o passiva il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale dei componenti rispettivamente positivi o negativi indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi.

Ciò contribuisce a creare incertezza circa il valore di riferimento per la valutazione della soglia di materialità di una operazione infragruppo (*i.e.,* 5%) che, in modo del tutto apprezzabile, dovrebbe essere finalizzato a dissipare ogni dubbio rispetto alla corretta identificazione delle operazioni marginali e non.

Per completezza, si richiamano nel seguito i punti rilevanti della Bozza di Circolare in cui si fa esclusivo riferimento al totale delle operazioni infragruppo:

- pagina 20: "*Nei paragrafi riguardanti le singole operazioni non marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo in cui l'entità locale è coinvolta […];*
- pagina 20: "*Resta ferma la facoltà del contribuente di descrivere anche le operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo in cui l'entità locale è coinvolta.*";
- pagina 42 "*Tra le menzionate omissioni parziali può ritenersi compresa anche l'omessa documentazione di operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo […]*".

In aggiunta, il già menzionato paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE, espressamente richiamato nel passaggio della Bozza di Circolare in commento, suggerisce di parametrare la materialità di un'operazione infragruppo "*in relative terms (e.g. transactions not exceeding a percentage of revenue or a percentage of cost measure) or in absolute terms (e.g. transactions not exceeding a certain fixed amount)*".

A parere di chi scrive, il suddetto paragrafo delle Linee Guida OCSE non suggerisce di valutare la materialità di un'operazione sulla base dei ricavi ovvero dei costi infragruppo bensì, in senso lato, di ponderarle sulla base di un indicatore idoneo, a seconda dei casi, di ricavo (*e.g.* fatturato) o di costo (*e.g.* costi della produzione) complessivo.

D'altronde, parametrare le operazioni infragruppo poste in essere dall'entità locale sui ricavi ovvero sui costi infragruppo (rispettivamente, per operazioni attive o passive) potrebbe creare delle distorsioni di trattamento tra contribuenti a seconda dell'attività di *business* dell'entità che opta per la predisposizione della documentazione.

Si pensi al caso, non così remoto, di una società che nell'ambito della propria operatività realizza prevalentemente operazioni passive ed una sola operazione attiva; quest'ultima, nonostante potrebbe essere considerata residuale (sotto la soglia del 5%) rispetto al totale delle transazioni infragruppo, risulterebbe, sulla base dei chiarimenti forniti con la Bozza di Circolare in commento, "non marginale" e dunque (facoltativamente) da analizzare al fine di poter beneficiare dell'esimente sanzionatoria di cui all'articolo 1, comma 6 ed all'articolo 2, comma 4-*ter*, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (c.d. regime di *penalty protection*).

In tale contesto, e per concludere, preme rilevare come l'entità locale verrebbe sottoposta ad un aggravio amministrativo eccessivamente oneroso rispetto alle operazioni infragruppo che hanno dato origine a flussi economici considerati non rilevanti, in contrasto con quanto raccomandato al paragrafo 3.82 dalle Linee Guida OCSE.

Conclusioni

Alla luce delle osservazioni sopra riportate, sarebbe opportuno che il passaggio della Bozza di Circolare in commento venga emendato e conformato rispetto a quanto disposto dal Provvedimento, ancorando la valutazione di materialità di un'operazione al totale delle transazioni infragruppo.

Si consiglia, inoltre, di valutare l'inserimento di una soglia di materialità espressa in valore assoluto, in linea con quanto suggerito dal citato paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE.

3. Capitolo 9 della Bozza di Circolare – Comunicazione del possesso della documentazione

Contenuto della bozza di Circolare

"*Ai fini dell'applicazione della disciplina della remissione in bonis sopra richiamata, si ritiene che il contribuente abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento qualora lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea prevista dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale. Inoltre, la comunicazione deve essere eseguita entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione. In caso di applicazione della disciplina della remissione in bonis, 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 prima dichiarazione utile sopra richiamata*".

Osservazioni

Il Capitolo 9 della Bozza di Circolare fornisce chiarimenti circa i termini e le modalità di comunicazione del possesso della documentazione idonea (*i.e.,* Documentazione Nazionale e Master File) al fine di poter beneficiare del regime di *penalty protection*, delineando tre possibili scenari concretamente percorribili dal contribuente e di seguito brevemente riepilogati sulla base della Nostra comprensione.

Il primo scenario riguarda la possibilità di comunicare il possesso della documentazione idonea con l'invio di una dichiarazione tardiva, entro novanta giorni dal termine ordinario. Tale opzione

risulta percorribile sia nel caso in cui il contribuente presenti per la prima volta la dichiarazione nei novanta giorni sia nel caso in cui, entro il medesimo termine, presenti una dichiarazione correttiva di quella presentata nei termini.

In tale primo scenario, la firma elettronica con marca temporale dovrà essere apposta entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione, ovvero entro la data di presentazione della dichiarazione tardiva o correttiva di quella presentata nel termine ordinario.

Il secondo scenario riguarda la possibilità di comunicare il possesso della documentazione idonea con l'invio di una dichiarazione oltre il termine dei novanta giorni, purché vengano rispettate le condizioni previste dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (*c.d.,* istituto della *remissione in bonis*) a mente del quale, tra l'altro, la comunicazione per la fruizione di benefici fiscali deve essere eseguita entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione.

In tale secondo scenario, la firma elettronica con marca temporale dovrà essere apposta entro la data di presentazione della prima dichiarazione utile come sopra definita.

Il terzo scenario riguarda l'ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 per correggere errori od omissioni relativi al *transfer pricing* e che abbiano comportato l'indicazione di un minore imponibile, di un minore debito d'imposta ovvero di un maggior credito (*c.d.* integrativa a sfavore).

In tale terzo scenario, laddove il contribuente abbia comunicato il possesso della documentazione idonea sia nei termini ordinari che entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario la firma elettronica con marca temporale dovrà essere apposta entro la data di presentazione della suddetta dichiarazione integrativa con possibilità di emendare i contenuti della documentazione.

Viceversa, la mancata comunicazione del possesso della documentazione sia nei termini ordinari che entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, comporta l'impossibilità di effettuare la comunicazione in sede di dichiarazione integrativa, a meno che il contribuente non abbia applicato l'istituto della *remissione in bonis.*

Focalizzando l'attenzione sul secondo scenario, desta qualche perplessità, rispetto alla ricostruzione poc'anzi illustrata, l'inciso per cui "*[…] si ritiene che il contribuente abbia i requisiti sostanziali […] qualora lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea prevista dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale*". La circostanza per la quale non sia stato specificato, nell'inciso anzi riportato, il momento temporale nel quale verificare il requisito sostanziale dell'apposizione della marca temporale, lascia intendere che lo stesso vada constatato alla data di presentazione della prima dichiarazione utile, in linea con una lettura complessiva del passaggio della Bozza di Circolare in commento.

Una lettura alternativa ed eccessivamente restrittiva obbligherebbe immotivatamente il contribuente, in caso di mancata comunicazione entro il termine ordinario ovvero nel maggior termine di novanta giorni, alla conservazione di due *set* documentali dal medesimo contenuto ma firmati in momenti temporali diversi, svuotando di qualsivoglia significato il passaggio della Bozza di Circolare in commento.

Conclusioni

Alla luce delle osservazioni sopra riportate, si auspica che il passaggio della Bozza di Circolare in commento venga emendato/integrato al fine di dissipare ogni dubbio circa la corretta applicazione dell'istituto della *remissione in bonis* nel caso in esame, il quale dovrebbe consentire al contribuente la possibilità di comunicare il possesso della documentazione entro la data di presentazione della prima dichiarazione utile ed, entro il medesimo termine, apporre la firma elettronica con marca temporale.

* * *

Ringraziamo nuovamente per l'opportunità offerta e rimaniamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti,

LED Taxand