MORRI ROSSETTI

Morri Rossetti e Associati

Piazza Eleonora Duse, 2
20122 Milano – Italia
T +39 02 76 07 971
F +39 02 76 07 97 45
p. iva 04110250968
info@MorriRossetti.it
MorriRossetti.it

Milano, 12 ottobre 2021

Spettabile
Agenzia delle entrate

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

Oggetto: PROCEDURA DI CONSULTAZIONE PUBBLICA – BOZZA DI CIRCOLARE E SCHEMA DI PROVVEDIMENTO SULLA C.D. "TP DOC"

La procedura di consultazione pubblica in esame riguarda la bozza/schema di circolare ("**Circolare**") in merito alla documentazione in materia di *transfer pricing* ("**TP Doc**")[1]. Trattasi, come noto, della documentazione predisposta al fine di permettere di verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo all'interno di un gruppo multinazionale ("**Gruppo**"). La TP Doc si compone essenzialmente di due documenti: il c.d. "**Masterfile**" e la c.d. "**Documentazione Nazionale**". Il primo offre una descrizione generale del Gruppo nel suo complesso, fornendo le informazioni concernenti le transazioni infragruppo. Il secondo, invece, descrive nello specifico le operazioni poste in essere dall'entità che opera in Italia. La corretta tenuta della TP Doc permette di beneficiare del regime di esenzione dalle sanzioni (c.d. "***penalty protection***"[2]), in caso di rettifica di *transfer pricing* da parte dell'Agenzia delle entrate ("**Agenzia**").

La TP Doc era inizialmente disciplinata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato in data 29 settembre 2010 ("**Primo Provvedimento**"[3]). Tale disciplina è stata, poi,

[1] Art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della L. 30 luglio 2010, n. 122.
[2] Cfr. artt. 1, c. 6 e 2, c. 4-*ter*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ai sensi dei quali in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, c. 7, del Testo unico delle imposte sui redditi, non si applicano le sanzioni amministrative previste per infedele dichiarazione (dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta, del maggior credito utilizzato o, nel caso di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, dell'importo delle ritenute non versate).
[3] La disciplina sulla documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dal contribuente è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 26 del D.L.31

sostituita dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 23 novembre 2020, n. 360494 ("Nuovo Provvedimento"). Il Nuovo Provvedimento si pone il principale obiettivo di adeguare la normativa italiana in materia di *transfer pricing* agli *standard* OCSE.[4] Le principali novità rispetto al Primo Provvedimento riguardano la struttura formale della TP Doc, le informazioni e i dati richiesti, le tempistiche e la modalità di predisposizione della documentazione stessa.

La Circolare fornisce, per l'appunto, alcuni chiarimenti in merito agli adempimenti previsti dal Nuovo Provvedimento. Si tratta di un documento di estrema rilevanza. Infatti, la chiara definizione dell'ambito applicativo della *penalty protection* permette di risolvere molte delle tematiche applicative più rilevanti della prassi operativa delle imprese con riferimento alla TP Doc.

Nel prosieguo, si riportano alcune nostre osservazioni in merito a determinati profili della Circolare che meriterebbero, a nostro avviso, ulteriori chiarimenti e specificazioni. Al riguardo, si farà riferimento in maniera separata a ciascun paragrafo della Circolare.

Ringraziamo l'Agenzia per la possibilità concessa al nostro Studio di partecipare alla consultazione pubblica in oggetto.

1. PREMESSA

Superamento dei precedenti documenti di prassi (p. 5)

La Circolare chiarisce che le disposizioni attuative della disciplina contenuta nel Nuovo Provvedimento si applicano a partire dal periodo d'imposta 2020 e che, a partire da tale periodo d'imposta, le precedenti indicazioni dell'Agenzia sul tema si intendono superate.

Come evidenziato da alcuni commentatori, occorrerebbe peraltro chiarire se restano valide le indicazioni nella Circolare 21 giugno 2011, n. 28/E. Tale Circolare prevedeva che la disciplina sulla TP Doc deve essere applicata anche nelle ipotesi di imprese associate controllate dalla stessa persona fisica[5].

---

maggio 2010, n. 78, (convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122), al fine di adeguare la normativa italiana «*alle direttive emanate dalla Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento ed ai principi di collaborazione tra contribuenti ed amministrazione finanziaria*». Tale disposizione ha stabilito che detta documentazione sarebbe stata indicata da un «*apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate*».

[4] Si fa riferimento, nello specifico, al Capitolo V delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le Amministrazioni fiscali del luglio del 2017, a seguito delle modifiche introdotte dall'*Action 13* del progetto BEPS in materia di *transfer pricing documentation*.

[5] La questione è in effetti dubbia alla luce della disciplina in tema di TP. In proposito, l'articolo 110, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR") fa soltanto riferimento alle società. Invece, l'art. 2 del D.M. 14 maggio 2018 si riferisce invece in generale. nella nozione di «*imprese*

2. CONTESTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Applicabilità della penalty protection ai sostituti di imposta (p. 7)

Sarebbe opportuna una precisazione in merito all'applicabilità della *penalty protection* anche con riferimento alle sanzioni per omessa effettuazione delle ritenute.

Applicabilità della penalty protection alle contestazioni in tema di inerenza (p. 8)

In alcuni casi, la deducibilità dei costi infragruppo viene contestata dall'Agenzia negando l'inerenza di tali componenti (emblematiche le contestazioni in tema di deducibilità delle *management fees*). Sarebbe opportuno che la Circolare precisasse se la *penalty protection* possa trovare applicazione anche in relazione a tali contestazioni.

Altre ipotesi (p. 9)

Il Nuovo Provvedimento estende l'applicazione della *penalty protection*, in caso di regolare tenuta della TP Doc, anche alle fattispecie indicate negli artt. 152, c. 3, e 168-*ter*, c. 10, del TUIR[6]. La *ratio* di tale estensione risiede nel fatto che i componenti reddituali disciplinati dalle norme in questione sono determinati, ai sensi dell'art. 110, c. 7, del TUIR, del pari alle operazioni infragruppo.

Sulla base di tale ordine di ragionamenti, in via interpretativa, si suggerisce di estendere la *penalty protection* anche ad altre ipotesi in cui i componenti reddituali sono determinati ai sensi dell'art. 110, c. 7, del TUIR.

Si fa riferimento, in particolare, all'ipotesi di trasferimento di sede in uscita *ex* art. 166 del TUIR. Nell'ambito di tali operazioni, come noto, le eventuali plusvalenze si considerano realizzate sulla base dei criteri applicabili in tema di *transfer pricing*[7]. Naturalmente, in dette

---

associate», allo «*stesso soggetto*» che «*partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese*».

[6] L'art. 152, c. 3, del TUIR prevede che «*i componenti di reddito attribuibili alle stabili organizzazioni relativamente alle transazioni e alle operazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene sono determinati ai sensi dell'articolo 110, comma 7*». L'art. 168-*ter*, c. 10, del TUIR stabilisce che in caso di esercizio dell'opzione per il regime di esenzione del reddito delle stabili organizzazioni di imprese residenti (c.d. "*branch exemption*"), «*il reddito della stabile organizzazione va separatamente indicato nella dichiarazione dei redditi dell'impresa e ai fini della sua determinazione valgono i criteri di cui all'articolo 152, anche con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo. Si applicano le disposizioni dell'articolo 26 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*».

[7] Peraltro, l'applicazione della *penalty protection* con riferimento ai redditi riferibili alla stabile organizzazione non è in ogni caso idonea a garantire la mancata applicazione delle sanzioni nemmeno laddove vi sia una stabile organizzazione residua. Si rammenta che, in base alla norma citata, eventuali plusvalenze si considerano

ipotesi, la *penalty protection* presupporrebbe un'analitica descrizione dell'operazione all'interno della TP Doc. Laddove l'Agenzia accogliesse questa interpretazione, sarebbe peraltro utile un'indicazione degli elementi da inserire nella TP Doc con riferimento a tale fattispecie.

Per le medesime ragioni, si suggerisce di valutare il riconoscimento dell'applicabilità della *penalty protection* anche alle componenti reddituali relative ai c.d. "valori di ingresso" in caso di trasferimento di sede in Italia ai sensi dell'art. 166-*bis* del TUIR. In particolare, laddove la presente tesi venisse accolta, la *penalty protection* potrebbe trovare applicazione con riferimento a eventuali recuperi di imponibile il cui ammontare sia influenzato dai predetti valori di ingresso. Si fa riferimento, per esempio:

- alla maggiore plusvalenza di cessione accertata rettificando in diminuzione il c.d. "valore di ingresso" nell'ordinamento italiano del bene ceduto;
- al disconoscimento della deduzione di quote di ammortamento, in conseguenza dell'attribuzione al bene di un minore valore di ingresso;
- laddove ne venisse riconosciuta la rilevanza nell'ordinamento italiano, all'ammontare dei c.d. "attributi fiscali" importati nell'ordinamento italiano, quali, per esempio, perdite pregresse e interessi passivi[8].

Si tratta di ipotesi non contemplate né dalla normativa di riferimento, né dal Nuovo Provvedimento. A ogni modo, l'estensione a tale ipotesi della TP Doc potrebbe agevolare notevolmente la realizzazione di operazioni cruciali per il sistema economico italiano.

3. FINALITÀ E STRUTTURA DEL PROVVEDIMENTO

Nessuna osservazione.

4. CONTENUTO DEL MASTERFILE

Masterfile predisposto dal soggetto controllante estero (p. 15)

La Circolare afferma che la società controllata residente in Italia ha la facoltà di presentare il Masterfile già predisposto dalla propria capogruppo estera, riguardante il Gruppo o la singola divisione in cui l'entità locale opera. Ciò a condizione che tale documento rechi le informazioni previste dallo schema delineato nel Nuovo Provvedimento al paragrafo 2.2. In

realizzate nei limiti in cui non residui in Italia una stabile organizzazione. Anche in caso di stabile organizzazione residua, tuttavia, le plusvalenze realizzate non sono a rigore riferibili alla stabile organizzazione.

[8] La questione non è pacifica. La bozza di circolare in tema di c.d. "CFC" sembra confermare la riportabilità degli attributi fiscali da parte dei soggetti c.d. "CFC" che trasferiscano la loro residenza in Italia. A quanto ci consta, tuttavia, non sussistono chiarimenti in merito alla sorte degli attributi fiscali in caso di trasferimento in Italia di soggetti non "CFC".

caso contrario, «*lo stesso dovrà essere integrato a cura dell'entità locale in una o più appendici*».

Apparirebbe opportuno che la Circolare chiarisse se tale integrazione debba riguardare anche l'ipotesi in cui la divisione in cui opera l'entità locale sia ritenuta "immateriale" per il Gruppo (e, quindi, non coperta nel relativo Masterfile) oppure se non sia necessario effettuare la predetta integrazione.

Beni immateriali (p. 16)

Il Primo Provvedimento prevedeva che il Capitolo 3 del Masterfile, denominato «*Beni immateriali del gruppo multinazionale*», dovesse fornire l'elenco dei beni immateriali (IP) di proprietà del Gruppo. Il Nuovo Provvedimento prevede l'inserimento di ulteriori informazioni, quali la strategia globale del gruppo per lo sviluppo, la proprietà e lo sfruttamento degli IP, gli accordi intercorsi tra le entità consociate (inclusi quelli di ricerca e sviluppo), le politiche di TP adottate in ordine agli IP, nonché le operazioni rilevanti poste in essere dal gruppo stesso nell'esercizio di riferimento.

Con espresso riferimento al paragrafo 3.1 («*Strategie del gruppo*»), sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse il livello di dettaglio richiesto al fine di assicurare l'idoneità del documento. Infatti, la raccolta di informazioni riguardanti la strategia di *business* relativa agli IP rappresenta un adempimento di non semplice realizzazione per gli operatori. Inoltre, in quanto informazioni sensibili, le stesse sono delicate e rischiose da gestire, in termini di segretezza. Per semplicità, con riferimento agli IP, si suggerisce all'Agenzia di indicare, tenendo conto delle predette esigenze di segretezza, un *set* di informazioni minimo in presenza del quale la TP Doc si considera correttamente predisposta.

Attività finanziarie infragruppo (p. 17)

Il Nuovo Provvedimento prevede che nel Capitolo 4 del Masterfile, denominato «*Attività finanziarie infragruppo*», debbano essere indicate le politiche di *transfer pricing* relative alle operazioni finanziarie *intercompany*. Inoltre, occorre fornire alcune informazioni in merito alle attività di finanziamento accentrato (e, quindi, gli eventuali accordi di *cash pooling* tra le società del Gruppo). Infine, devono essere indicate le modalità di finanziamento esterno (con l'indicazione dei principali contratti conclusi con finanziatori terzi indipendenti).

Sarebbe essenziale che la Circolare specificasse, relativamente al paragrafo 4.1 del Masterfile («*Modalità di finanziamento*»), il perimetro dei dati e delle informazioni che devono essere raccolte. In particolare, occorrerebbe chiarire se l'analisi dell'Agenzia ha per oggetto soltanto i contratti stipulati dalla società capogruppo, oppure gli accordi pattuiti da tutte le società rientranti nel perimetro del Gruppo.

5. CONTENUTO DELLA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

Struttura operativa (p. 19)

Il Nuovo Provvedimento prevede al Capitolo 1 della Documentazione Nazionale la descrizione generale dell'entità locale. In particolare, nel paragrafo riferito alla «*Struttura operativa*», viene richiesto al contribuente di indicare l'organigramma e gli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare. Deve altresì essere specificato il Paese in cui sono ubicati gli «*uffici principali*» di detti individui.

In merito, appare necessario che la Circolare specificasse il significato dell'espressione «*uffici principali*».

Soglia di materialità (p. 20)

Il Nuovo Provvedimento prevede che nel Capitolo 2 della Documentazione Nazionale, denominato «*Operazioni infragruppo*» venga descritta «*ogni operazione o categoria omogenea di operazioni infragruppo, non marginale rispetto al totale delle operazioni infragruppo, in cui l'entità è coinvolta*». In base al Nuovo Provvedimento, per operazione «*non marginale*» si intende 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"»*.

Sul punto, occorrerebbero alcuni chiarimenti.

In primo luogo, sarebbe opportuno che la Circolare facesse rientrare tra i componenti positivi e negativi rilevanti tutti i costi sostenuti e i ricavi percepiti dal contribuente, e non solo quelli riguardanti le operazioni infragruppo. Infatti, escludere i costi e i ricavi non collegati a transazioni *intercompany* potrebbe creare una disparità a seconda delle caratteristiche e del diverso ruolo svolto dalla singola società all'interno del Gruppo. Si pensi, per esempio, a una società del Gruppo che esercita l'attività di distribuzione. In tal caso, è ben possibile che la maggior parte delle operazioni diverse da quelle di acquisto dei beni vengano qualificate come operazioni marginali, perché non rilevanti ai fini della misurazione della ridetta soglia di materialità. Viceversa, per un'entità che svolge un diverso ruolo all'interno del Gruppo, le medesime operazioni, se effettuate infragruppo, potrebbero qualificarsi come "non marginali" (e, quindi, oggetto di documentazione).

In secondo luogo, la Circolare potrebbe specificare se un'eventuale segnalazione in TP Doc delle operazioni marginali, pur non obbligatoria, consenta di estendere il beneficio della *penalty protection* anche a queste ultime.

Infine, non vi sono chiarimenti dell'Agenzia in merito al momento in cui si debba misurare la soglia di materialità in commento. Sotto tale ulteriore profilo, quindi, occorrerebbe che la Circolare precisasse se la misurazione in oggetto si debba effettuare al momento di predisposizione della documentazione, oppure al momento dell'eventuale rettifica operata dall'Agenzia.

Informazioni finanziarie (p. 25)

Il Nuovo Provvedimento prevede che al Capitolo 3 della Documentazione Nazionale, denominata «*Informazioni finanziarie*», venga allegata, *inter alia*, la riconciliazione tra i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento e i dati di bilancio.

Sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse alcuni punti.

Innanzitutto, occorrerebbe che la Circolare specificasse il "livello" rispetto al quale tale riconciliazione deve operare. Al riguardo, si potrebbero utilizzare i medesimi principi applicati in materia di *patent box*[9]. In tale ambito, infatti, l'Agenzia ha richiesto che la riconciliazione avvenga a livello di risultato operativo in contabilità analitica/industriale e in bilancio (con conseguente riconoscimento di eventuali differenze c.d. "civilistico-gestionali").

Inoltre, sarebbe opportuno specificare, nell'ipotesi in cui i dati economici trovino una rappresentazione diretta o indiretta nella contabilità analitica o industriale, se il contribuente possa limitarsi a evidenziare la rispondenza dei dati con il risultato di detta contabilità nel suo complesso e, a sua volta, di quest'ultimo risultato con il risultato di bilancio.

6. DOCUMENTAZIONE RELATIVA ALLE STABILI ORGANIZZAZIONI

TP Doc con riferimento alle operazioni effettuate dalle stabili organizzazioni (p. 27)

Il Nuovo Provvedimento prevede l'applicazione della *penalty protection* anche alle stabili organizzazioni in Italia di entità estere. Inoltre, sono ricomprese anche le stabili organizzazioni estere di soggetti residenti in Italia, sia in regime di *branch exemption*, *ex* art. 168-*ter* del TUIR, sia in regime ordinario[10].

[9] Art. 1, co. 37, della L. 23 dicembre 2014, n. 190.

[10] A tal fine, la Circolare precisa che la *penalty protection* trova applicazione anche nelle ipotesi di rettifiche del credito d'imposta corrispondente alle imposte versate sui redditi prodotti da dette stabili organizzazioni nel Paese di stabilimento.

In particolare, la documentazione delle operazioni tra la stabile organizzazione e le altre imprese del Gruppo dovrebbe permettere di fruire della *penalty protection* anche nell'ipotesi di contestazione che comportasse:

- l'attribuzione di un maggior utile alla stabile organizzazione in regime ordinario; ciò sia in relazione al conseguente incremento dell'imponibile della società italiana, oltreché per l'eventuale rideterminazione del credito di imposta per le imposte assolte all'estero dalla stabile organizzazione;
- oppure l'allocazione di parte degli utili della *branch* esente alla casa madre.

Sarebbe opportuno che l'Agenzia confermasse la predetta interpretazione.

7. DOCUMENTAZIONE IDONEA PER LE PICCOLE MEDIE IMPRESE

Soglia di applicazione del beneficio (p. 29)

Il Nuovo Provvedimento stabilisce che le piccole medie imprese hanno la facoltà di non aggiornare annualmente alcuni dati dell'analisi di comparabilità, in presenza di determinate condizioni.

La Circolare specifica che per «*piccole medie imprese*» si intendono le imprese che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a 50 milioni di euro per il periodo d'imposta cui si riferisce la TP Doc. Tuttavia, a differenza del Primo Provvedimento, l'Agenzia ha previsto che «*non rientrano comunque in tale definizione, i soggetti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate da un soggetto non qualificabile come piccola e media impresa*».

Si concorda con l'opinione espressa da alcuni commentatori in merito all'opportunità che l'Agenzia riveda la propria posizione.

Difatti, estendere la verifica del superamento della suddetta soglia anche alle società controllanti riduce drasticamente l'accesso al beneficio in oggetto.

8. FORME, ESTENSIONE E CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

8.1 Forma del Masterfile e della Documentazione Nazionale

Apposizione della firma elettronica con marca temporale entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi (p. 32)

Una delle previsioni più importanti e innovative del Nuovo Provvedimento è l'introduzione dell'obbligo di apporre sul *set* documentale la firma digitale con marca temporale entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Viene, così, richiesto al contribuente di dare evidenza del momento in cui è predisposta la TP Doc, mantenendo l'indicazione

della data di presentazione della dichiarazione dei redditi quale scadenza temporale ultima di redazione. La marca temporale assume, dunque, la funzione di conferire certezza sia in ordine alla data di redazione della documentazione, sia (e soprattutto) in ordine alla sua non modificabilità, dal momento che una volta posta la suddetta firma elettronica con marca temporale, la TP Doc non può più essere oggetto di revisione da parte del contribuente.

Sotto tale punto di vista, la Circolare sembra confermare l'indicazione prevista dal punto 5.3.2, lett. *a)*, del Nuovo Provvedimento. In base a tale previsione, la predisposizione della TP Doc entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi è un requisito necessario per la *penalty protection*.

Si chiede all'Agenzia di riconsiderare la propria posizione.

In primo luogo, tale previsione introduce un adempimento estremamente gravoso per il contribuente, il quale dovrà porre particolare attenzione in sede di prima redazione della TP Doc. Sarà inoltre necessario ottimizzare le procedure interne e accelerare le tempistiche di raccolta dei dati e delle informazioni rilevanti (che nella prassi coinvolge diversi operatori delle entità consociate del Gruppo). Ciò risulta ancora più complesso se si tiene conto che la mole di dati e informazioni da raccogliere è notevolmente aumentata e che alcuni documenti appaiono non immediatamente reperibili.

Inoltre, tale previsione non sembra essere contemplata all'interno delle Linee Guida OCSE. Queste ultime, difatti, confermano semplicemente l'onere dell'impresa di rispondere in maniera tempestiva alla richiesta dell'Agenzia. Non è ivi richiesta alcuna garanzia di immodificabilità della TP Doc, né tantomeno una sua particolare forma di conservazione. In nessun passaggio, poi, si evince che il mancato rispetto di un requisito temporale possa costituire un elemento tale da pregiudicare l'idoneità della documentazione.

Appare, poi, contrario allo spirito stesso della disciplina consentire che un requisito meramente formale (come è quello dell'apposizione della firma digitale con marca temporale) risulti ostativo al riconoscimento, in favore del contribuente, del regime di *penalty protection*. L'unico requisito che dovrebbe rilevare al fine di considerare idoneo il *set* documentale è che la TP Doc medesima sia disponibile all'atto della richiesta dell'Agenzia e che consenta all'Agenzia stessa una verifica agevole del rispetto dell'*arm's lenght principle*.

Per tali motivi, sarebbe opportuno che la Circolare escludesse che requisito in commento possa esonerare l'Agenzia dall'applicare il ridetto regime di esenzione dalle sanzioni.

Si pone, peraltro, il problema di determinare le conseguenze di una eventuale presentazione ai verificatori di una TP Doc non oggetto di tempestiva comunicazione in

dichiarazione. Alcuni commentatori hanno suggerito che, in tal caso, si debba comunque valutare la collaborazione fornita dal contribuente in sede di commisurazione della sanzione. È stato inoltre suggerito che in dette circostanze dovrebbe trovare applicazione la riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 7, c. 4, del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, fino alla metà del minimo.

8.2 Termini di consegna della documentazione

Estensione dei termini di consegna (p. 33)

La Circolare, riprendendo le disposizioni del Nuovo Provvedimento, stabilisce che il contribuente ha a disposizione 20 giorni dalla data della richiesta da parte dell'Agenzia per consegnare la TP Doc. Tale TP Doc, al momento della consegna, deve essere firmata dal legale rappresentante, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale, apposta entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Sul punto, appare opportuno un chiarimento da parte della Circolare. Infatti, l'estensione di tale termine, dai 10 giorni precedentemente previsti, ai 20 giorni previsti dal Nuovo Provvedimento, appare del tutto contraddittoria vista l'immodificabilità della TP Doc una volta apposta la marca temporale.

Secondo alcuni commentatori, la previsione dell'estensione a 20 giorni dei termini per la consegna della documentazione è rivolta esclusivamente all'ipotesi di approccio semplificato per la valorizzazione dei servizi a basso valore aggiunto. Il Nuovo Provvedimento, infatti, al paragrafo 7, nel delineare le regole di predisposizione di tale documentazione "semplificata", infatti, sembra escludere che per quest'ultima sia necessario apporre la marca temporale. Sarebbe opportuno un chiarimento in proposito. Peraltro, laddove invece la Circolare confermasse l'applicabilità del suddetto termine di 20 giorni con riferimento alla generalità delle operazioni, occorrerebbe chiarire se, ed entro quali limiti, è eventualmente possibile integrare o apportare modifiche alla TP Doc inizialmente predisposta.

8.3 Estensione e condizioni di efficacia della documentazione idonea

Nessuna osservazione.

9. COMUNICAZIONE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE

Remissio in bonis (p. 37)

La Circolare prevede espressamente che il contribuente dispone della possibilità di avvalersi dell'istituto della *remissio in bonis* per la comunicazione del possesso della TP Doc, in presenza dei requisiti previsti dall'art. 2, c. 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16[11].

Occorrerebbe chiarire il perimetro applicativo di tale *remissio in bonis*.

Pacificamente, l'istituto in esame trova applicazione laddove il contribuente abbia dimenticato di inserire in dichiarazione il *flag* relativo al possesso di una TP Doc tempestivamente redatta, con apposizione di relativa marca temporale. In tale ipotesi, occorrerebbe chiarire se è necessario apporre una "ulteriore" marca temporale al momento del ricorso alle *remissio in bonis*.

Sarebbe inoltre opportuno che la Circolare confermasse la possibilità di ricorrere alla *remissio in bonis* anche in caso di mancata apposizione *ab origine* della marca temporale. Tale conferma determinerebbe peraltro il superamento delle indicazioni contenute in precedenti documenti di prassi[12].

Dichiarazione integrativa (p. 38)

Alcune precisazioni sarebbero poi opportune in merito alle conseguenze di una eventuale dichiarazione integrativa.

Il primo dubbio attiene all'ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa c.d. "a sfavore", in relazione a una dichiarazione tempestivamente presentata comunicando il possesso della TP Doc. In tal caso, la Circolare ammette la presentazione di una nuova TP Doc, con apposizione di marca temporale, che tenga conto delle correzioni effettuate in dichiarazione. Sarebbe opportuno precisare chiarire che le modifiche apportabili alla TP Doc possano riguardare anche elementi non riferibili alla componente reddituale oggetto di dichiarazione integrativa.

Inoltre, sarebbe altrettanto opportuna una conferma esplicita in merito al fatto che il contribuente che ha modificato la propria TP Doc al momento della presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore possa beneficiare del regime di *penalty protection*. A tale proposito, si ritiene che nella fattispecie in esame si debba escludere il versamento di sanzioni amministrative, pur ridotte *ex* art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997[13].

---

[11] In particolare, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, l'Agenzia 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*".

[12] Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare 28 settembre 2012, n. 38/E e Circolare 29 ottobre 2020, n. 28.

[13] In proposito, il Nuovo Provvedimento stabilisce, al paragrafo 6.1, che "[*i*] *n caso di successiva dichiarazione presentata, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, per correggere errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e*

Il secondo dubbio attiene all'ipotesi in cui il contribuente non abbia indicato in dichiarazione il possesso della TP Doc. Si suggerisce peraltro di chiarire che la mancata comunicazione del possesso della TP Doc può essere sanata anche con la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore (fermo restando quanto sopra evidenziato in tema di *remissio in bonis*).

Andrebbe, infine, confermata la possibilità di modificare la TP Doc in caso di presentazione di dichiarazione integrativa c.d. "a favore".

10. DOCUMENTAZIONE SUI SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

Informazioni sui criteri di ripartizione e sui calcoli (p. 40)

Il Nuovo Provvedimento consente al contribuente di scegliere un approccio semplificato per la valorizzazione dei servizi a basso valore aggiunto. Tale approccio semplificato consente di determinare il valore del servizio aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un *mark up* del 5% dei predetti costi[14].

Per poter fruire del predetto approccio semplificato è necessario predisporre uno specifico *set* documentale, descritto nel paragrafo 7 del Nuovo Provvedimento. Nella descrizione delle operazioni viene previsto che il contribuente indichi, tra le altre informazioni, anche «*i criteri di ripartizione prescelti e le ragioni*» e, nella sezione relativa ai calcoli, «*i calcoli che dimostrino l'applicazione dei criteri di ripartizione*».

Alcuni commentatori hanno rilevato una differenza tra le indicazioni contenute nelle Linee Guida OCSE e la Circolare. Le Linee Guide OCSE, infatti, contemplano le quattro sezioni sui servizi a basso valore aggiunto come un documento autonomo e semplificato. La Circolare, invece, si limita a sostituire il contenuto del paragrafo 2 della Documentazione Nazionale

---

dei prezzi di trasferimento e che abbiano determinato l'indicazione di un minore imponibile o, comunque, di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore credito, la documentazione di cui all'articolo 1 comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 può essere integrata o modificata". Si fa, dunque, espresso riferimento alle disposizioni del D.Lgs. n. 471/1997 che prevedono il regime di esenzione dalle sanzioni. Tuttavia la Circolare precisa altresì che, in tale ipotesi trovano applicazione le disposizioni ordinarie in tema sanzionatorio, compreso il cd. "ravvedimento operoso".

[14] Per "servizi a basso valore aggiunto" si fa riferimento ai servizi di supporto resi all'interno del gruppo multinazionale, i quali devono comunque essere estranei all'attività principale del soggetto che li presta, non devono richiedere l'uso di beni immateriali e non devono comportare l'assunzione o il controllo di rischi significativi da parte del fornitore del servizio. Vengono esclusi da tale categoria una serie di servizi rilevanti quali i servizi di ricerca e sviluppo, quelli di lavorazione e produzione, la vendita, il *marketing*, l'acquisto di materie prime e le transazioni finanziarie.

lasciando invariate (e pertanto necessarie) le altre parti del documento e del Masterfile. Sarebbe al riguardo opportuna una precisazione.

Il contribuente potrebbe in ogni caso decidere di non applicare il sopradescritto approccio semplificato, documentando i servizi a basso valore aggiunto nei modi ordinari. In tale ipotesi, sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse che non è necessario fornire anche le informazioni di cui al ridetto paragrafo 7.

11. VALUTAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

Valutazione di idoneità della TP Doc (p. 41)

Il Nuovo Provvedimento prevede che la *penalty protection* trovi applicazione in tutti i casi in cui al suo interno siano presenti i dati necessari a permettere all'Agenzia di verificare il rispetto, da parte del contribuente, del principio di libera concorrenza.

Peraltro, la *penalty protection* prescinde dal fatto che l'Agenzia non ritenga attendibili le modalità operative, piuttosto che la scelta del metodo o la selezione dei soggetti comparabili. In altre parole, l'eventuale diversità del metodo o, più in generale, del prezzo applicato dal contribuente non è, per ciò solo, sufficiente a consentire all'Agenzia di disconoscere l'idoneità della TP Doc. Le omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi dell'Agenzia, nonché la correttezza degli esiti di tale analisi, non pregiudicano l'applicazione dell'esimente sanzionatoria. Ciò anche nel caso di omissione parziale degli allegati.

Al riguardo, sarebbe opportuno che la Circolare chiarisse che, in ogni caso, il riscontro della non idoneità della TP Doc, con riferimento a singole transazioni, non pregiudica la *penalty protection* con riferimento alle altre transazioni. Ciò ovviamente a condizione che queste ultime siano state documentate correttamente.

Un'altra precisazione importante attiene alle conseguenze di un eventuale disconoscimento della natura di "servizio a basso valore aggiunto" in relazione a operazioni per la quali si sia applicato l'approccio semplificato. Andrebbe al riguardo chiarito se tali operazioni beneficino o meno della *penalty protection*.

Documentazione supplementare o integrativa (p. 42)

Alcune precisazioni sarebbero inoltre opportune in merito alle ipotesi di richiesta di documentazione integrativa e al termine di 7 giorni concesso al contribuente per venire incontro a tale richiesta.

In primo luogo, occorrerebbe specificare se la tempestiva e completa consegna della documentazione integrativa permetta di fruire della *penalty protection* in caso di TP Doc di per sé non correttamente redatta.

In secondo luogo, andrebbe precisato se sia necessario apporre la marca temporale anche in caso di presentazione di dette informazioni supplementari o integrative.

Infine, occorrerebbe precisare che, in caso di mancata consegna della TP Doc entro il suddetto termine di sette giorni, la *penalty protection* venga a cadere solo con riferimento alle eventuali operazioni oggetto della richiesta integrativa.

* *

Si ringrazia nuovamente per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e approfondimento. Eventuali richieste possono essere rivolte ai seguenti indirizzi: stefano.morri@morrirossetti.it; davide.rossetti@morrirossetti.it; francesco.nicolosi@morrirossetti.it; riccardo.cattaneo@morrirossetti.it.

È gradita l'occasione per porgere cordiali saluti.

Morri Rossetti