STUDIO TRIBUTARIO TOGNOLO
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

DOTT. PAOLO TOGNOLO
DOTT. FRANCESCO SPURIO

OF COUNSEL
DOTT. ALBERTO VALENTINI

DOTT. GIANLUCA CICCARELLI
DOTT. MARCO LOVATI
DOTT. ANDREA MILLANI
AVV. GIUSEPPE D'AMICO
DOTT. MARIA TERESA CARABELLI
AVV. ROSA BIANCOLLI
ANA PAULA PAVANELLO DO AMARAL*
DOTT. VINCENZO ZURZOLO**
* ADVOGADA NO BRASIL
**SENIOR ECONOMIST

MILANO 20121- VIA P. PALEOCAPA 1
TEL. +39.02.86.09.88

Milano, 12 ottobre 2021

Spettabile Agenzia delle Entrate

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale

dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

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

Il presente documento riporta le osservazioni dello Studio Tributario Tognolo 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, pubblicata lo scorso 20 settembre 2021 (di seguito, la "**Circolare**") successivamente alla pubblicazione del provvedimento del 23 novembre 2020 prot. n. 2020/360494 (di seguito, il "**Provvedimento**").

***

OSSERVAZIONE 1

- **Tematica**: Accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e ruling preventivi transfrontalieri allegati al Masterfile.
- **Paragrafo della Circolare**: 4 – Contenuto del Masterfile.
- **Osservazione**: La Circolare prevede che "*occorre inoltre allegare un elenco e una breve descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e dei ruling preventivi transfrontalieri sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il*

gruppo opera, descrivendo, per singolo Stato, oggetto, contenuti e periodi di validità", mentre il titolo dell'articolo 5.2 del Provvedimento prevede che siano descritti gli "*Accordi relativi a operazioni finanziarie*".

- **Contributo**: Sarebbe opportuno chiarire, in primo luogo, se il passaggio riportato a pagina 18 della Circolare si riferisca ad accordi relativi a operazioni finanziarie o più in generale a tutte le tipologie di accordi preventivi, a prescindere dalla natura delle operazioni che ne costituiscono l'oggetto. In secondo luogo, sarebbe opportuno chiarire se i summenzionati accordi debbano essere solo descritti, come sembrerebbe intuirsi dalla lettura del Provvedimento, o allegati, come riportato nel testo della Circolare.

- **Finalità**: Fornire maggiore chiarezza sulla rappresentazione degli accordi preventivi all'interno del Masterfile.

OSSERVAZIONE 2

- **Tematica**: Rappresentazione delle stabili organizzazioni all'interno della struttura organizzativa del gruppo.

- **Paragrafo della Circolare**: 4 - Contenuto del Masterfile

- **Osservazione**: Secondo le indicazioni riportate nella Circolare, il Masterfile deve, innanzitutto, descrivere la struttura organizzativa del gruppo, mediante schede illustrative e diagrammi di sintesi atti a rappresentare l'assetto giuridico e partecipativo del gruppo multinazionale e l'ubicazione geografica delle entità locali [...]; nel caso in cui le entità locali del gruppo esercitino le loro attività tramite stabili organizzazioni, occorre indicare anche lo Stato (o gli Stati) presso cui queste ultime sono localizzate.

  Dalla lettura della Circolare non risulta chiaro se nel capitolo introduttivo del Masterfile, relativo alla Struttura organizzativa, sia necessario fornire il dettaglio di:

  a) tutte le stabili organizzazioni del gruppo, i.e. anche nel caso in cui l'entità di appartenenza non sia residente nel territorio dello Stato;

  b) le stabili organizzazioni di entità locali (i.e. residenti nel territorio dello Stato) come da punto 1.1, lettera e) delle Definizioni contenute nel Provvedimento, per entità locale.

- **Contributo**: Al riguardo si ritiene che sia opportuna una precisazione sulla definizione di entità locale e sul relativo uso al singolare o al plurale, al momento non omogeneo, in modo da chiarire l'ambito di analisi in oggetto, riferito alla rappresentazione delle stabili organizzazioni all'interno della Struttura organizzativa del gruppo.

- **Finalità**: Chiarire il contenuto informativo da riportare nella documentazione sui prezzi di trasferimento.

OSSERVAZIONE 3

- **Tematica**: Indicazione dei principali contratti di finanziamento del gruppo con finanziatori indipendenti all'interno della sezione Attività finanziarie infragruppo del Masterfile.

- **Paragrafo della Circolare**: 4 - Contenuto del Masterfile

- **Osservazione**: Secondo le indicazioni riportate nella Circolare, nell'ambito della descrizione delle modalità di finanziamento del gruppo, il contribuente deve fornire indicazione dei "principali" contratti di finanziamento del "gruppo" con finanziatori indipendenti.

  Dalla lettura tanto del Provvedimento quanto della Circolare non risulta chiaro cosa debba intendersi per "principali" in assenza di una indicazione quanti/qualitativa in tal senso.

  Inoltre, meriterebbe un chiarimento l'ambito di analisi per le informazioni richieste, che potrebbe riguardare (con livelli di complessità crescenti per il contribuente):

  a) I contratti stipulati tra la società capogruppo e finanziatori esterni;

  b) I contratti stipulati tra la società capogruppo e/o la società di tesoreria centralizzata e finanziatori esterni;

  c) I contratti stipulati tra la società capogruppo, la società di tesoreria centralizzata e/o le singole società controllate e finanziatori esterni.

  Il reperimento di tali accordi di finanziamento potrebbe, infatti, rivelarsi non tempestivo, e la divulgazione delle relative informazioni potrebbe risultare vincolata da clausole di riservatezza imposte dalle banche finanziatrici.

- **Contributo**: Al riguardo si ritiene che, in sede di pubblicazione della versione definitiva della Circolare, sia opportuno l'inserimento di una soglia quantitativa (i.e. ammontare del finanziamento con finanziatori esterni sul totale delle fonti di finanziamento), al fine di discriminare i contratti "principali", da indicare nell'apposita sezione del Masterfile, e i "contratti residuali".

  Inoltre, analogamente a quanto già previsto per le informazioni relative ad accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, sarebbe opportuno che la Circolare fornisse specifiche indicazioni per i contratti di finanziamento con finanziatori esterni gravati da clausole di riservatezza.

- **Finalità**: Chiarire l'ambito di analisi e il contenuto informativo da riportare nella documentazione sui prezzi di trasferimento.

OSSERVAZIONE 4

- **Tematica**: Riconciliazione dati economici consociate.

- **Paragrafo della Circolare:** 5 – Contenuto della Documentazione Nazionale.

- **Osservazione**: Sulla base delle indicazioni fornite nella Circolare, qualora il metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento più adeguato alle circostanze del caso preveda che

l'impresa associata estera sia scelta come soggetto da sottoporre analisi, è necessario riconciliare gli indicatori finanziari di quest'ultima con il rispettivo bilancio di esercizio.

- **Contributo:** Nel caso di consociate estere con anno fiscale non coincidente con quello della capogruppo italiana, l'indicatore di profitto (PLI) dovrebbe essere calcolato sulla base dell'esercizio più recente della consociata estera sottoposta ad analisi.

- **Finalità:** Chiarire quale periodo d'imposta prendere a riferimento nel caso in cui vi siano periodi d'imposta non omogenei tra le società appartenenti ad un gruppo multinazionale.

OSSERVAZIONE 5

- **Tematica**: APA unilaterali e bilaterali/multilaterali di cui l'entità locale non è parte.

- **Paragrafo della Circolare**: 5 – Contenuto della Documentazione Nazionale.

- **Osservazione**: La Circolare, coerentemente con il Provvedimento, chiede di allegare una copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa residente o stabilita nel territorio dello Stato non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo descritte.

- **Contributo**: La definizione di "collegati" dovrebbe riferirsi ad accordi che abbiano ad oggetto transazioni propedeutiche o successive a quelle riportate in documentazione, senza le quali non sarebbe possibile svolgere l'attività dell'entità locale italiana.

  Considerato, inoltre, che l'entità locale italiana potrebbe non essere a conoscenza dell'esistenza di tali accordi, sarebbe opportuno precisare che la mancata indicazione dei suddetti accordi all'interno della citata documentazione non rappresenta una causa di decadenza dal regime di cui agli artt. 1, comma 6 e 2, comma 4-ter del D.Lgs. 471/1997 (di seguito, il "**regime premiale**").

- **Finalità**: Chiarire quali accordi allegare alla Documentazione Nazionale e le eventuali conseguenze in caso di mancata comunicazione degli accordi sottoscritti da altri soggetti appartenenti al gruppo multinazionale.

OSSERVAZIONE 6

- **Tematica**: Accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

- **Paragrafo della Circolare**: 5 – Contenuto delle Documentazione Nazionale.

- **Osservazione**: La Circolare premette al paragrafo 2 che: "*la disciplina della documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento e la disciplina degli accordi preventivi, sono permeati, seppur in ambiti differenti, dello stesso spirito di collaborazione che deve*

caratterizzare il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti". Tuttavia, il documento di prassi non dispone nulla all'interno del paragrafo 5 in merito alle informazioni da fornire, nel caso in cui sulla transazione sia stato sottoscritto un Accordo preventivo sui prezzi di trasferimento.

- **Contributo**: Sarebbe opportuno prevedere che, nel caso in cui una transazione infragruppo sia stata oggetto di un Accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, sottoscritto con l'Amministrazione italiana, non sia necessario indicare le informazioni previste dall'articolo 2.3 del Provvedimento, ma sia sufficiente riportare gli elementi essenziali dell'Accordo (data di sottoscrizione, numero di protocollo, oggetto dell'accordo e controparti estere interessate).

- **Finalità**: Semplificare la predisposizione della documentazione per quei soggetti che hanno concluso un Accordo preventivo sui prezzi di trasferimento con l'Amministrazione italiana.

OSSERVAZIONE 7

- **Tematica**: Descrizione della struttura operativa dell'entità locale.

- **Paragrafo della Circolare**: 5 - Contenuto della Documentazione Nazionale.

- **Osservazione**: La descrizione della struttura operativa dell'entità locale per la quale si sta predisponendo la Documentazione Nazionale sui prezzi di trasferimento deve essere accompagnata dall'indicazione del nominativo degli individui ai quali le funzioni presenti nella stessa riportano, gerarchicamente e funzionalmente, e del Paese di ubicazione dei loro uffici.

  Nella Circolare non viene, tuttavia, specificato a quale data ed entro quale livello della catena dei riporti debbano fare riferimento i suddetti elementi.

- **Contributo**: Molto spesso all'interno dei gruppi multinazionali accade che nel corso di un medesimo esercizio il ruolo di responsabile di una funzione (soprattutto direttiva) sia ricoperto da soggetti diversi. Conseguentemente, al fine di semplificare per il contribuente la raccolta delle informazioni relative al nominativo e al luogo di ubicazione degli uffici degli individui ai quali le funzioni locali riportano, la Circolare dovrebbe precisare che tali informazioni devono essere fornite con riferimento alla situazione alla data di chiusura dell'esercizio.

  Al fine di evitare al contribuente un eccessivo aggravio del carico di dati da reperire, sarebbe anche opportuno che nella versione definitiva della Circolare venisse chiarito che i suddetti elementi devono essere riportati prendendo in considerazione al massimo il secondo livello della catena dei riporti esteri, rispetto alla funzione locale della controllata italiana.

  Inoltre, specifiche policy interne adottate all'interno di alcuni gruppi multinazionali, vietano di fornire il nominativo dei soggetti ai quali le funzioni locali riportano. Per ovviare a tale situazione, la Circolare potrebbe prevedere anche la possibilità di indicare, in luogo del nome e cognome del singolo individuo, il codice matricola dello stesso.

- **Finalità**: I commenti sopra riportati mirano a chiarire per i contribuenti e per gli organi di verifica dell'Amministrazione finanziaria il contenuto informativo da riportare nella documentazione sui prezzi di trasferimento.

OSSERVAZIONE 8

- **Tematica**: Marginalità delle operazioni.
- **Paragrafo della Circolare**: 5 - Contenuto della Documentazione Nazionale.
- **Osservazione**: Il Provvedimento chiarisce che la disciplina della esimente sanzionatoria si applica con esclusivo riguardo alle operazioni descritte all'interno della documentazione sui prezzi di trasferimento. Inoltre, la Circolare precisa che: "*Nei paragrafi riguardanti le singole operazioni non marginali …e che il contribuente intende descrivere, invece, devono essere definiti con precisione la natura delle operazioni e le informazioni riportate nei paragrafi di seguito dettagliati* [...]". La stessa Circolare aggiunge che: "*Resta ferma la facoltà del contribuente di descrivere anche le operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo*".

  Con riferimento alle operazioni marginali, non viene, tuttavia, indicato quale tipologia di informazioni occorre fornire affinché le stesse possano fruire dell'applicazione della suddetta disciplina.
- **Contributo**: Al fine di beneficiare anche per le operazioni marginali del regime premiale previsto dall'articolo 1 comma 6 e dall'articolo 2 comma 4-*ter* del D.Lgs 471 del 1997, la Circolare dovrebbe indicare quali informazioni il contribuente è tenuto a fornire.

  In un'ottica collaborativa e di trasparenza, per ciascuna operazione marginale, il contribuente dovrebbe fornire una succinta descrizione dell'operazione e dell'analisi funzionale.
- **Finalità**: Chiarire il contenuto informativo da riportare nella documentazione sui prezzi di trasferimento in merito alle operazioni marginali.

OSSERVAZIONE 9

- **Tematica**: Termini di consegna della documentazione integrativa.
- **Paragrafo della Circolare**: 8.2 – Termini di consegna della documentazione.
- **Osservazione**: La Circolare distingue la possibilità per i verificatori di richiedere informazioni supplementari, che rientrino o meno nel contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale, con il rischio di diminuire il livello di certezza del diritto con riferimento ai requisiti necessari per l'applicazione del regime premiale.
- **Contributo**: Si suggerisce di inserire una raccomandazione rivolta ai verificatori all'interno del paragrafo della Circolare in analisi. In particolare, si potrebbe precisare che i verificatori dovrebbero evidenziare analiticamente nel Processo Verbale di Constatazione in quale categoria rientrino le informazioni supplementari.
- **Finalità**: Rendere maggiormente trasparente il rapporto tra verificatori e contribuente.

OSSERVAZIONE 10

- **Tematica**: Tipologia di firma digitale e marca temporale.

- **Paragrafo della Circolare**: 8.1 – Forma del Masterfile e della Documentazione Nazionale.

- **Osservazione**: In tema di requisiti formali per la documentazione transfer pricing (i.e. Masterfile e della Documentazione Nazionale), la Circolare riprende quanto già indicato dall'articolo 5.1.2 del Provvedimento, ribadendo la necessità della firma elettronica e della marca temporale.

  Sul punto, il documento in analisi dispone testualmente: "*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* (…)" e, con specifico riferimento alla finalità della marca temporale: "*La ratio sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione, da parte del contribuente, dei componenti del reddito riguardanti una o più delle fattispecie indicate nell'articolo 110, comma 7, nell'articolo 152, comma 3, e nell'articolo 168-ter, comma 10, del Tuir. La tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa*" (cfr. pagina 32 del documento citato).

  Pertanto, la firma elettronica con marca temporale da apporre sulla documentazione entro la data di presentazione della dichiarazione è una condizione necessaria per l'applicazione del regime premiale. Sul punto, si ritiene utile un intervento dell'Agenzia delle entrate atto a chiarire i concetti di "firma elettronica" e di "marca temporale", al fine di individuare chiaramente quali caratteristiche formali debbano integrare il Masterfile e il Documento Nazionale per risultare validi.

- **Contributo**: Si ritiene che con la locuzione "firma elettronica", l'Agenzia delle entrate intenda fare riferimento a tutte le firme digitali attualmente riconosciute nell'ordinamento nazionale, secondo il D.Lgs. 82/2005, o Codice dell'Amministrazione Digitale (di seguito, "**CAD**") e in conformità al Regolamento eIDAS (electronic IDentification Authentication and Signature) - Regolamento UE n° 910/2014 sull'identità digitale.

  Al fine di inquadrare correttamente i concetti di "firma elettronica" e "firma digitale" si può fare riferimento alla "Guida alla firma digitale" (di seguito, la "**Guida**"), pubblicata dal Centro nazionale per l'informativa nella pubblica amministrazione dell'aprile 2009. In sede di definizioni, la citata guida definisce la "firma elettronica" come: "*L'insieme dei dati in forma elettronica, allegati oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici, utilizzati come metodo di identificazione informatica*", mentre la "firma digitale" è "*un particolare tipo di firma elettronica qualificata basata su un sistema di chiavi asimmetriche a coppia, una pubblica e una privata, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici*".

  Posto che la documentazione transfer pricing con sottoscrizione elettronica e marca temporale è idonea ad identificare univocamente il soggetto firmatario e ad individuare il momento temporale di sottoscrizione (anche ai fini dell'applicazione del regime premiale), ne consegue

che la documentazione transfer pricing medesima costituirà a tutti gli effetti un documento informatico.

Sul punto, l'articolo 20, comma 1-bis, primo periodo del CAD dispone che: "*Il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'articolo 71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immodificabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore*".

Stante il successivo intervento del Regolamento eIDAS in materia di identificazione elettronica, si ritiene che tutte le firme riconosciute come valide ai sensi della normativa europea siano legittime per la sottoscrizione della documentazione transfer pricing. I formati ritenuti validi all'interno degli Stati membri sono stati individuati dalla Decisione di esecuzione (UE) 2015/1506 della Commissione dell'8 settembre 2015, che indica i formati PAdES, CAdES e XAdES e questo a prescindere dall'apposizione della marca temporale.

Quanto alla citata marca temporale, si osserva che la sua opponibilità ai terzi è espressamente riconosciuta dal citato articolo 20, comma 1, ultimo periodo del CAD. Al fine di definire il concetto di "marca temporale" si ritiene che la Circolare possa riferirsi a quello di "validazione temporale elettronica", di cui all'articolo 3, numero 33, del Regolamento eIDAS, che la definisce come: "(…) *dati in forma elettronica che collegano altri dati in forma elettronica a una particolare ora e data, così da provare che questi ultimi esistevano in quel momento*". Posto che, ai fini dell'articolo 42 del Regolamento eIDAS, tra i requisiti per la validazione temporale è riconosciuta: "*una firma elettronica avanzata o sigillata con un sigillo elettronico avanzato del prestatore di servizi fiduciari qualificato o mediante un metodo equivalente*", si ritiene che la marca temporale in questione sia apponibile e/o richiedibile, a prescindere dalla tipologia di sottoscrizione digitale impiegata per la firma della documentazione transfer pricing (*i.e.* CAdES, PAdES o XAdES). Ciò è confermato anche dal DPCM del 30 marzo 2009, che impone ai soggetti abilitati al rilascio della marca temporale di conservare in un apposito archivio non modificabile per un periodo non inferiore a venti anni ovvero, su richiesta dell'interessato, per un periodo maggiore, alle condizioni previste dal certificatore, il documento "marcato".

- **Finalità**: Considerati i possibili effetti legati all'apposizione non corretta della firma e/o della marca temporale (*i.e.* parificazione alla situazione di omissione), si ritiene rilevante e opportuno integrare il paragrafo 8.1 della Circolare con le considerazioni relative alla definizione dei concetti di "firma elettronica" e di "marca temporale".

OSSERVAZIONE 11

- **Tematica**: Tipologia di firma digitale e marca temporale.
- **Paragrafo della Circolare**: 8.1 – Forma del Masterfile e della Documentazione Nazionale.
- **Osservazione**: In tema di requisiti formali per la documentazione transfer pricing (i.e. Masterfile e della Documentazione Nazionale), la Circolare riprende quanto già indicato

dall'articolo 5.1.2 del Provvedimento, ribadendo la necessità della firma elettronica e della marca temporale.

Sul punto, il documento in analisi dispone testualmente: "*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* (…)" e, con specifico riferimento alla finalità della marca temporale: "*La ratio sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione, da parte del contribuente, dei componenti del reddito riguardanti una o più delle fattispecie indicate nell'articolo 110, comma 7, nell'articolo 152, comma 3, e nell'articolo 168-ter, comma 10, del Tuir. La tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa*" (cfr. pag. 32 del documento citato).

- **Contributo**: Si osserva che – in caso di sottoscrizione della documentazione transfer pricing con firma CAdES – la marca temporale non appare strettamente necessaria, anche nell'ipotesi in cui la firma digitale in parola vada in scadenza successivamente al momento della sottoscrizione. Infatti, se è vero che la marca temporale è in grado di certificare il momento in cui la sottoscrizione del documento è effettuata, a prescindere dalla vigenza del certificato di firma digitale, è altrettanto vero che – in sede di verifica di una firma CAdES scaduta – è sempre possibile verificare: i) l'identità del firmatario; ii) la data e l'ora in cui è stata apposta la sottoscrizione; iii) se al momento della sottoscrizione medesima il certificato di firma era valido. Considerate queste circostanze e adottando un approccio di tipo sostanziale, la Circolare potrebbe ritenere come formalmente valida la documentazione transfer pricing con la sola apposizione della firma CAdES, a prescindere dalla marca temporale.

- **Finalità**: Considerati i possibili effetti legati all'apposizione non corretta della firma e/o della marca temporale (*i.e.* parificazione alla situazione di omissione), si ritiene rilevante e opportuno integrare il paragrafo 8.1 della Circolare con le considerazioni relative alla valenza della firma CAdES, anche in funzione di attestazione del momento temporale della sottoscrizione dei documenti.

OSSERVAZIONE 12

- **Tematica**: Invio della comunicazione.

- **Paragrafo della Circolare**: 9 – Comunicazione del possesso della documentazione idonea.

- **Osservazione**: La comunicazione del possesso della documentazione idonea può essere effettuata entro novanta giorni dal termine ordinario per la presentazione della dichiarazione, sia che il contribuente presenti per la prima volta la dichiarazione, sia che presenti una dichiarazione per correggere quella presentata nei termini.

- **Contributo**: Premesso che l'articolo 5.1.2 del Provvedimento prevede che la firma elettronica, con marca temporale, debba essere apposta entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, la Circolare ha interpretato tale passaggio considerando valide le comunicazioni inviate entro i 90 giorni successivi alla data ultima di presentazione della stessa, anche in assenza di un precedente invio nei termini.

Considerato che, come precisato a pagina 32 della Circolare, la ratio sottesa alla tempestiva apposizione della marca temporale sulla documentazione risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione, da parte del contribuente, dei componenti del reddito riguardanti una o più delle fattispecie indicate nell'articolo 110, comma 7, nell'articolo 152, comma 3, e nell'articolo 168 ter, comma 10, del Tuir si propone, esclusivamente nel caso di dichiarazione presentata nei termini, di considerare valida la documentazione firmata entro i 90 giorni, in quanto in tale ipotesi la presentazione di una seconda dichiarazione sarebbe esclusivamente un obbligo di tipo formale.

- **Finalità**: Evitare la presentazione di un'ulteriore dichiarazione solo al fine di recepire la documentazione con marca temporale.

OSSERVAZIONE 13

- **Tematica**: Regime semplificato per i servizi a basso valore aggiunto.
- **Paragrafo della Circolare**: 10 - Documentazione sui servizi a basso valore aggiunto
- **Osservazione**: Sulla base delle indicazioni fornite dal Provvedimento e dalla Circolare, la corretta rappresentazione delle operazioni infragruppo relative ai servizi a basso valore aggiunto all'interno della documentazione di transfer pricing prevede la facoltà per il contribuente di aderire ad un supposto regime semplificato in base al quale verrebbe meno la necessità di presentare le seguenti informazioni:

  – Descrizione dell'operazione,
  – Analisi di comparabilità,
  – Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento,
  – Risultati, e
  – Assunzioni critiche.

  Tuttavia, tale semplificazione descrittiva viene controbilanciata da quattro nuove sezioni informative dedicate ai servizi a basso valore aggiunto (come riportato nei punti dal 7.1 al 7.4 del Provvedimento) che riguardano:

  – Descrizione dei servizi infragruppo,
  – Contratti di fornitura dei servizi,
  – Valorizzazione delle operazioni,
  – Calcoli.

  Ciascuna delle nuove sezioni introdotte al fine di beneficiare del regime semplificato prevede dettagli informativi tali da rendere non conveniente e difficilmente percorribile l'adozione del regime "semplificato", oltreché rischioso ai fini dell'ottenimento della penalty protection.

  Nel dettaglio, l'esenzione - solo formale - dalla presentazione della "descrizione dell'operazione" viene di fatto reintrodotta attraverso la "descrizione dei servizi infragruppo" (primo punto sopra), corredata dall'introduzione di ulteriori elementi di dettaglio a carico del contribuente (i.e. identità dei beneficiari del servizio, ragioni per le quali i servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto, ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del

business del gruppo, benefici ottenuti o attesi, criteri di ripartizione, ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che riflettono i benefici ricevuti, conferma del margine di profitto applicato).

In aggiunta, la previsione delle sezioni 3 (Valorizzazione delle operazioni) e 4 (Calcoli) rende il processo di documentazione e descrizione oltremodo oneroso, soprattutto per i gruppi che presentano svariate categorie di servizi a basso valore aggiunto, resi ad una moltitudine di soggetti beneficiari.

A dimostrazione di tale incoerenza fattuale tra la citata finalità di semplificazione e le difficoltà operative dei gruppi multinazionali, è stata riscontrata – nell'ambito di tavoli di discussione tecnica – una sempre maggiore propensione allo svolgimento di un'apposita analisi economica, pur di non incorrere nelle complicazioni del regime semplificato.

Pertanto, l'approccio adottato sul tema dall'Agenzia delle entrate nei fatti si rivela oneroso e farraginoso, richiedendo: 1) la predisposizione di una reportistica dedicata sul *costing model*; 2) il coinvolgimento di dipartimenti aziendali (i.e. contabilità e controllo), diversi da quello normalmente responsabile per la predisposizione della documentazione di transfer pricing; 3) un'analisi il cui completamento comporta tempistiche incompatibili con la data di presentazione della dichiarazione, stante la data di pubblicazione della Circolare.

- **Contributo**: A fronte delle osservazioni sopra riportate, si ritiene che sarebbe opportuno adottare un approccio semplificato sul contenuto informativo richiesto, al fine di poter accedere al regime semplificato come previsto dall'articolo 7, comma 1, del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 maggio 2018, recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR in materia di prezzi di trasferimento.

  Alternativamente, l'Agenzia delle entrate potrebbe prevedere un termine più lungo, rispetto alla presentazione della dichiarazione dei redditi annuale, al fine di adeguare il set documentale alle nuove richieste emerse in sede di Provvedimento e chiarite in sede di Circolare.

- **Finalità**: Si richiede di focalizzare sforzi e risorse su operazioni caratterizzate da profili di rilevanza e rischio maggiori, rispetto alle operazioni afferenti servizi a basso valore aggiunto.

***

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi chiarimento si rendesse necessario ed esprimiamo consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia del contributo fornito e del soggetto proponente.

Cordiali saluti

STUDIO TRIBUTARIO TOGNOLO