dott. Laura Ambrosi
dott. Diego Annarilli
dott. Massimo Baglioni
avv. Laura Bellicini
dott. Nicola Bombassei
avv. Francesco Camilotti
avv. Lorenzo Camilotti
dott. Cristiano Cerchiai
dott. Alberto De Nigro
avv. Franco Fabris
dott. Leonardo Ferri de Lazara
dott. Alessandro Gulisano
avv. Antonio Iorio
avv. Roberto Limitone
avv. Marco Moretti
avv. Alessandro Pappalardo
dott. Alessandro Pinci
avv. Alessandro Polettini
avv. Luciano Racchi
avv. Andrea Rescigno
dott. Roberto Salin
dott. Eugenio Salvi
avv. Luitgard Spögler
avv. Marcello Trombetta

avv. Cristina Bellomunno
avv. Paolo Berruti
avv. Elena Bozza
avv. Ilaria Carli LL.M.
avv. Maurizio Luigi Fraschini
avv. Francesca Smiroldo

avv. Maria Grazia Alfisi
avv. Giampiero Belfiore
avv. Alessio Briganti
avv. Francesco Cavallo
dott. Elena Ceratti
avv. Laura Matilde Cerri
avv. Lucia Comisso
avv. Giovanna Cosenz
dott. Fabio De Ambrosi
dott. Matteo Ferraretto
avv. Silvia Frigo
avv. Francesco Lonardi
avv. Guido Malpezzi
avv. Fausto Matera
avv. Maurizio Monterisi
avv. Valerio Moretti
avv. Fabio Nardoni
dott. Gianpiero Notarangelo
dott. Antonino Palmeri
avv. Vanessa Perazzolo
dott. Andrea Rigoni
avv. Nicola Saraco
avv. Piera Silvestri
dott. Claudia Spampinato
avv. Matteo Stradiotto
avv. Maddalena Valli

of counsel
dott. Francesco Benedetti
avv. Barbara De Benedetti
prof. Francesco Florian
prof. avv. Andrea Nervi
dott. Alessio Riato

legalitax
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Roma, 11 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.

Spett.le Agenzia delle Entrate,

Ringraziando per la preziosa occasione di confronto offerta, con il presente contributo, Legalitax Studio Legale e Tributario è lieto di poter proporre alcune osservazioni, proposte e richieste di chiarimenti al fine di contribuire a migliorare il testo definitivo della circolare di cui in oggetto.

ROMA PADOVA MILANO VERONA

ROMA 00196 | Via Flaminia, 135 | T. +39 06 80913201 | F. +39 06 809132232
Codice Fiscale - Partita Iva 12146951004 | roma@legalitax.it | www.legalitax.it

Member of TELFA, Trans European Law Firms Alliance
TELFA has offices in major European cities

legalitax
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

SOMMARIO

1. Contenuto del Masterfile [§ 4 SCHEMA DI CIRCOLARE].....3
2. Contenuto della Documentazione Nazionale [§ 5 SCHEMA DI CIRCOLARE].....4
3. Comunicazione del possesso della documentazione [§ 9 SCHEMA DI CIRCOLARE].....4
4. Servizi a basso valore aggiunto [§ 10 SCHEMA DI CIRCOLARE].....6

1. Contenuto del Masterfile [§ 4 SCHEMA DI CIRCOLARE]

Come noto, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020 (di seguito il "**Provvedimento**"), viene meno la distinzione, ai fini della documentazione in materia di prezzi di trasferimento, tra *holding*, *sub-holding* e imprese controllate appartenenti a un gruppo multinazionale.

Rispetto al passato, quindi, il Provvedimento non contempla alcuna graduazione dell'onere documentale rispetto al ruolo assunto nell'ambito della catena partecipativa e, pertanto, tutte le entità che intendono accedere alla *penalty protection* dovranno predisporre sia la Documentazione Nazionale che il Masterfile.

Come previsto dal Provvedimento, potranno essere presentati più di un Masterfile qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento.

Sul punto la bozza di circolare chiarisce apprezzabilmente, in un'ottica di semplificazione, che: «*Nel caso di gruppi multinazionali con una struttura organizzativa, giuridica o operativa decentralizzata, ossia costituita da divisioni con linee di attività che operano in modo in gran parte indipendente, è possibile la presentazione del Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera l'entità locale: in tal caso, gli elementi informativi indicati nei capitoli dal numero 1 al numero 4 di tale documento devono essere riferiti a tale divisione e devono essere adeguatamente descritte le eventuali funzioni centralizzate e le eventuali transazioni tra le diverse divisioni del gruppo*».

Tuttavia, la citata apertura sembra fortemente ridimensionata dalla precisazione secondo la quale: «*se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria emerga l'esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nel Masterfile riguardante la divisione in cui opera l'entità locale, quest'ultima deve rendere disponibile su richiesta degli addetti al controllo i Masterfile riguardanti le altre divisioni del gruppo, e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento*».

Sul punto, andrebbero tenute in debito conto - agli effetti della valutazione della completezza e conformità della documentazione prodotta alle disposizioni del Provvedimento e la conseguente idoneità della stessa ai fini di cui all'art.1, comma 6 e dell'art.3, comma 4-*ter* del dlgs n.471/1997 - le possibili oggettive difficoltà dell'entità locale, parte di un gruppo multinazionale estero, a reperire le informazioni richieste dall'Agenzia delle Entrate ove afferenti a divisioni diverse da quella di appartenenza.

In tali casi, a parere di chi scrive, appurata la completezza e conformità del Masterfile prodotto per la divisione di appartenenza, l'eventuale mancata soddisfazione di ulteriori richieste da parte dell'Agenzia delle Entrate non dovrebbe compromettere l'applicazione dell'esimente sanzionatoria.

Andrebbe, poi, meglio declinato il concetto di "divisione" al fine di chiarire se lo stesso contempli unicamente il caso di gruppi multisettoriali, ovvero se possa ricomprendere anche il caso di gruppi "monosettoriali" con struttura organizzativa decentralizzata su base geografica (Europa, Asia, Americhe ecc.), ossia costituita da divisioni geografiche indipendenti tra loro.

Da ultimo, nel caso di entità che presenta il Masterfile predisposto dal soggetto controllante estero, dovrebbe valutarsene la piena idoneità (ove presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida Ocse) anche ove rechi minori informazioni rispetto a quelle richieste dal Provvedimento.

La conformità del documento ai contenuti prescritti dalle Linee Guida Ocse dovrebbe, infatti, costituire di per sé sufficiente garanzia di completezza delle informazioni in esso contenute, senza che sia necessario porre a carico dell'entità locale l'onere di integrare lo stesso con informazioni, il più delle volte ad essa non facilmente accessibili o di non immediato reperimento ove richieste nel corso di un controllo o di altra attività istruttoria.

2. Contenuto della Documentazione Nazionale [§ 5 SCHEMA DI CIRCOLARE]

Con riferimento al sottoparagrafo 2.1.5 della Documentazione Nazionale, la bozza di circolare non sembra fornire chiarimenti sufficienti rispetto a quanto riportato nel Provvedimento, limitandosi a prevedere che: «*Nel sottoparagrafo riguardante le assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto, il contribuente deve fornire un quadro sintetico delle principali assunzioni adottate a base dell'applicazione del metodo scelto per determinare i prezzi di trasferimento, con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse*».

In particolare, non si comprende quali ulteriori informazioni vadano fornite rispetto a quanto deve già essere contenuto nel sottoparagrafo 2.1.3 e segnatamente in cosa consista "*l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi"* delle assunzioni critiche.

3. Comunicazione del possesso della documentazione [§ 9 SCHEMA DI CIRCOLARE]

La bozza di circolare chiarisce che la comunicazione del possesso della documentazione idonea può essere effettuata anche tardivamente (ovvero oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui la documentazione si riferisce, ovvero entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario), mediante il ricorso alla cosiddetta remissione *in bonis*, subordinatamente al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legge 2 marzo 2012, n.16.

In particolare, ai sensi della disposizione normativa da ultimo citata, l'accesso a regimi fiscali opzionali subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione non è inibito - sempreché la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre

attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza - ove il contribuente:

a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalla norma;
b) effettui la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione *ex* art.11, comma 1, dlgs n.471/1997.

In merito al punto *sub a*), aggiunge la stessa bozza di circolare, *«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».*

Tale precisazione sembrerebbe chiarire, pertanto, che il contribuente abbia i "requisiti sostanziali" per poter accedere alla remissione *in bonis* solo ove abbia omesso di comunicare il possesso della documentazione che, tuttavia, aveva predisposto e firmato elettronicamente con marca temporale nei termini di presentazione della dichiarazione dei redditi o nei 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria del termine di presentazione.

In tale circostanza, pertanto, e al ricorrere di tutte le altre condizioni previste dalla norma, il contribuente potrà comunicare il possesso della documentazione *transfer pricing* nella prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione.

La ricostruzione di cui sopra, tuttavia, sembra difficilmente conciliabile con quanto chiarito dalla stessa bozza di circolare solo pochi periodi dopo, ove si può leggere che: *«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»* (sottolineature nostre).

Infatti, a meno di ritenere che tale chiarimento stia a significare la necessità dell'apposizione di una seconda marca temporale (dopo la prima apposta nei termini ordinari di presentazione della dichiarazione o nei 90 giorni successivi), di cui tuttavia si farebbe fatica a comprenderne l'utilità, sembrerebbe che il contribuente possa accedere alla remissione *in bonis* anche nell'ipotesi in cui abbia, non solo omesso di dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate del possesso della documentazione, ma anche di apporre la marca temporale nei suddetti termini.

Il punto andrebbe senz'altro chiarito.

4. Servizi a basso valore aggiunto [§ 10 SCHEMA DI CIRCOLARE]

Un aspetto che necessiterebbe di ulteriori chiarimenti è quello relativo alla rappresentazione e alla valutazione dei benefici indotti dai servizi a basso valore aggiunto.

Ricordiamo a tal proposito che le Linee Guida Ocse[1] prevedono la conduzione di specifici *benefit test* al fine di stabilire se un'entità indipendente in circostanze analoghe sarebbe stata disposta a pagare per l'attività svolta a suo vantaggio da un soggetto terzo oppure avrebbe svolto internamente detta attività; solo in questi casi, aggiunge l'Ocse, sorge l'obbligo di pagare per un servizio infragruppo, ove il servizio scambiato fornisca all'entità da cui ci si attende la remunerazione del servizio un valore economico e/o commerciale tale da far accrescere o mantenere la propria posizione di mercato.

Le stesse Linee Guida Ocse precisano poi:

- che a causa della natura dei servizi a basso valore aggiunto, l'effettuazione dei *benefit test* può risultare talvolta difficoltosa od eccessivamente onerosa, dovendosi quindi astenere le Amministrazioni fiscali locali dal controllare o contestare il *benefit test* ove l'approccio semplificato sia stato applicato sulla base delle prescrizioni in materia di documentazione e reportistica;
- che le Amministrazioni fiscali dovranno considerare i benefici per categorie di servizi resi e non con riferimento agli specifici importi addebitati.

A corredo di quanto detto, l'Ocse riconosce che il contribuente non è tenuto a specificare e giustificare ciascun atto compiuto che abbia dato luogo agli importi addebitati, essendo sufficiente, ad esempio, una fattura annuale recante una descrizione della categoria di servizi resi, senza che l'Amministrazione fiscale possa richiedere prove aggiuntive.

Anche questo aspetto, a nostro avviso, meriterebbe ulteriori considerazioni ed auspichiamo quindi che la circolare, nel testo definitivo, possa fornire ulteriori indicazioni ed esemplificazioni per la conduzione del *benefit test*.

***

Restando a disposizione per ogni approfondimento e chiarimento occorresse in merito a quanto precede, cogliamo l'occasione per porgerVi i più cordiali saluti.

Legalitax Studio Legale e Tributario

[1] Cfr. paragrafo 7.54.