Spett.le

Agenzia delle entrate

dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Milano, 12 ottobre 2021

BonelliErede
with LOMBARDI

Bonelli Erede
Lombardi Pappalardo
Studio Legale
via Barozzi 1
20122 Milano
+ 39 02 771131 t.

belex.com

Oggetto: **Risposta alla consultazione pubblica riguardante lo schema di circolare contenente chiarimenti in tema di documentazione idonea a verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo**

I. Premessa

In data 20 settembre u.s., l'Agenzia delle entrate, Divisione Contribuenti, ha messo in consultazione uno schema di circolare che, in continuità con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020 ("**Provvedimento**"), fornisce indicazioni sulla documentazione idonea a verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo ("**Circolare**"), consentendo ai soggetti interessati di inviare le proprie osservazioni.

Lo Studio BonelliErede e la società di consulenza Valdani Vicari e Associati S.r.l. sono lieti di partecipare a tale consultazione pubblica e, a tal fine, hanno formulato alcuni commenti suddivisi in base agli argomenti affrontati nei vari paragrafi della Circolare e seguendo lo schema suggerito dall'Agenzia delle entrate.

II. Master File

II.A Documentazione idonea per consociate italiane e sub-holding di gruppi non residenti

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 3, pag. 13. "*A differenza di quanto previsto nel previgente provvedimento del 2010, il Provvedimento non contempla la distinzione tra società holding, sub holding e controllate. Di conseguenza, alle imprese residenti o stabilite nel territorio dello Stato, qualificabili come tali ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, viene richiesta la predisposizione sia del Masterfile sia della Documentazione Nazionale, come avviene in altri Paesi europei (tra i quali Belgio, Danimarca, Francia, Germania, Paesi Bassi e Spagna)*".

Osservazione. Una delle novità più rilevanti introdotte dal Provvedimento riguarda l'obbligo del Masterfile anche per le società controllate residenti. Viene, così, meno la distinzione presente nel Provvedimento n. 13765/2010 tra società holding e società sub-holding, inclusa la possibilità di redigere il Masterfile limitato al proprio "sotto-gruppo". A questo proposito, si ricorda che la Circolare 15 dicembre 2010, n. 58/E chiariva che "*tale facoltà è [..] coerente con uno dei principi alla base del sistema, che implica il diverso atteggiarsi dell'onere in ragione del grado di informazioni e documentazione ragionevolmente in possesso del soggetto*".

È indubbio che tale novità rappresenta un significativo aggravio degli oneri di compliance per le consociate italiane di gruppi non residenti. Preme evidenziare che nella realtà dei gruppi multinazionali, la decisione in merito alla predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento è spesso demandata alle singole società in base alla disciplina in materia prevista nei rispettivi Paesi di residenza.

Con riferimento alle sub-holding italiane di gruppi multinazionali, l'eliminazione della possibilità di redigere il Masterfile limitato al proprio "sotto-gruppo" può comportare oggettive difficoltà soprattutto per i gruppi fortemente articolati. Si pensi, ad esempio, ai gruppi multinazionali che perseguono strategie di crescita basate su acquisizioni e che presentano una struttura giuridica composta da più sub-holding localizzate in differenti giurisdizioni e operanti in settori di business differenti.

Ciò considerato, si ritiene che l'elevata onerosità posta in capo alle consociate e alle sub-holding italiane di gruppi esteri per beneficiare della disciplina della esimente sanzionatoria debba essere contemperata con un

concetto di "idoneità" del Masterfile più ampio rispetto a quello applicabile a società capogruppo italiane. Tale considerazione risulta anche coerente con il principio di proporzionalità tra adempimento e beneficio premiale nonché con il criterio di prossimità della fonte informativa al contribuente (in altri termini, anche alla luce del principio dell'onere della prova, possono essere chiesti al contribuente documenti e/o informazioni di cui lo stesso possa ragionevolmente ritenersi detentore).

Contributo. Con riferimento alle consociate italiane e alle società sub-holding appartenenti a gruppi non residenti, si suggerisce di chiarire che il giudizio di idoneità del Masterfile non può essere negato qualora:

(i) il documento risulti incompleto in alcune parti e le stesse siano integrate dal contribuente nel corso del controllo; e

(ii) la Documentazione Nazionale fornisca agli organi di controllo, così come previsto al punto 5.3.3. del Provvedimento: "*i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati, con specifico riguardo alla accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità, compresa l'analisi funzionale*".

Diversamente, si rischierebbe di:

(i) snaturare l'intero impianto della disciplina in esame che, come noto, poggia su un regime premiale volto a incentivare i contribuenti a dotarsi della documentazione sui prezzi di trasferimento in un'ottica di adempimento spontaneo;

(ii) vanificare gli sforzi di quei contribuenti che vorrebbero beneficiare della disciplina della esimente sanzionatoria facendo dipendere il giudizio di idoneità della documentazione da decisioni assunte da soggetti esterni che, seppur facenti parti del medesimo gruppo multinazionale, possono essere guidati da logiche e interessi differenti.

Finalità. Bilanciare i significativi oneri di compliance posti in capo alle consociate e alle sub-holding italiane di gruppi esteri con un concetto di "idoneità" del Masterfile più ampio rispetto a quello applicabile a società capogruppo italiane.

II.B Struttura operativa e catena del valore

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 4, pag. 16. *Nell'ambito del paragrafo riguardante la struttura operativa e la catena del valore, il contribuente deve fornire, anche sotto forma di schede illustrative e diagrammi di sintesi, una breve analisi funzionale che descriva i principali contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore, vale a dire le funzioni svolte, i rischi assunti e i beni strumentali utilizzati.*

Osservazione. Con riferimento a quanto sopra, sarebbe opportuno chiarire se il termine "catena del valore" debba essere inteso in senso letterale, con ciò dovendosi procedere alla redazione di una vera e propria catena del valore (ad esempio, "catena del valore di Porter" comunemente utilizzata in ambito transfer pricing) o se, invece, sia sufficiente fornire l'analisi funzionale delle entità del gruppo (inclusiva di funzioni, rischi e asset).

Contributo. Si ritiene che il contenuto del Masterfile non debba includere la redazione della catena del valore, ma solamente l'analisi funzionale delle entità del gruppo multinazionale. Tale interpretazione, a nostro avviso, è supportata da quanto precisato dall'Allegato 1 al Capitolo V delle Linee Guida OCSE dove le informazioni richieste riguardano solamente l'analisi funzionale (con specificazione del contributo fornito alla creazione del valore all'interno del gruppo multinazionale)[1]. Sul punto occorre precisare anche che:

(i) il richiamo in via interpretativa al citato allegato delle Linee Guida OCSE trova conforto nella stessa Circolare (Cap. 3, pag. 12-13);

(ii) il Provvedimento si limita a menzionare la catena del valore al punto 2.5, ma non ne richiede di fatto l'inclusione all'interno del Masterfile, come precisato dalla descrizione delle informazioni da fornire prevista dallo stesso punto 2.5 (dove, mutuando quanto indicato dalle Linee Guida OCSE, si limita a richiedere l'analisi funzionale);

(iii) la locuzione "catena del valore" all'interno del punto 2.5 del Provvedimento relativo al contenuto del Masterfile, viene menzionata nel titolo e poi ripresa nel testo come "contributo alla creazione del valore". Quest'ultimo viene utilizzato dal Provvedimento come sinonimo di

[1] OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

analisi funzionale in quanto nella descrizione si fa riferimento ai "*contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore, cioè le funzioni principali svolte, i principali rischi assunti e i principali beni strumentali utilizzati*".

Finalità. Fornire maggiore chiarezza in merito al corredo informativo da includere nel Masterfile.

II.C Concetto di prodotti e/o servizi

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 4, pag. 16. *Nel paragrafo contenente i flussi delle operazioni occorre fornire, anche sotto forma di scheda o diagramma, una descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo.*

Osservazione. Con riferimento alle informazioni relative ai primi cinque prodotti e/o servizi da riportare all'interno del Masterfile, si ritiene siano necessari ulteriori chiarimenti in merito all'interpretazione dei termini "prodotto" e "servizio". Più in dettaglio, ci si domanda se tali termini debbano essere interpretati in senso restrittivo, facendo per esempio riferimento a codici prodotto, o se, contrariamente, sia preferibile una interpretazione estensiva, facendo riferimento, ad esempio, a categorie omogenee di prodotti.

Contributo. Si ritiene che i termini "prodotto" e "servizio" debbano essere interpretati estensivamente, facendo riferimento a categorie omogenee di prodotti/servizi o, comunque, a categorie di prodotti/servizi che possano essere raggruppati presentando la medesima catena produttiva e/o distributiva.

Finalità. Fornire maggiore chiarezza in merito al corredo informativo da includere nel Masterfile.

II.D Facoltà di presentare documentazione parziale e idoneità della stessa

Riferimento all'interno della Circolare. Si fa riferimento al punto 5.3.7. del Provvedimento il cui contenuto non è commentato all'interno della Circolare. Tale punto prevede che "*resta ferma la facoltà di presentare la documentazione di cui ai punti 2.2 e 2.3 con riguardo a una parte delle operazioni poste in*

essere. In tal caso la disciplina di all'articolo 1, comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 si applica con esclusivo riguardo alle operazioni descritte e considerate idonee in base ai punti 5.3.3"

Osservazione. Il punto 5.3.7. del Provvedimento ha introdotto la facoltà per i contribuenti di presentare un contenuto informativo parziale sia con riferimento al Masterfile (punto 2.2 del Provvedimento) sia con riferimento alla Documentazione Nazionale (punto 2.3 del Provvedimento). In tal caso, il beneficio derivante dalla c.d. "*penalty protection*" è limitato alle sole operazioni descritte nell'ambito della documentazione sui prezzi di trasferimento (qualora le stesse siano considerate idonee in base alle indicazioni contenute nel punto 5.3.3. del Provvedimento).

Con riferimento a quanto sopra, non risulta chiaro come si declini nell'ambito del Masterfile la facoltà concessa al contribuente di limitare il contenuto informativo a talune operazioni. Ciò in quanto il contenuto informativo del Masterfile non è incentrato sulle operazioni infragruppo poste in essere dal contribuente (che devono invece essere descritte all'interno della Documentazione Nazionale) ma riguarda principalmente il gruppo multinazionale nel suo complesso. Più precisamente, il punto 2.2. del Provvedimento fa riferimento alle "operazioni poste in essere" nell'ambito del Gruppo (come, ad esempio, prestazioni di servizi infragruppo, operazioni rilevanti relative ai beni immateriali) solamente in specifiche sezioni. Tuttavia, rimangono dubbi sulla corretta interpretazione del punto del Provvedimento in oggetto.

Contributo. Si suggerisce di specificare che, in base al punto 5.3.7. del Provvedimento, il contribuente ha la facoltà di limitare le informazioni contenute nel Masterfile alle sole consociate coinvolte nelle operazioni intercompany descritte all'interno della Documentazione Nazionale.

Finalità. Fornire maggiore chiarezza e semplificare le informazioni richieste ai contribuenti.

II.E Entità che svolgono funzioni di finanziamento accentrate: indicazione dell'effettiva sede di direzione

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 4, pag. 17. *Nel paragrafo riguardante le funzioni di finanziamento accentrate, occorre indicare, ove presenti all'interno del gruppo multinazionale, le entità che svolgono funzioni di finanziamento*

accentrate per il gruppo, con indicazione della legislazione dello Stato in base alla quale l'impresa è costituita, nonché dell'effettiva sede di direzione della stessa.

Osservazione. Nella realtà dei gruppi multinazionali, le entità che svolgono funzioni di finanziamento accentrate sono spesso localizzate in Paesi diversi dall'Italia. La determinazione dell'effettiva sede di direzione di una società richiede un'approfondita indagine fattuale ed è soggetta ad ambiti di discrezionalità. In proposito, si evidenzia che, a seguito delle modifiche apportate nel 2017 al Modello di Convenzione OCSE e dell'approvazione della "*Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*" (c.d. Multilateral instrument o MLI), i casi di doppia residenza dovrebbero essere risolti attraverso l'attivazione di procedure amichevoli tra Paesi che tengano conto di tutti gli elementi ritenuti importanti al fine della determinazione della residenza fiscale.

Pertanto, ci si chiede quale debba essere il comportamento da adottare per una società italiana appartenente ad un gruppo multinazionale avente sede all'estero al fine di identificare il luogo in cui è localizzata l'effettiva sede di direzione della società svolgente funzioni di finanziamento accentrate. Questo aspetto assume particolare rilevanza soprattutto nel caso in cui il Masterfile redatto dalla casa madre estera non contenga tale informazione e il contribuente italiano debba pertanto integrarne il contenuto.

Ciò considerato, si suggerisce di chiarire come si concili l'approccio sostanzialistico che emerge dalla lettura della Circolare con riferimento alla valutazione di idoneità della documentazione sui prezzi di trasferimento rispetto alle specificità di talune informazioni richieste dal Provvedimento.

Contributo. Si suggerisce di specificare che qualora tale dato non sia presente all'interno del Masterfile, in quanto non comunicato alla consociata italiana, ciò non possa comportare un giudizio di inidoneità dell'intera documentazione (qualora, ovviamente, le ulteriori informazioni richieste dal Provvedimento risultino complete). Allo stesso tempo, andrebbe specificato che, qualora in un secondo momento venga accertato che la sede di direzione effettiva della consociata estera risulti in un Paese diverso rispetto a quello comunicato, ciò non pregiudichi l'idoneità della documentazione sui prezzi di trasferimento.

Finalità. Agevolare la redazione del Masterfile da parte del contribuente ed evitare di penalizzare il contribuente con riferimento a informazioni che

non sono in suo possesso e rispetto alle quali non può svolgere attività di controllo.

III. Documentazione Nazionale

III.A Struttura operativa

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 5, pag. 19. *Si precisa che, nel paragrafo riguardante la struttura operativa, occorre fornire l'organigramma, indicando il nominativo degli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare, sia sotto il profilo gerarchico sia funzionale, e il Paese in cui sono ubicati gli uffici principali di detti individui.*

Osservazione. Con riferimento a quanto sopra, sarebbe opportuno chiarire se con "nominativo" ci si riferisca: (i) all'indicazione delle generalità (i.e. nome e cognome) del soggetto al quale le funzioni direttive locali riportano, funzionalmente e/o gerarchicamente, ovvero; (ii) all'indicazione del ruolo svolto dai soggetti in relazione ai quali l'entità locale riporta, funzionalmente e/o gerarchicamente.

Contributo. Anche in considerazione del fatto che il Provvedimento al riguardo richiede "l'indicazione degli individui" e non il nominativo degli stessi, si ritiene che sia sufficiente fornire l'indicazione del ruolo svolto dai soggetti in relazione ai quali l'entità locale riporta, funzionalmente e/o gerarchicamente.

Finalità. Fornire maggiore chiarezza in merito alle informazioni richieste nel contesto della struttura operativa.

III.B Identificazione delle "operazioni marginali"

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 5, pag. 20. *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 (positivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento".*

Osservazione. Alla luce di quanto sopra, sembra che, ai fini dell'identificazione delle "operazioni marginali", il contribuente debba distinguere tra

operazioni attive e operazioni passive. Si ritiene che per l'identificazione delle "operazioni marginali" sarebbe maggiormente appropriato definire la soglia sulla base dell'ammontare complessivo delle transazioni infragruppo. Inoltre, sarebbe opportuno chiarire se la soglia del 5 per cento sia riferita ad ogni singola operazione (o categoria omogenea di operazioni) oppure al totale delle operazioni (attive o passive) che si possono considerare marginali.

Contributo. Come sopra anticipato, si ritiene che la soglia del 5 per cento identificata per la definizione delle "operazioni marginali" dovrebbe essere determinata considerando l'ammontare complessivo delle transazioni infragruppo oggetto dell'esercizio, non distinguendo tra quelle attive e passive.

A contrario, infatti, si rischierebbe di non poter qualificare come "marginali" operazioni di ammontare residuale esclusivamente per il fatto che, nel corso dell'esercizio, sono state effettuate prevalentemente transazioni infragruppo di segno opposto.

Inoltre, si evidenzia che dal tenore letterale della Circolare, la soglia del 5 per cento pare essere riferita alla singola operazione (o categoria omogenea di operazioni), con la conseguenza che il totale delle operazioni marginali potrebbe risultare superiore alla predetta soglia.

Finalità. Fornire maggiore chiarezza con riferimento alle modalità di calcolo delle operazioni residuali.

III.C Allegato 2: accordi o ruling collegati

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 5, pag. 26. "*Occorre inoltre 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 (Allegato 2)*": *qualora questi documenti prevedano una clausola di riservatezza che non ne consente la divulgazione a terzi, è possibile fornire un prospetto di sintesi contenente i seguenti elementi informativi: entità richiedente, entità del gruppo interessate diverse dal richiedente, giurisdizione che ha sottoscritto l'accordo o emesso il ruling, data di sottoscrizione o emissione, periodo di validità, tipologia di accordo, oggetto dell'accordo, metodo e criteri di determinazione del valore di libera concorrenza delle operazioni.*"

Osservazione. Con riferimento ai documenti di cui all'Allegato 2 della Documentazione Nazionale, non viene chiarito cosa si intenda con "accordi" ovvero "ruling", non conclusi dall'impresa residente ma che "risultino comunque collegati".

Contributo. Si ritiene che, al fine di permettere al contribuente di fornire la documentazione richiesta nell'ambito degli Allegati 2 della Documentazione Nazionale, sia necessario chiarire il concetto di "collegati".

In particolare, ci si domanda se oggetto della richiesta siano informazioni relative ad accordi preventivi riguardanti operazioni di analoga natura rispetto a quelle in essere tra l'impresa residente e le consociate estere (in tal caso, pertanto, il collegamento dovrebbe essere valutato in termini di similarità della transfer pricing policy applicata), ovvero se ci si riferisca ad operazioni infragruppo che impattano indirettamente sulla remunerazione dell'impresa residente.

Inoltre, si ritiene che le informazioni di cui all'Allegato 2 difficilmente potranno essere fornite – anche sotto forma di prospetto di sintesi – dal momento che solitamente tali accordi sono coperti da clausole di riservatezza.

In ogni caso, si ritiene opportuno specificare che, qualora il contribuente non fornisca la documentazione di cui all'Allegato 2, la Documentazione Nazionale non possa essere comunque considerata non idonea (stante ovviamente il rispetto di tutti gli ulteriori requisiti formali e sostanziali) dal momento che, non avendo ad oggetto transazioni infragruppo in essere con l'impresa residente, non verrebbe comunque pregiudicato il corretto svolgimento delle attività di verifica.

Quanto sopra, peraltro, sarebbe in linea anche con le previsioni di cui all'art. 8 del Decreto del Ministro dell'Economia e della Finanze del 14 maggio 2018, il quale stabilisce che l'idoneità della documentazione predisposta dal contribuente ai sensi del Provvedimento debba essere riconosciuta qualora la stessa consenta di verificare il rispetto del principio di libera concorrenza delle transazioni infragruppo (come avverrebbe nel caso di specie).

Finalità. Fornire maggiore chiarezza in merito ai documenti e alle informazioni da allegare alla Documentazione Nazionale.

III.D Informazioni finanziarie

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 5, pag. 25. "*Qualora il metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento più adeguato alle circostanze del caso di una delle operazioni descritte comporti la necessità di scegliere una delle parti quale soggetto da sottoporre ad analisi e tale soggetto risulti l'impresa associata, i prospetti di informazione e di riconciliazione devono contenere i dati economici e gli indicatori finanziari di quest'ultima opportunamente riconciliati con il rispettivo bilancio di esercizio, ovvero con altra documentazione equivalente.*".

Osservazioni. Con riferimento a quanto sopra, sarebbe necessario chiarire quale debba essere l'approccio da adottare nel caso in cui la consociata estera, tested party dell'operazione intercompany, abbia un esercizio non coincidente con quello dell'entità locale.

Contributo. Si suggerisce di specificare che la riconciliazione dei dati economici e degli indicatori finanziari della tested party estera debba essere eseguita con riferimento al bilancio di esercizio della stessa (anche se non coincidente con quello dell'entità locale). Si ritiene che tale approccio, oltre a garantire una maggiore affidabilità dei dati, non rappresenti un onere eccessivo per il contribuente.

Finalità. Chiarire l'approccio che il contribuente deve adottare nel caso in cui l'esercizio della tested party estera non coincida con quello dell'entità locale.

III.E Attribuzione del fondo di dotazione alla stabile organizzazione italiana di un'impresa non residente

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 5, pag. 27. "*[..] qualora l'impresa non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato intenda descrivere anche le transazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale, nel corrispondente paragrafo delle operazioni e, in particolare, nel sottoparagrafo denominato "Analisi di comparabilità" deve fornire gli elementi informativi riguardanti l'analisi funzionale e fattuale svolta, diretta ad attribuire alla stabile organizzazione: i diritti e gli obblighi derivanti dalle operazioni che coinvolgono l'impresa di cui la medesima stabile organizzazione è parte; gli asset economicamente posseduti e/o utilizzati; i rischi inerenti alle funzioni svolte; il fondo di dotazione (c.d. "free capital").*

Osservazione. La determinazione del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti rappresenta un esercizio particolarmente complesso e condizionato da diversi fattori tra cui il settore di appartenenza dell'impresa non residente.

Contributo. È auspicabile la pubblicazione di dettagliate linee guida da parte dell'Amministrazione fiscale italiana – in aggiunta ai Provvedimenti pubblicati in attuazione di quanto previsto all'interno del Decreto Internazionalizzazione - sulle modalità di determinazione del fondo di dotazione che includano anche la possibilità di ricorrere a forme semplificate di calcolo dello stesso per ridurre la complessità dell'esercizio richiesto ai contribuenti ai fini della predisposizione della Documentazione Nazionale[2].

Finalità. Chiarire e semplificare il processo di attribuzione del fondo di dotazione alle stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti.

IV. Valutazione della documentazione idonea

IV.A Informazioni supplementari o integrative

Riferimento all'interno della Circolare. Cap. 11, pag. 42. *"[..] gli organi di controllo potranno richiedere la documentazione supplementare o integrativa nel corso dell'attività ispettiva e la stessa deve essere fornita entro sette giorni dalla richiesta o in un termine più ampio a seconda della complessità delle operazioni oggetto di analisi [..]. La valutazione della documentazione idonea, comprensiva della documentazione supplementare o integrativa fornita dal contribuente su richiesta degli addetti al controllo, deve essere effettuata da questi ultimi se la stessa viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica, salvo il potere dell'Ufficio competente per l'accertamento di valutare criticamente il giudizio fornito nel processo verbale di constatazione ai fini dell'irrogazione delle sanzioni*".

Osservazione. Non è chiaro come il concetto di "idoneità" della documentazione sui prezzi di trasferimento si declini in relazione alle eventuali informazioni supplementari e integrative fornite nel corso delle attività di

[2] Si ricorda che l'Art. No. 3, del Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147), ha previsto la pubblicazione di uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate finalizzati all'individuazione dei metodi di calcolo del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni.

controllo, in particolar modo per quanto concerne le informazioni che non sono direttamente in possesso della consociata residente.

Contributo. Il giudizio di idoneità della documentazione sui prezzi di trasferimento deve tenere conto del principio, evidenziato anche nella Circolare 15 dicembre 2010, n. 58/E, che prevede il diverso atteggiarsi dell'onere in ragione del grado di informazioni e documentazione ragionevolmente in possesso del contribuente. Si suggerisce, quindi, di specificare che, laddove il contribuente non sia nella posizione di fornire eventuali informazioni supplementari o integrative (in quanto non in suo possesso) richieste nel corso dell'attività di controllo riferite ad altre consociate, la valutazione di idoneità non sia pregiudicata qualora la documentazione sia comunque in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria dati ed elementi conoscitivi necessari per una completa e approfondita analisi dei prezzi di trasferimento praticati. Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'Amministrazione finanziaria adotti un metodo di transfer pricing differente rispetto a quello del contribuente e identifichi la tested party dell'operazione intercompany nella società non residente. In tal caso, l'eventuale impossibilità da parte del contribuente di fornire il bilancio dell'impresa non residente non può costituire presupposto per l'applicazione delle sanzioni in caso di rettifica del reddito imponibile.

***