Studio Professionale Associato
a Baker & McKenzie

Piazza Filippo Meda, 3
20121 Milano
Tel: +39 02 76231 1
Fax: +39 02 7623 1620
milan.info@bakermckenzie.com

Viale di Villa Massimo, 57
00161 Roma
Tel: +39 06 44 06 31
Fax: +39 06 4406 3306
rome.info@bakermckenzie.com

www.bakermckenzie.com

Asia Pacific
Bangkok
Beijing
Brisbane
Hanoi
Ho Chi Minh City
Hong Kong
Jakarta
Kuala Lumpur*
Manila*
Melbourne
Seoul
Shanghai
Singapore
Sydney
Taipei
Tokyo
Yangon

Europe, Middle East & Africa
Abu Dhabi
Almaty
Amsterdam
Antwerp
Bahrain
Barcelona
Berlin
Brussels
Budapest
Cairo
Casablanca
Doha
Dubai
Dusseldorf
Frankfurt/Main
Geneva
Istanbul
Jeddah*
Johannesburg
Kyiv
London
Luxembourg
Madrid
Milan
Moscow
Munich
Paris
Prague
Riyadh*
Rome
St. Petersburg
Stockholm
Vienna
Warsaw
Zurich

The Americas
Bogota
Brasilia**
Buenos Aires
Caracas
Chicago
Dallas
Guadalajara
Houston
Juarez
Lima
Los Angeles
Mexico City
Miami
Monterrey
New York
Palo Alto
Porto Alegre**
Rio de Janeiro**
San Francisco
Santiago
Sao Paulo**
Tijuana
Toronto
Valencia
Washington, DC

* Associated Firm
** In cooperation with Trench, Rossi e Watanabe Advogados

12/10/2021

Spett. Agenzia delle Entrate
Via Giorgione 106
Roma

tramite *email* all'indirizzo dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Oggetto: proposte di modifica o di integrazione della 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 - (articolo 1, comma 6, e articolo 2, comma 4-*ter* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)

Spettabile Agenzia dell'Entrate,

Vi ringraziamo per aver sottoposto a consultazione pubblica la bozza di circolare (di seguito, per semplicità, "**Circolare**") tesa a fornire chiarimenti sulla normativa di cui al d.lgs. n. 471/1997 in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati.

Quale operatore del settore, lo Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie è lieto di sottoporVi i propri commenti, osservazioni e contributi, per Vostra eventuale condivisione.

Nel testo che segue procederemo a fornire il nostro contributo, facendo riferimento, come richiesto, allo schema da Voi reso disponibile.

Avv. Alberto Semeria
Avv. Alberto Fornari
Avv. Raffaele Giarda
Avv. Andrea Cicala
Avv. Lorenzo de Martinis
Avv. Pietro Bernasconi
Avv. Uberto Percivalle
Avv. Massimiliano Biolchini
Dott. Comm. Francesco Pisciotta
Avv. Paola Colarossi
Avv. Francesca Rubina Gaudino
Dott. Comm. Michele Santocchini

Avv. Luca Bassi
Avv. Sara Belotti
Avv. Nicola Boella
Avv. Alessandra Calabrese
Avv. Edoardo Maria Ceracchi
Avv. Roberto Cursano
Avv. Anna Marina De Vivo
Avv. Vincenzo Di Gennaro
Avv. Barbara Faini
Avv. Serena Fantinelli
Avv. Francesco Florenzano
Avv. Paolo Galli
Prof. Avv. Francesco Goisis
Avv. Gaetano Iorio Fiorelli
Avv. Antonio Lattanzio
Dott. Comm. Roberto Lazzarone
Avv. Carlo Lichino
Avv. Marco Marazzi
Avv. Rita Marchetti
Avv. Chiara Marinozzi
Avv. Francesco Maruffi
Avv. Cinzia Massara
Avv. Andrea Mezzetti
Avv. Eugenio Muschio
Avv. Alessandro Pennisi
Avv. Luca Pescatore
Avv. Silvia Picchetti
Avv. Alessia Raimondo
Avv. Ludovico Erasmo Rusconi
Avv. Giorgio Telarico
Avv. Antonio Luigi Vicoli

Codice Fiscale e Partita IVA 05094740965

Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie è parte di Baker & McKenzie International.

Baker McKenzie.

1. **Commento 1**

1.1. Tematica: formato e struttura della documentazione idonea

1.2. Paragrafo della circolare: paragrafi 3 e 8.3

1.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 12, paragrafo 3, "[…] *con riferimento sia al Masterfile sia alla Documentazione Nazionale, la struttura prevista dal Provvedimento nonché la relativa titolazione e numerazione deve intendersi non modificabile* […]". Al tempo stesso, a pagina 35 del documento, paragrafo 8.3, si afferma che "[…] *la documentazione esibita deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati* […]". Non risulta chiaro dunque se il rispetto della struttura della documentazione (intesa come capitoli, paragrafi e sottoparagrafi) debba essere considerata condizione necessaria ai fini della positiva valutazione circa l'idoneità della stessa.

1.4. Contributo: si ritiene che, qualora la documentazione (Master file e Documentazione Nazionale) sia comprensiva di tutti i contenuti richiesti, la stessa debba essere considerata idonea, anche nel caso in cui l'ordine o il formato delle informazioni risulti essere diverso rispetto alla struttura prevista dal Provvedimento del 23 novembre 2020 (il "Provvedimento"). Si rammenta altresì come il Capitolo V delle Linee Guida OCSE 2017 (menzionato dalla bozza di circolare all'interno del paragrafo 2 "*Contesto normativo di riferimento*") rimandi ai contenuti degli allegati I e II al Capitolo V stesso, per delineare le informazioni che debbono essere incluse, rispettivamente, nei documenti denominati "Master File" e "Local File" (v. paragrafi 5.21 e 5.23 delle Linee Guida OCSE 2017) senza tuttavia richiedere esplicitamente il rispetto di una specifica struttura. Sembrerebbe pertanto auspicabile garantire una maggiore flessibilità nel formato, preservando in ogni caso i contenuti richiesti. In via sussidiaria, la maggiore flessibilità potrebbe essere concessa almeno nei casi in cui il Master File venga predisposto da un soggetto diverso rispetto al contribuente, come peraltro sembra suggerire quanto menzionato al paragrafo 4 della bozza di circolare laddove si afferma che "*L'entità locale può presentare anche il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, riguardante il gruppo nel suo complesso o la singola divisione in cui opera, a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE*".

1.5. Finalità: offrire ai contribuenti la possibilità di predisporre la documentazione secondo una struttura che può essere diversa rispetto a quanto previsto all'interno del Provvedimento, salvaguardando tuttavia il legittimo interesse dell'Amministrazione Finanziaria di avere a disposizione tutte le informazioni alla stessa necessarie per poter compiere le proprie valutazioni circa l'operatività del contribuente nonché il rispetto del principio dell'*arm's length* nei propri rapporti infragruppo. Questo andrebbe nella direzione di evitare possibili costi connessi ad esercizi di mera *compliance* (si pensi, ad esempio, alla necessità di dover "riadattare" un Master file centralmente predisposto dalla casa madre da utilizzarsi anche da parte della controllata italiana). Si darebbe così concreta attuazione al

principio OCSE tale per cui ai contribuenti non dovrebbero essere richiesti sforzi e oneri eccessivi nella predisposizione della documentazione (si veda al riguardo quanto affermato al paragrafo 5.28 delle Linee Guida OCSE).

Baker McKenzie.

2. Commento 2

2.1. Tematica: Master File - Master File di gruppo vs. Master File divisionali

2.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 4

2.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 14, paragrafo 4, "*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* […]". Al riguardo, il criterio sulla base del quale è possibile presentare un Master File divisionale sembrerebbe essere legato esclusivamente alla presenza di una struttura decentralizzata. Non sono tuttavia menzionati altri criteri che possono guidare la scelta della presentazione di un documento relativo ad una specifica divisione e non all'intero gruppo.

2.4. Contributo: si propone di ampliare lo spettro di ipotesi per le quali è possibile presentare un Master File divisionale, attualmente basato esclusivamente sulla natura indipendente delle diverse linee di attività, prevedendo ad esempio criteri geografici o relativi alla catena di controllo (ossia restringendo il perimetro del documento al solo "sottogruppo" di cui è parte l'entità italiana).

2.5. Finalità: offrire ai contribuenti maggiore flessibilità nella scelta del documento da presentare, preservando in ogni caso la necessità dell'amministrazione finanziaria di avere a disposizione un patrimonio informativo sufficiente e commisurato agli scopi dell'attività di controllo.

Baker McKenzie.

3. Commento 3

3.1. Tematica: Master File - contenuti e integrazioni

3.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 4

3.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 15, paragrafo 4, "*L'entità locale può presentare anche il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, riguardante il gruppo nel suo complesso o la singola divisione in cui opera, a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE. Tuttavia, qualora tale documento rechi minori informazioni rispetto a quelle desumibili dallo schema di cui al punto 2.2 del Provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato a cura dell'entità locale in una o più appendici*." Al riguardo, si evidenzia come le entità italiane controllate da soggetti esteri (per le quali fino ad oggi non sussisteva l'obbligo di presentare alcun Masterfile - ad eccezione delle ipotesi in cui queste ultime controllassero a loro volta soggetti non residenti, qualificandosi come "sub-holding" secondo la previgente definizione) devono, nei fatti, fare riferimento alla propria capogruppo (o in ogni caso ad un'altra entità del gruppo) per la messa a disposizione di tale documento. Infatti, in considerazione delle finalità per cui lo stesso viene predisposto, nonché delle informazioni ivi contenute, il Masterfile può essere difficilmente predisposto autonomamente da un soggetto controllato italiano. Per tale motivo, in tale fattispecie, andrebbero attentamente valutate sia la responsabilità del soggetto italiano per la completezza delle informazioni ivi contenute (difficilmente riscontrabili da una prospettiva meramente locale) sia le modalità (e le tempistiche) con cui il contribuente è tenuto a fornire le eventuali integrazioni.

3.4. Contributo: si propone di prevedere una modalità e tempistiche dedicate per possibili integrazioni richieste al Masterfile (qualora lo stesso non sia predisposto dall'entità italiana) in considerazione del fatto che, per tale attività, è richiesto l'intervento di soggetti non operanti presso il contribuente. Inoltre, in caso di impossibilità nel fornire le integrazioni richieste, si invita a considerarne l'effettivo impatto in termini di valutazione circa l'idoneità della documentazione laddove la possibile mancanza non sia tale da pregiudicare l'effettiva efficacia del controllo.

3.5. Finalità: limitare la responsabilità del contribuente italiano per informazioni che esulano dalla propria sfera di competenza e circoscrivere la richiesta di ulteriori dettagli a specifiche casistiche, relative a situazioni in cui le mancanze riscontrate non consentano agli organi deputati al controllo di poter completare il quadro conoscitivo necessario al fine dell'espletamento della propria attività.

Baker McKenzie.

4. Commento 4

4.1. Tematica: Master File - struttura operativa e catena del valore

4.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 4

4.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 16, paragrafo 4, "*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*". Non è chiaro se con la dicitura "singole entità del gruppo", si faccia riferimento a tutti i membri del gruppo multinazionale (o, in caso di Master File divisionale, alle entità rientranti nel perimetro della divisione) o solamente a quei soggetti che per varie ragioni (dimensione, significatività rispetto al business da un punto di vista strategico / funzionale, etc.) risultano rivestire un ruolo di una certa importanza.

4.4. Contributo: si propone di circoscrivere la richiesta di descrivere "*i principali contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore*" alle sole entità che rivestono un ruolo significativo (per ragioni di dimensione, significatività rispetto al business da un punto di vista strategico / funzionale) nell'ambito della catena del valore. Si ritiene infatti che la mancanza di una descrizione di quanto svolto da entità "non significative" possa considerarsi quale omissione non suscettibile di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi, pertanto non in grado di pregiudicare l'applicazione della esimente sanzionatoria.

4.5. Finalità: fare in modo che gli sforzi richiesti ai contribuenti per la predisposizione della documentazione si concentrino sulle tematiche più di carattere sostanziale al fine di costruire un quadro informativo completo, limitando al tempo stesso la rilevanza di aspetti meramente formali.

Baker McKenzie.

5. Commento 5

5.1. Tematica: Master File - capitolo 3 - Rapporti finanziari del gruppo multinazionale

5.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 4

5.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 5 del Provvedimento, il paragrafo 5.2 risulta essere denominato "Accordi relativi a operazioni finanziarie". Nel prosieguo si specifica poi che "i*n questo paragrafo dovranno essere forniti un elenco e una breve descrizione degli "accordi preventivi sui prezzi di trasferimento" (APA) e dei "ruling preventivi transfrontalieri" sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità. La struttura dovrà seguire un'articolazione per Stato di riferimento.*" senza più riferimento alcuno alle operazioni "finanziarie". Allo stesso modo, paragrafo 4 della circolare tratta la tematica e riporta le definizioni incluse nel Provvedimento di "APA sui prezzi di trasferimento" e "ruling transfrontaliero" senza circoscrivere il perimetro alle sole operazioni finanziarie.

5.4. Contributo: si suggerisce di chiarire nella circolare che gli APA e i ruling preventivi transfrontalieri da elencare e descrivere fanno riferimento alla generalità delle operazioni poste in essere dal gruppo multinazionale e non alle sole operazioni di carattere finanziario.

5.5. Finalità: chiarire ed eventualmente correggere una dicitura presente nel Provvedimento che, se presa alla lettera, potrebbe essere non correttamente intesa.

Baker McKenzie.

6. Commento 6

6.1. Tematica: Documentazione Nazionale - struttura operativa

6.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

6.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 19, paragrafo 5, "[…] *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*". Si propone di chiarire quanto segue:

- definizione di "funzioni direttive locali";
- indicazione del paese di ubicazione degli uffici principali dei referenti (gerarchici o funzionali) delle citate funzioni direttive locali in caso tali referenti siano distaccati presso un'entità diversa da quella con cui è in essere il proprio rapporto di lavoro.

6.4. Contributo:

- in merito al primo punto, si propone di precisare che per "funzioni direttive locali" si intende esclusivamente la c.d. "prima linea" ossia i primi riporti del vertice aziendale (amministratore delegato / general manager);
- in merito al secondo punto, la dicitura "ufficio principale" sembrerebbe fare riferimento all'entità presso cui il referente della funzione direttiva locale di fatto presta la sua attività lavorativa. Si propone pertanto di fare riferimento al Paese in cui è ubicata l'entità distaccataria.

6.5. Finalità: chiarire la tipologia e il livello di dettaglio richiesto relativamente alle informazioni riguardanti la struttura operativa del contribuente.

7. Commento 7

7.1. Tematica: Documentazione Nazionale - operazioni marginali

7.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

7.3. Osservazione: la bozza di circolare introduce una novità in tema di operazioni marginali, prevedendo, differentemente dal passato, una soglia quantitativa (mutuata dalle indicazioni OCSE) e non più solo qualitativa. Tuttavia, non risulta chiaro come debba leggersi il concetto di operazione marginale alla luce della facoltà offerta al contribuente dal paragrafo 5.3.7 del Provvedimento di documentare esclusivamente una parte delle operazioni poste in essere (con la consapevolezza del fatto che sulle operazioni non documentate non potrà trovare applicazione l'esimente sanzionatoria). Inoltre, la scelta di considerare la soglia del 5% separatamente per costi e ricavi potrebbe portare a situazioni peculiari, in cui, ad esempio, a fronte di costi infragruppo molto significativi (si pensi al caso di un distributore italiano per cui la principale transazione è rappresentata dall'acquisto di beni da uno o più soggetti correlati esteri) e limitati ricavi *intercompany*, si dovrebbe considerare non marginale parte di queste ultime transazioni (ossia dei ricavi infragruppo) sebbene irrilevanti considerando il quadro complessivo.

Si richiede altresì di chiarire se per le operazioni marginali, sia in linea di principio applicabile la c.d. *penalty protection* anche in assenza di analisi / documentazione dedicate.

7.4. Contributo: ribadire la citata facoltà per il contribuente di documentare le tipologie di operazioni, dallo stesso selezionate, confermando la possibilità di escludere dal perimetro dell'analisi operazioni non marginali (con la consapevolezza che, lo si ripete, in caso di rettifica, saranno applicate le sanzioni ordinariamente previste) e includendovi invece operazioni marginali. Oltre a chiarire le conseguenze di ordine pratico derivanti dalla categorizzazione delle operazioni tra marginali e non, si propone di rivedere la soglia quantitativa superando la distinzione tra costi e ricavi e prendendo invece in considerazione la totalità delle poste infragruppo.

7.5. Finalità: offrire al contribuente flessibilità nella selezione delle operazioni da documentare (alla luce anche degli sforzi richiesti), lasciando in ogni caso impregiudicata la possibilità, per l'amministrazione finanziaria di avere a disposizione un quadro completo delle relazioni infragruppo (così come previsto da quanto affermato a pagina 19 della circolare dove si specifica che "[…] *deve essere fornito un sommario delle operazioni e un quadro di dettaglio dei flussi delle operazioni e dei relativi importi opportunamente riconciliati con gli importi dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento*" […]".

Baker McKenzie.

8. Commento 8

8.1. Tematica: Documentazione Nazionale – Assunzioni critiche

8.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

8.3. Osservazione: la bozza di circolare precisa che nel sotto paragrafo riguardante le assunzioni critiche (2.1.5), "*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*".

8.4. Contributo: si propone anzitutto di chiarire l'applicabilità del concetto di assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto, dal momento che tutte le caratteristiche rilevanti della transazione infragruppo così come di quella (o quelle) considerate comparabili dovrebbero già essere state esposte nel corso dell'analisi di comparabilità. Una volta chiarito tale aspetto, si invita altresì a considerare di limitare il contenuto di tale sotto paragrafo all'elencazione delle principali assunzioni critiche. La previsione degli "effetti che deriverebbero dal modificarsi delle stesse" rappresenta infatti un esercizio il cui perimetro pare di difficile, se non impossibile, individuazione.

8.5. Finalità: evitare di estendere gli oneri del contribuente a informazioni difficilmente prevedibili e identificabili.

Baker McKenzie.

9. Commento 9

9.1. Tematica: Documentazione Nazionale – Ammontare delle operazioni infragruppo

9.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

9.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 21, paragrafo 5, con riferimento alle singole operazioni infragruppo, viene riportato che deve essere fornito "[…] *l'ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti per ciascuna giurisdizione fiscale del beneficiario non residente o del pagatore*." precisando che per i pagamenti effettuati e/o ricevuti "[…] *occorrerà di fatto fornire l'ammontare dei componenti positivi o negativi di reddito che hanno concorso alla formazione del reddito di impresa nell'esercizio di competenza*.", e chiarendo che "[…] *in caso di operazioni aventi ad oggetto royalties e interessi, l'ammontare dei pagamenti effettuati deve essere fornito secondo il criterio di cassa*".

9.4. Contributo: Si chiede di confermare che ai fini dell'indicazione degli importi delle singole transazioni:

- tutti i flussi diversi da interessi e royalty seguono il principio di competenza;
- per i flussi relativi a royalty e interessi sia opportuno fornire non solo l'importo di tali transazioni seguendo il principio di cassa ma anche secondo il principio di competenza al fine della corretta individuazione degli ammontari rilevanti ai fini delle imposte dirette nonché così da garantire una corretta riconciliazione dei componenti positivi e negativi di reddito con la dichiarazione annuale dei redditi.

Inoltre si precisa che, indicando gli ammontari di interessi e royalty esclusivamente secondo il principio di cassa, si incorrerebbe nel rischio di andare a rettificare (anche) importi relativi a periodi di imposta precedenti (o persino successivi in caso di pagamenti anticipati) che potrebbero non essere stati oggetto di alcuna rettifica in relazione al rispetto del principio di libero mercato.

9.5. Finalità: chiarire il set di informazioni richiesto al contribuente in merito ai contenuti di questa specifica sezione.

Baker McKenzie.

10. Commento 10

10.1. Tematica: Documentazione nazionale – informazioni relative agli APAs/rulings

10.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

10.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 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 […]*". La bozza di circolare non specifica il significato della locuzione "comunque collegati", lasciando spazio a diverse interpretazioni e creando dunque un'incertezza relativa alla circoscrizione del perimetro dell'onere documentale relativo a tali accordi. Inoltre, tale richiesta appare eccedere quanto richiesto dallo schema di Documentazione Nazionale previsto in sede OCSE (v. Allegato II al Capitolo V delle Linee Guida). Infine, non è meno importante sottolineare come tale informazione non rientra, per definizione, nella sfera diretta di competenza del contribuente (in quanto si fa riferimento ad accordi preventivi o ruling di cui il soggetto residente non è parte) al quale viene dunque richiesto di riferirsi alla casa madre (o comunque ad altre società del gruppo) per poter reperire tali dettagli.

10.4. Contributo: con lo scopo di limitare il rischio derivanti da possibili differenti interpretazioni del concetto di "comunque collegati", si propone di fornire chiarimenti relativi alla richiesta formulata e di circoscrivere il perimetro della stessa a specifiche casistiche. Infatti, come poco sopra menzionato, si tratta di informazioni di cui il contribuente difficilmente risulta essere direttamente a conoscenza.

10.5. Finalità: chiarire e circoscrivere il perimetro della sezione, in ossequio al principio OCSE che invita a non richiedere al contribuente sforzi documentali eccessivamente gravosi e in ogni caso commisurati rispetto all'obiettivo (in termini di informazioni rese disponibili) che ci si prefigge.

Baker McKenzie.

11. Commento 11

11.1. Tematica: Documentazione Nazionale – prospetti di riconciliazione dei dati economico finanziari

11.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 5

11.3. Osservazione: la bozza di circolare al paragrafo 5, pagina 25, indica che la Documentazione Nazionale debba essere corredata da "[…] *prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati economici e gli indicatori finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio o il rendiconto economico e patrimoniale dell'entità locale ovvero con altra documentazione equivalente.*".

11.4. Contributo: sarebbe auspicabile prevedere la possibilità di fornire alcune precisazioni in merito alle informazioni relative ai prospetti di riconciliazione dei dati economico finanziari, anche successivamente alla data di finalizzazione della documentazione / in sede di controllo. Non sempre infatti, ad esempio, a causa di diverse date di chiusura dell'esercizio o di altre complessità connesse alla rielaborazione dei dati (con il livello di dettaglio richiesto) delle controparti coinvolte in una transazione infragruppo, è possibile completare la riconciliazione in tempi compatibili con l'invio della dichiarazione, specialmente in caso di tested party estera. Quanto meno, sarebbe auspicabile chiarire che l'eventuale mancanza di tale riconciliazione rientra nel novero delle "[…] *omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi* […]" che dunque "[…] *non pregiudicano l'applicazione della esimente sanzionatoria* […]" che può essere sanata con una richiesta di integrazione in sede di controllo.

11.5. Finalità: offrire ai contribuenti la possibilità di fornire le informazioni con tempistiche più ampie, tutelando in ogni caso l'interesse dell'amministrazione finanziaria di avere a disposizione un patrimonio informativo sufficiente e commisurato agli scopi dell'attività ispettiva.

Baker McKenzie.

12. Commento 12

12.1. Tematica: documentazione relativa alle stabili organizzazioni

12.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 6

12.3. Osservazione: al paragrafo 6, pagina 27 si può leggere, "[…] *le imprese residenti nel territorio dello Stato con stabili organizzazioni all'estero, sia in regime ordinario sia in regime di branch exemption, hanno la facoltà di presentare la documentazione idonea anche con riguardo alle transazioni tra l'impresa e le medesime stabili organizzazioni, nonché con riguardo alle operazioni tra queste ultime e le altre imprese del medesimo gruppo*". Con specifico riferimento a quest'ultima locuzione ("*nonché con riguardo alle operazioni tra queste ultime e le altre imprese del medesimo gruppo*"), non risulta chiaro il perimetro delle operazioni da documentare ai fini italiani, in quanto sembrerebbe che al contribuente residente con stabile organizzazione all'estero sia richiesto di documentare anche transazioni che la propria stabile organizzazione intrattiene con altre società del gruppo diverse dal contribuente stesso. Ciò sembrerebbe esulare dal perimetro rilevante ai fini domestici in quanto si tratterebbe di operazioni che, in ossequio al *separate entity approach*, previsto dall'*Authorized OECD Approach*, occorrerebbero tra soggetti diversi dal contribuente. Ciò risulta ancora di più immediata comprensione qualora il soggetto residente abbia fatto opzione del regime c.d. di *branch exemption.*

12.4. Contributo: eliminare la locuzione sopra menzionata in quanto eventuali transazioni in essere tra una stabile organizzazione estera di un soggetto residente e altre entità del gruppo non rientrano nella sfera di rilevanza per il contribuente residente.

12.5. Finalità: confermare il perimetro degli oneri documentali alle sole operazioni direttamente rilevanti ai fini italiani.

Baker McKenzie.

13. Commento 13

13.1. Tematica: comunicazione del possesso della documentazione idonea e applicabilità dell'istituto della remissione in bonis.

13.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 9

13.3. Osservazione: la bozza di circolare al paragrafo 9, pagina 37, indica che "*Ai fini dell'applicazione della disciplina della remissione in bonis sopra richiamata, si ritiene che il contribuente abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento qualora lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea prevista dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale. Inoltre, la comunicazione deve essere eseguita entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione. In caso di applicazione della disciplina della remissione in bonis, il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della prima dichiarazione utile sopra richiamata*.".

Ad una prima lettura di quanto sopra riportato, sembrerebbe che tra le condizioni richieste al contribuente al fine di poter accedere all'istituto della remissione in bonis, rientri anche la disponibilità di documentazione idonea con marca temporale (desumibile dalla seguente statuizione "*Ai fini dell'applicazione della disciplina della remissione in bonis sopra richiamata, si ritiene che il contribuente abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento qualora lo stesso abbia predisposto la documentazione idonea prevista dal Provvedimento, compresa l'apposizione della marca temporale*). La conseguenza pratica di quanto sopra sembrerebbe dunque essere che l'applicabilità dell'istituto in parola sia limitata a quei casi in cui il contribuente, pur avendo predisposto la documentazione (e appostavi la richiesta marca temporale), abbia semplicemente omesso di indicarne la presenza nell'apposito quadro dichiarativo.

Tuttavia, poco più sotto è possibile 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*". Pertanto, da questa ulteriore disposizione sembrerebbe che, proprio in seguito all'applicazione dell'istituto della remissione in bonis, non solo sia possibile comunicare la disponibilità della documentazione successivamente alla dichiarazione originaria, ma altresì apporre sulla documentazione una marca temporale con data compresa tra quella in cui è stata presentata la dichiarazione originaria e la dichiarazione successiva.

13.4. Contributo: si ritiene auspicabile di poter offrire ai contribuenti la possibilità di usufruire della remissione in bonis anche in assenza di documentazione idonea già marcata temporalmente disponibile al momento dell'invio della dichiarazione originaria, estendendo dunque l'applicabilità dell'istituto oltre le mere "dimenticanze" di indicazione nella dichiarazione. Questo approccio non inficerebbe in alcun modo l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria (considerando, peraltro, che in più occasioni la stessa ha rammentato proprio come l'assenza di comunicazione relativa al possesso della documentazione sui prezzi di trasferimento è uno dei parametri in grado di incidere negativamente sul livello di rischio al fine della selezione dei soggetti da sottoporre a controlli), ma semplicemente offrirebbe ai contribuenti, che per le più svariate ragioni potrebbero non essere riusciti a predisporre / marcare temporalmente la documentazione in tempo rispetto alla scadenza dichiarativa "naturale", un'ulteriore possibilità di aderire al regime degli oneri documentali (peraltro limitata alla prima dichiarazione utile).

13.5. Finalità: garantire maggiore flessibilità nelle tempistiche di predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento, lasciando impregiudicata la possibilità per l'amministrazione finanziaria di avere certezza circa il momento di preparazione della documentazione e completamento della stessa.

--

Baker McKenzie.

14. Commento 14

14.1. Tematica: comunicazione del possesso della documentazione idonea e dichiarazione presentata ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998

14.2. Paragrafo della circolare: paragrafo 9

14.3. Osservazione: secondo quanto menzionato a pagina 38, paragrafo 9, "[…] *nei casi di dichiarazione presentata, ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 sopra riportati, si applicano le sanzioni amministrative previste e trova applicazione l'articolo 13 del d.lgs. n 472 del 1997*". Una tale previsione rischia di limitare l'adempimento spontaneo da parte del contribuente che potrebbe avere maggiore interesse ad attendere l'inizio di un'eventuale verifica (con la possibilità di vedersi riconosciuta l'esimente sanzionatoria) anziché procedere in autonomia ad una rettifica volta ad incrementare la propria base imponibile in quanto tale azione implica obbligatoriamente l'applicazione delle sanzioni.

14.4. Contributo: con lo scopo di favorire l'adempimento spontaneo da parte del contribuente, si propone di prevedere la non applicazione *prima facie* delle sanzioni di cui all'articolo 13 del d.lgs. n 472 del 1997 nell'eventualità che lo stesso abbia già comunicato il possesso della documentazione, nel caso di dichiarazione integrativa con rettifica della base imponibile e contestuale modifica e/o integrazione della documentazione stessa. Si potrebbe chiarire che le sanzioni potranno in ogni caso trovare eventuale applicazione in sede successiva, qualora l'amministrazione finanziaria in sede di controllo dovesse valutare non idonea la documentazione predisposta. In tal modo non verrebbe pregiudicato il giudizio ultimo dell'organo accertatore.

14.5. Finalità: favorire l'adempimento spontaneo da parte del contribuente avendo così l'opportunità di correggere volontariamente errori, mantenendo il beneficio derivante dalla non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n 472 del 1997.

* * *

RingraziandoVi nuovamente per l'opportunità di sottoporre queste osservazioni, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti,

Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie

Tax Department