Studio Tributario e Societario

Studio Tributario e Societario - Deloitte
Società tra Professionisti S.r.l.
Via Tortona, 25
20144 Milano

Tel. 02 83324111
Fax 02 83324112

Luca Angelone[1]
Maurizio Bancalari[2]
Stefano Basso[1]
Andrea Bitti[1]
Davide Bleve[2]
Luca Bosco[1]
Marcello Braglia[1]
Paolo Bulleri[1]
Raffaele Calabrese[3]
Paolo Caprotti[1]
Elena Cardani[1]
Aldo Castoldi[1]
Nicola Catucci[3]
Antonella Cavallaro[1]
Fabrizio Cavalli[1]
Alberto Ciocca[1]
Andrea Circi[1]
Serena Civardi[3]
Fabio Tullio Coaloa[2]
Pasquale Colaci[1]
Matteo Cornacchia[1]
Maddalena Costa[1]
Matteo Costigliolo[1]
Michele Crisci[1]
Mario De Blasi[1]
Laura Demurtas[1]
Walter Di Rosa[2]
Alessandra Di Salvo[1]
Roberto Famà[1]
Olderigo Fantacci[1]
Alessandro Fasolino[1]
Stefano Fedele[6]
Andrea Ferrario[1]
Nadia Fontana[1]
Gian Mario Fulco[4]
Riccardo Gabrielli[1]
Giovanni Galafassi[1]
Pier Paolo Ghetti[7]
Emanuele Innocenzi[5]
Paolo Ippoliti[1]
Mauro Lagnese[1]
Giuseppe Lagrutta[1]
Gianmaria Leoni[1]
Alessandro Lualdi[1]
Nadia Magistri[3]
Andrea Maina[1]
Lorenzo Marchetto[1]
Giuseppe Marianetti[2]
Vito Marraffa[1]
Marco Mazzetti di Pietralata[1]
Stefano Mazzotti[1]
Roberto Monasterolo[1]
Francesca Muserra[1]
Giorgio Orlandini[1]
Antonio Piciocchi[1]
Raffaele Rech[1]
Oliver Riccio[1]
Roberto Rocchi[1]
Carlo Rolandi[1]
Barbara Rossi[1]
Daniela Rubeo[2]
Francesco Saltarelli[1]
Valentina Santini[1]
Fabrizio Saveri[1]
Stefano Schiavello[1]
Angelo Spagnolo[1]
Marco Strafile[1]
Daniele Terenzi[1]
Chiara Tomassetti[2]
Alessio Vagnarelli[6]
Simone Villigiardi[3]
Ranieri Villa[1]
Stefano Zambelli[1]
Marco Ziliotto[1]
Alessandro Zito[3]

Immacolata Abbamondi[2]
Pasquale Agnello[1]
Mara Alaimo[1]
Andrea Alberti[3]
Alessandro Arcuri[3]
Simone Arecco[2]
Andrea Ardo[1]
Arnaldo Barbaro[1]
Elena Barbiani[1]
Fabio Barocchiere[1]
Andrea Bertello[3]
Andrea Bertolotto[1]
Gianmarco Bertorello[1]
Caterina Besio[1]
Grazia Biora[1]
Piero Bonarelli[1]
Andrea Bonaria[2]
Adriana Bonilauri[1]
Roberto Bottino[1]
Irene Braida[3]
Andrea Bravo[1]
Elisa Brichese[1]
Rosangela Bruno[3]
Carlo Buono[1]
Enrico Quinto Calcagnile[2]
Enrico Canini[1]
Riccardo Carafoli[1]
Santina Elena Carità[3]
Claudio Carrara[1]
Giulia Cassano[3]
Alessandra Castaldo[3]
Claudio Castellani[1]
Matilde Castoldi[1]
Daniele Cazzulani[1]
Pietro Celauro[1]
Eleonora Celli[1]
Elisa Cerreto[1]
Michele Ciavotta[3]
Francesco Cilenti[3]
Mara Cirian[1]
Raffaele Ciriello[2]
Claudio Corcogloniti[3]
Maria Cristina Corno[1]
Tiziana Creta[3]
Francesco Crotti[1]
Sara Crovetto[1]
Antonio Cuda[1]

Giorgio Alberto D'Addato[1]
Simona De Gaetani[1]
Giovangiuseppe De Luca[1]
Fabio De Marinis[1]
Chiara Demarco[1]
Mauro Dessì[1]
Sofia Di Cave[3]
Silvia Di Florio[1]
Raffaella Di Foggia[3]
Monica Di Lascio[1]
Lorella Di Paolantonio[1]
Mattia Di Sangro[3]
Francesca Falsini[3]
Elia Fausti[1]
Niccolò Alessandro Fava[2]
Emma Ferrara[2]
Sabrina Ferrazzi[3]
Federico Forno[3]
Pamela Yanina Floriani[1]
Andrea Frassanito[3]
Filippo Galavotti[1]
Annalisa Gandolfi[3]
Paolo Garbarini[1]
Federica Gardano[2]
Laura Gialloreto[2]
Ilaria Giannone[2]
Giuseppe Giordano[1]
Sarah Giuliano[1]
Lorenzo Gobbi[3]
Camilla Golzi[1]
Marco Gubernati[2]
Francesco Guidi[1]
Cristoforo Kielland[1]
Ettore Laborante[1]
Valentina Lamperti[1]
Ferdinando Lauro[3]
Cristina Lavezzari[1]
Stefano Lavore[3]
Francesca Lino[3]
Paolo Lombardo[3]
Vincenzo Daniel Lupo[3]
Laura Macrelli[1]
Veronica Maestroni[1]
Marzio Mancini[3]
Marzia Manica[2]
Georgia Manuelli[1]
Alessandro Marino[1]
Cristina Martello[3]
Margherita Masnata[3]
Francesco Mattiolo[3]
Gregorio Mazza[1]
Mauro Minichini[1]
Simone Moretti[3]
Eleonora Musiari[2]
Riccardo Nestola[3]
Luca Nobile[1]
Katrin Oberhauser[1]
Alessio Pacitti[1]
Francesco Maria Paggini[3]
Andrea Paoletti[2]
Anna Parini[1]
Elisa Pasqui[1]
Giulia Pasquini[2]
Giorgio Piccinini[3]
Anna Rita Pentuzzi[1]
Andrea Pericci[1]
Giulia Persico[2]
Veronica Petrucci[6]
Marco Pever[1]
Alexandra Pica[1]
Andrea Ponti[1]
Michele Rainone[1]
Mattia Restelli[3]
Giuseppe Ricco[2]
Fabio Riva[1]
Domenico Russo[3]
Francesca Salvatori
Miriam Santacroce[3]
Andrea Alessandro Lorenzo Sassone[1]
Vanessa Savini[2]
Claudia Senni[1]
Azzurra Sestito[3]
Luciano Angelino Siciliano[1]
Roberto Sante Smilari[2]
Paola Stella[3]
Gabriella Strano[1]
Andrea Tancredi[1]
Davide Tarantino[1]
Fabio Tarsia[1]
Manuele Tinè[1]
Donatella Tomasiello[1]
Francesco Tonini[1]
Michele Torroni[1]
Gianluca Trappolini[2]
Francesco Trivisano[1]
Fabio Vignale[1]
Francesco Vitali[1]
Anna Volkova[1]
Enrico Zennaro[3]
Maura Zucco Alberto[6]

Giampaolo Chinappi[1]
Eugenio Della Valle[6]
Carlo Dragani[1]
Luigi Jemoli[1]
Luca Melandri[4]
Luca Miele[1]
Emmanuel Orlando[2]
Francesco Pedrotti[3]
Attilio Pelosi[2]
Antonio Petrillo[1]
Natasha Reuta
Guerino Russetti[1]
Alessandro Sura[1]

1. Dottore Commercialista e Revisore Legale
2. Avvocato
3. Dottore Commercialista
4. Revisore Legale
5. Consulente del Lavoro
6. Avvocato e Cassazionista
7. Doganalista

12 ottobre 2021

Spettabile
Agenzia delle Entrate

OGGETTO: Consultazione pubblica del 20 settembre 2021 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.

Egregi Dottori,

con la presente intendiamo rispondere all'invito, pubblicato sul sito internet di codesta spettabile Agenzia e rivolto a tutti i soggetti interessati, a partecipare ad una pubblica consultazione in materia di prezzi di trasferimento, relativamente alla bozza di Circolare contenente 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).

In merito, riportiamo di seguito le nostre valutazioni, i nostri commenti e i nostri suggerimenti, rimanendo a disposizione per eventuali chiarimenti o approfondimenti.

1. TEMATICA: ambito dell' esimente sanzionatoria

§ 1 della Circolare – Esimente sanzionatoria

"*Analoga disciplina è contenuta nell'articolo 2, comma 4-ter del medesimo decreto legislativo, secondo cui in caso di rettifica del valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del Tuir da cui derivi la non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi attivi che eccede il valore di libera concorrenza previste per l'esercizio della ritenuta di cui all'articolo 25, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al comma 2 (vale a dire la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento dell'importo delle ritenute non versate) non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati.*".

Osservazione

Con riferimento al presente paragrafo, si ritiene opportuno chiarire che l'esimente sanzionatoria si debba applicare, oltre che alle sanzioni da infedele dichiarazione del sostituto d'imposta, anche alla sanzione per omessa effettuazione delle ritenute, prevista dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs. 471/97. In alternativa, si configurerebbe un'incoerenza sistematica della portata dell'esimente sanzionatoria prevista dal Provvedimento.

Bari Bologna Catania Firenze Genova Milano Napoli Padova Parma Roma Torino Treviso Varese
Sede Legale: Via Tortona, 25 – 20144 Milano | Capitale Sociale: sottoscritto e versato per Euro € 18.700,00 – deliberato per Euro € 24.200,00
Codice Fiscale/Registro delle Imprese Milano n. 10581800967 - R.E.A. Milano n. 2543103 | Partita IVA: IT 10581800967

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione è stata predisposta dallo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. esclusivamente per le finalità in essa indicate e sulla base delle informazioni che sono state ad esso rese disponibili. Essa, nel rispetto della normativa applicabile, non comporta per lo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., alcuna assunzione di responsabilità, diretta o indiretta, diversa o ulteriore a quanto concordato nell'ambito dell'eventuale assunzione di un incarico professionale da parte dello Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.. Nell'ambito dello svolgimento della propria attività di consulenza professionale, lo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. conserva in ogni caso la facoltà di riconsiderare in ogni momento la posizione espressa nella presente comunicazione ovvero di distanziarsene in particolare qualora mutino le circostanze che l'hanno determinata ovvero vengano meno i presupposti sulla cui base è stata predisposta.
© Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

Deloitte.

Contributo

Si propone, pertanto, di emendare il passo del paragrafo § 1 della Circolare sopra riportato, come segue:

"*Analoga disciplina è contenuta nell'articolo 2, comma 4-ter del medesimo decreto legislativo, secondo cui in caso di rettifica del valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del Tuir da cui derivi la non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi attivi che eccede il valore di libera concorrenza previste per l'esercizio della ritenuta di cui all'articolo 25, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione di cui al comma 2 (vale a dire la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento dell'importo delle ritenute non versate)* ***e la sanzione di cui all'articolo 14, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*** *non si applica****no*** *qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati.*".

2. TEMATICA: Masterfile

§ 4 della Circolare – Definizione del concetto di "divisione" ai fini del Masterfile

"*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 (…)".*

Osservazione

In relazione al contenuto del Masterfile ed in particolare alla possibilità di presentare tale documento in relazione alla "specifica divisione in cui opera l'entità locale", nella Circolare in bozza, tale possibilità è prevista "*qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento (c.d. divisioni)*".

In merito, preme segnalare in questa sede che l'organizzazione dei Gruppi multinazionali può presentarsi con 'divisioni' individuate anche secondo criteri diversi, ad esempio possono essere basate su criteri geografici (ad es. Americhe, Emea, Asia), oppure su criteri che dipendono da sistemi di reportistica differenti (ad es. SAP, ORACLE, ecc.) per effetto di acquisizioni successive di insiemi di società appartenenti ad altri gruppi multinazionali, oppure su altri criteri.

In tal senso, stante la mole delle informazioni richieste dal Masterfile e la complessità del loro reperimento a livello di gruppo, dovendo coinvolgere entità diverse (e spesso molto numerose) dall'entità italiana che vuole beneficiare del regime di penalty protection, nonché la ratio semplificatoria perseguita nel rendere possibile la presentazione di un Masterfile "divisionale" e come tale parziale, si richiede che venga prevista o, qualora così fosse già da intendere, meglio specificata la possibilità di un Mastefile "divisionale", predisposto avendo come riferimento non solo una distinzione per attività disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento, ma anche una distinzione semplicemente geografica o basata sui sistemi di reportistica adottati dal gruppo o parti di esso, nonché, infine, basata su eventuali altre caratteristiche organizzative adottate dal gruppo multinazionale.

§ 4 della Circolare – Richiesta integrativa di Masterfile relativi ad altre "divisioni"

"*In ogni caso (…) 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*".

Osservazione

Con riferimento al presente paragrafo, al fine di non rendere oltremodo onerosa per i contribuenti la predisposizione della documentazione, si ritiene opportuno limitare l'eventuale richiesta di esibizione dei *Masterfile* riguardanti le altre divisione del gruppo (e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento) al/ai *Masterfile* delle divisioni che comprendono entità dove siano localizzate le c.d. "funzioni centralizzate" e/o delle divisioni cui appartengono entità del gruppo multinazionale che intrattengono operazioni con l'entità locale.

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 4 della Circolare come segue:

"*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 ogni caso (…) 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, **relativamente a divisioni che comprendono le entità del gruppo che svolgono funzioni centralizzate e/o a divisioni alle quali appartengono entità del gruppo che intrattengono operazioni con l'entità locale**, quest'ultima deve rendere disponibile su richiesta degli addetti al controllo i Masterfile riguardanti **tali** altre divisioni del gruppo, e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento.*".

§ 4 della Circolare – Struttura del Masterfile predisposta dal soggetto controllante

"*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".*

Osservazione

Con riferimento al presente paragrafo, si ritiene opportuno chiarire come sia facoltà dell'entità locale presentare un *Masterfile* predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto che presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OCSE, luglio 2017), ancorché non completamente in linea con la forma delineata dal Provvedimento.

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 4 della Circolare come segue:

"*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, **ancorché non redatto secondo la struttura formale delineata dal Provvedimento,** presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE."*

3. TEMATICA: Documentazione Nazionale

§ 5 della Circolare – Riconciliazione con informativa di cui al prospetto "Prezzi di Trasferimento" del modello Redditi

"Nella parte introduttiva del capitolo 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".

Osservazione

Il sopracitato chiarimento della Circolare sembrerebbe richiedere al contribuente l'inserimento di una mappatura completa di tutte le transazioni, riconciliate con il prospetto della dichiarazione dei redditi (RS106). Detta richiesta appare in contrasto con la facoltà di presentare la documentazione anche solo con riguardo ad una parte delle transazioni infragruppo, di cui al Punto 5.3.7 del Provvedimento, in quanto prevede comunque la raccolta di informazioni non rilevanti ai fini della predisposizione delle Documentazione Nazionale, poiché riferite a transazioni marginali o che il contribuente potrebbe decidere di non documentare.

§ 5 della Circolare – Definizione di transazioni marginali

"*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

La bozza di Circolare individua nella soglia del 5% dei componenti di reddito positivi e negativi (rispettivamente per le operazioni infragruppo "attive" che danno luogo a ricavi e per le operazioni infragruppo "passive" che comportano il sostenimento di costi) il criterio per qualificare come "non marginali" – e quindi meritevoli di documentazione e analisi – le transazioni infragruppo.

Il criterio individuato risponde evidentemente all'esigenza pratica di stabilire un parametro che permetta di distinguere, soprattutto in realtà caratterizzate da una molteplicità di transazioni di diversa tipologia, quali siano quelle oggettivamente rilevanti ai fini della predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento.

Al contempo, il criterio individuato nella bozza di Circolare, essendo basato sulla semplice incidenza dell'ammontare di un'operazione sul totale dell'ammontare dei componenti di reddito positivi o negativi derivanti da transazioni

infragruppo, potrebbe dar luogo a situazioni potenzialmente paradossali, che suggeriscono come il criterio – in astratto ragionevole – individuato dalla bozza di Circolare potrebbe essere reso più efficace se integrato con altri parametri.

Si considerino, a titolo esemplificativo, le fattispecie delineate di seguito.

- Esempio 1: Contribuente con operazioni infragruppo attive per 100 milioni di Euro e operazioni passive per 5 milioni di Euro (o viceversa). Applicando la soglia del 5%, una transazione infragruppo che genera ricavi per 4,9 milioni di Euro potrebbe non essere oggetto di documentazione, mentre lo dovrebbe essere una transazione che dà luogo a costi per 251.000 Euro, creando un evidente effetto "distorsivo" nell'individuazione delle transazioni oggettivamente rilevanti.

  In una fattispecie come quella esemplificata, sarebbe quindi demandata al contribuente la valutazione di quali siano le transazioni da considerare "non marginali", ancorché aventi un valore inferiore alla predetta soglia del 5%, posto che, per evitare contestazioni circa l'"idoneità" della documentazione, lo stesso dovrebbe comunque farsi carico di documentare e analizzare anche la transazione da 251.000 Euro, che nell'esempio supera la soglia del 5%.

- Esempio 2: Contribuente con operazioni infragruppo attive per un totale di 100 milioni di Euro, tra le quali il riaddebito di costi per distacco di personale per 6 milioni di Euro e la concessione in licenza di un bene immateriale a fronte di un canone di 4 milioni di Euro.

  E' di palmare evidenza che la prima delle due transazioni non dovrebbe presentare, in linea di massima, particolare interesse dal punto di vista della documentazione della conformità al valore di libera concorrenza, trattandosi di un mero riaddebito di costi. Per contro, la seconda transazione – che potrebbe essere annoverata tra quelle "marginali" in base al criterio della soglia del 5% dei componenti di reddito positivi – comporta verosimilmente la realizzazione di un profitto in capo al soggetto licenziante, meritevole non solo di documentazione, ma anche di analisi economica volta ad attestarne la rispondenza al principio di libera concorrenza.

- Esempio 3: Contribuente che ha posto in essere un'operazione di "business restructuring" nell'ambito della quale ha cessato una produzione svolta localmente e ha trasferito all'estero, presso una consociata, le relative funzioni produttive e alcuni beni immateriali, senza tuttavia ricevere alcuna compensazione. Ipotizzando che, in base all'analisi economica condotta, tale scenario sia conforme al principio di libera concorrenza, l'applicazione della soglia del 5% porterebbe a qualificare come "marginale" l'operazione in questione e quindi a escluderla dal novero di quelle meritevoli di documentazione e analisi, situazione che esporrebbe evidentemente il contribuente al rischio di sanzioni su un'operazione indubbiamente rilevante, qualora il mancato riconoscimento di una compensazione fosse oggetto di contestazione.

<u>Contributo</u>

In tal senso, sarebbe auspicabile che la versione finale della Circolare suggerisca una diversa modalità di applicazione del criterio della soglia del 5%, ad esempio che il medesimo sia:

- applicato alla somma dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nel prospetto della dichiarazione dei redditi denominato "Prezzi di Trasferimento" (RS106), in luogo della determinazione della predetta incidenza sulla base dei soli componenti positivi (per ciò che attiene le operazioni o le categorie omogenee di operazioni attive) o dei soli componenti negativi (per ciò che attiene le operazioni o le categorie di omogenee di operazioni passive);

- applicato congiuntamente:
  - a uno o più parametri espressivi dell'incidenza della transazione infragruppo sul totale dei ricavi o dei costi operativi (al fine di valutarne l'oggettiva significatività in relazione alla scala delle operazioni aziendali);
  - a una valutazione della natura della transazione in disamina, posto che alcune transazioni, quali quelle di "business restructuring", potrebbero rivelarsi "non marginali" anche nell'ipotesi in cui la valorizzazione a esse attribuita dalle parti sia pari a "zero" (e quindi non abbia senso calcolare l'incidenza percentuale della transazione sul totale dei componenti di reddito positivi e negativi).

Inoltre, sarebbe opportuno che la versione finale della Circolare si esprimesse in maniera puntuale sull'approccio da adottare per le transazioni che costituiscono un mero riaddebito di costi, per le quali è prassi consolidata che non si proceda a una specifica analisi di transfer pricing, a maggior ragione se tali costi derivano da transazioni con soggetti terzi. Sarebbe utile che la versione finale della Circolare fornisca indicazioni sull'approccio che dovrebbe adottare il contribuente qualora dette transazioni, pur costituendo un mero riaddebito di costi, superino la sopramenzionata soglia del 5%.

§ 5 della Circolare- Penalty protection e transazioni marginali

"Resta ferma la facoltà del contribuente di descrivere anche le operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo in cui l'entità locale è coinvolta".

Osservazione

Relativamente all'efficacia della documentazione in relazione alle transazioni definibili come "marginali", non è del tutto chiaro se il contribuente possa, comunque, beneficiare della disapplicazione delle sanzioni amministrative in caso di rettifica di transazioni identificate come marginali, qualora le stesse vengano "descritte" all'interno della documentazione nazionale, in linea con la facoltà prevista dalla Bozza di Circolare.

§ 5 della Circolare – Criterio di cassa per interessi e royalty

"Viceversa, in caso di operazioni aventi a oggetto royalties e interessi, l'ammontare dei pagamenti effettuati deve essere fornito secondo il criterio di cassa".

Osservazione

La Bozza di Circolare contiene significativi chiarimenti in relazione alla richiesta di indicare l'ammontare dei pagamenti delle transazioni (§2.3, sezione 2.1.1.a dello schema contenuto nel Provvedimento del 23 novembre). Con particolare riferimento all'applicazione di tale misura alle operazioni aventi ad oggetto interessi e royalties, "*l'ammontare deve essere fornito seguendo il criterio di cassa*". In merito, sarebbe opportuno chiarire se occorre indicare la sola quota pagata delle transazioni contabilizzate nel conto economico relativo all'annualità per cui si predispone la documentazione, o anche eventuali pagamenti intervenuti nell'anno, ma relativi a interessi e royalties contabilizzati in periodi di imposta precedenti.

§ 5 della Circolare – Utilizzo di dati pluriennali

"*Qualora l'analisi si basi su dati pluriennali dei soggetti potenzialmente comparabili, devono essere illustrati le ragioni alla base di tale scelta, il periodo temporale di riferimento e le logiche di trattamento e aggregazione dei dati.*"

Osservazione

Con riferimento al presente paragrafo:

- la bozza di Circolare limita la possibilità di un'analisi basata sui dati pluriennali ai soggetti potenzialmente comparabili, non prevedendo, di contro, l'ipotesi di riferirsi a dati pluriennali per l'impresa associata da sottoporre ad analisi (c.d. *tested party*). Si ritiene opportuno che l'interpretazione al Provvedimento fornita dalla Circolare contempli la possibilità di utilizzare analisi basate sui dati pluriennali anche per le c.d. *tested party*, il che risulterebbe particolarmente utile nel supportare le analisi economiche in periodi di crisi economica ovvero per quelle società che strutturalmente hanno cicli di vista del prodotto o servizio su più anni (es. commesse pluriennali);
- sarebbe utile circostanziare nel dettaglio la portata della locuzione "*le logiche di trattamento e aggregazione dei dati*" precisando se trattasi di logiche di derivazione statistica (ad esempio, aggregazione dei dati ai fini della determinazione di medie semplici, oppure ponderate, ecc.).

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 5 della Circolare come segue:

"*Qualora l'analisi si basi su dati pluriennali dei soggetti potenzialmente comparabili* ***e/o delle imprese associate da sottoporre ad analisi****, devono essere illustrati le ragioni alla base di tale scelta, il periodo temporale di riferimento e le logiche di trattamento e aggregazione dei dati.*"

§ 5 della Circolare – Posizionamento all'interno dell'intervallo interquartile

"In merito al secondo aspetto, il contribuente deve rappresentare l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato. Qualora il contribuente utilizzi strumenti statistici finalizzati a minimizzare errori derivanti da difetti di comparabilità non eliminabili o altresì rettificabili, occorre illustrare le ragioni della scelta di detti strumenti con particolare riferimento al posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo."

Osservazione

Al romanino v, Sezione "b" del sottoparagrafo 2.1.3 del Provvedimento direttoriale del 23 novembre 2020, rubricato "*intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza*", è disposto che "*dovrà essere rappresentato l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato nonché le ragioni della scelta del posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo*".

Sul punto, la bozza di Circolare propone i chiarimenti sopra riportati.

La bozza di Circolare sembra, quindi, estendere, rispetto al Provvedimento, la necessità, per il contribuente, di argomentare circa il posizionamento della transazione in verifica anche in relazione ad intervalli di libera concorrenza già "corretti/aggiustati" in applicazione di strumenti statistici volti ad individuare la tendenza centrale della distribuzione degli indicatori di profitto.

Tale richiesta, apparentemente di portata generale, non appare però del tutto chiara. Infatti, il posizionamento puntuale all'interno dell'intervallo interquartile di valori di libera concorrenza è di norma un fatto privo di rilevanza tecnica. Infatti, le contestazioni in merito al posizionamento all'interno dell'intervallo, parrebbero ormai essere state superate dalla lettera, al contrario chiarissima, del Decreto Ministeriale del 14 maggio 2018, dove all'articolo 6 – "Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza" si precisa che (enfasi aggiunta):

1. "*Si considera conforme al principio di libera concorrenza* ***l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato*** *ai sensi dell'art. 4,* ***qualora gli stessi siano riferibili a un numero di operazioni non controllate, ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata****, in esito all'analisi di cui all'art. 3.*
2. *Un'operazione controllata, o un insieme di operazioni controllate aggregate in base all'art. 5, si considerano realizzati in conformità al principio di libera concorrenza, qualora* ***il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo di cui al comma 1 del presente articolo****.*
3. *Se l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate in base all'art. 5, non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di cui al comma 1, fatti salvi il diritto per l'impresa associata di presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza, e la potestà per l'amministrazione finanziaria di non tenere conto di tali elementi adducendo idonea motivazione*".

La posizione espressa da citato Decreto risulta, come atteso, del tutto allineata al testo delle Linee Guida OCSE 2017, ove al § 3.57 si legge che : "*è anche possibile che, dopo che ogni sforzo è stato fatto per escludere i valori che presentano un livello inferiore di comparabilità, ciò che si ottiene è un intervallo di valori per i quali si considera che, data la metodologia utilizzata per la selezione dei comparabili e i limiti riguardanti le informazioni disponibili a proposito di tali comparabili, permangano dei difetti di comparabilità che non possono essere identificati e/o quantificati e che non sono quindi rettificati. In tali casi, se l'intervallo comprende un numero significativo di osservazioni,* ***strumenti statistici che tengano conto della tendenza ad accorpare al centro i valori per restringere l'intervallo (come l'intervallo interquartile o altri percentili) potrebbero contribuire a rafforzare l'affidabilità dell'analisi*****".**

Il successivo §3.60, sempre in coerenza con le previsioni del Decreto Ministeriale del 14 maggio 2018, prevede che se "*il parametro significativo della transazione tra imprese associate (come il prezzo o il margine) si trova all'interno dell'intervallo dei prezzi di libera concorrenza, non si dovrebbe eseguire nessuna rettifica*".

In base a quanto precede, posto che se si applichino correttamente criteri e regole dell'analisi economica, il ricorso a strumenti statistici quali l'intervallo interquartile ha proprio la funzione di limitare già l'intervallo di riferimento alle sole fattispecie significative ed egualmente comparabili (mediante l'esclusione di quel 50% dei risultati maggiormente distanti dalla mediana). Il commento offerto dalla bozza di Circolare al punto 2.1.3.v. per cui "*qualora il contribuente utilizzi strumenti statistici finalizzati a minimizzare errori derivanti da difetti di comparabilità non eliminabili o altresì rettificabili, occorre illustrare le ragioni della scelta di detti strumenti con particolare riferimento al posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo*" potrebbe risultare incongruo o, quantomeno, meritevole di ulteriori chiarimenti, dal momento che la corretta applicazione di indicatori di tendenza centrale costituisce, di per sé, la modalità mediante la quale, secondo la miglior pratica descritta anche dall'OCSE, si "depura" l'intervallo esteso di valori potenzialmente influenzati da difetti residui di comparabilità, rendendo così superflue ulteriori valutazioni circa il posizionamento all'interno del (così ridotto) intervallo interquartile.

Diversamente, la formulazione attuale della bozza di Circolare potrebbe dare adito a rinnovate contestazioni in merito al posizionamento all'interno dell'intervallo interquartile che, per quanto osservato, dovrebbero considerarsi, invece, non compatibili con le richiamate prassi italiane e OCSE, oltre che tecnicamente non oggettivabili.

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 5 della Circolare come segue:

"In merito al secondo aspetto, il contribuente deve rappresentare l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato, nonché le ragioni della scelta del posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo. ***~~Qualora il contribuente utilizzi strumenti statistici finalizzati a minimizzare errori derivanti da difetti di comparabilità non eliminabili o altresì rettificabili, occorre illustrare le ragioni della scelta di detti strumenti con particolare riferimento al posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo~~***".*

§ 5 della Circolare- Assunzioni adottate nell'applicazione del metodo prescelto

"*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*".

Osservazione

Il Provvedimento del 23 novembre 2020 prevede, al sottoparagrafo 2.1.5, che siano esplicitate le assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto. Sul punto, la bozza di Circolare non sembra prevedere chiarimenti utili. Essendo le assunzioni critiche verosimilmente già esplicitate anche nella precedente sezione 2.1.3 della Documentazione Nazionale, sarebbe opportuno porre in evidenza quali elementi informativi aggiuntivi andrebbero riportati nella sezione in oggetto. Con riferimento al presente paragrafo, si riterrebbe opportuno:

- circostanziare nel dettaglio la portata della locuzione "*quadro sintetico delle principali assunzioni adottate a base dell'applicazione del metodo scelto*", in quanto non è chiaro se la richiesta sia riferita alle assunzioni di cui al punto 2.3.2.1.3, lettera b) del Provvedimento (*i.e.* impresa associata da sottoporre ad analisi, analisi pluriennale, rettifiche di comparabilità, ecc.) o ad ulteriori assunzioni e, in tal caso, a quali;
- eliminare la locuzione "*con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse*", in quanto comporterebbe il dover proporre un'analisi di correlazione e/o di scenario determinando così, in capo al contribuente, l'esecuzione di analisi ulteriori rispetto a quelle presentate al fine dell'applicazione del metodo scelto, in contraddizione con il principio della "*best method rule*".

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 5 della Circolare come segue:

"*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~~***".

§ 5 della Circolare – Transazioni marginali nei prospetti di informazione e di riconciliazione

"Il capitolo denominato informazioni finanziarie prevede che la Documentazione Nazionale debba essere corredata inoltre 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".

Osservazione

È auspicabile che la versione finale della Circolare indichi esplicitamente se anche le transazioni qualificabili come "marginali", che è facoltà del contribuente descrivere o meno all'interno della documentazione, debbano comunque essere ricomprese e tracciate nei "prospetti di informazione e di riconciliazione" con i dati di conto economico, a corredo della documentazione. Stando alle indicazioni di cui al paragrafo 5 della bozza di Circolare, infatti, sembra che anche le transazioni "marginali" debbano essere quantomeno tracciate nella documentazione, ad esempio per poter esporre la riconciliazione tra il "quadro di dettaglio dei flussi delle operazioni e dei relativi importi" e"gli importi dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi" relativo ai prezzi di trasferimento.

4. TEMATICA: Forma del Masterfile e della Documentazione Nazionale

§ 8.1 della Circolare – Firma della documentazione

"*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 (…)*".

Osservazione

La bozza di Circolare prevede l'apposizione della firma elettronica con marca temporale e che il Masterfile e la Documentazione Nazionale debbano contenere anche le informazioni finanziarie e gli allegati. Sul punto, si segnala come potrebbe essere tecnicamente difficoltoso, per il contribuente, includere in un unico documento tutte le informazioni finanziarie e gli allegati previsti. Per cui parrebbe sensato poter apporre la firma digitale con marca temporale su Masterfile e Documentazione Nazionale, ma salvando su file separati i relativi allegati, che sarebbero in ogni caso oggetto di menzione, nella Documentazione Nazionale.

Inoltre, con riferimento al paragrafo in oggetto, si riterrebbe opportuno fornire chiarimenti su come i contribuenti parte di gruppi multinazionali con un periodo d'imposta non allineato a quello dell'entità locale possano integrare le informazioni presentate nel Masterfile predisposto dal soggetto controllate non residente, diretto o indiretto. In particolare, è possibile che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'entità locale il Masterfile del gruppo multinazionale non sia disponibile per il periodo d'imposta in esame (ad esempio, perché il periodo d'imposta non è allineato o perché non vi è coincidenza con tra i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'entità locale e della controllante non residente di cui l'entità locale presenta il Masterfile). In tali casi, si ritiene opportuno consentire all'entità locale di apporre la marca temporale sul Masterfile disponibile al momento di presentazione della dichiarazione, ancorché riferito al periodo d'imposta precedente o, comunque, a un periodo d'imposta non coincidente con quello dell'entità locale, e di effettuare, successivamente, le necessarie integrazioni della predetta documentazione, apponendo una marca temporale recante data successiva, previa dimostrazione da parte dell'entità locale di aver ricevuto dette informazioni successivamente all'apposizione della prima marca temporale.

5. TEMATICA: Termini di consegna della documentazione

§ 8.2 della Circolare – Richieste di documentazione integrativa inerenti i Masterfile divisionali

"*Qualora nel corso del controllo o di altra attività istruttoria dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta. Compatibilmente con i tempi del controllo, potrà essere previsto un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi. Si precisa che le richieste supplementari o integrative devono avere a oggetto informazioni costituenti elementi del contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale. Decorsi i suddetti termini, l'Agenzia delle entrate non è vincolata all'applicazione dell'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4 ter, d.lgs. n. 471 del 1997. Rientrano tra le richieste in parola, ad esempio, i Masterfile riguardanti le altre divisioni qualora l'entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione in cui opera*".

Osservazione

In ragione delle difficoltà oggettive in cui i contribuenti verserebbero nel reperire, in generale, o anche solo tempestivamente i *Masterfile* delle "altre" divisioni del gruppo, che, peraltro potrebbero non presentare un contenuto conforme al Provvedimento, si ritiene che il mancato assolvimento di detta richiesta non possa pregiudicare l'applicazione del regime premiale in quanto (i) detta circostanza non appare sorretta dalle disposizioni del Provvedimento (che conferiscono la possibilità di predisporre semplicmente il Masterfile relativo alla divisione di appartenenza) e (ii) in virtù della possibile parziale o nulla attinenza del contenuto di detti *Masterfile* alla divisione in cui opera l'entità locale del gruppo multinazionale.

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 8.2 della Circolare come segue:

"*Qualora nel corso del controllo o di altra attività istruttoria dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta. Compatibilmente con i tempi del controllo, potrà essere previsto un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi. Si precisa che le richieste supplementari o integrative devono avere a oggetto informazioni costituenti elementi del contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale. Decorsi i suddetti termini, l'Agenzia*

delle entrate non è vincolata all'applicazione dell'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4 ter, d.lgs. n. 471 del 1997. ~~***Rientrano tra le richieste in parola, ad esempio, i Masterfile riguardanti le altre divisioni qualora l'entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione.".***~~

6. TEMATICA: Comunicazione del possesso di documentazione idonea

§ 9 della Circolare – Comunicazione del possesso della documentazione idonea

"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****"* [enfasi aggiunta].

"In caso di dichiarazione presentata nei termini o di dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario ***nelle quali il contribuente non abbia effettuato la comunicazione del possesso della documentazione idonea****, e di successiva dichiarazione presentata, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 per correggere errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento e che abbiano determinato l'indicazione di un minore imponibile o, comunque, di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore credito occorrerà tenere in considerazione* ***se il contribuente abbia applicato o meno la disciplina della remissione in bonis****.* ***Nel primo caso****, infatti, la documentazione prevista dai punti 2.2 e 2.3 del Provvedimento* ***può essere integrata o modificata; 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 e la relativa comunicazione viene effettuata unitamente alla presentazione della suddetta dichiarazione"*** [enfasi aggiunta].

<u>Osservazione</u>

Con riferimento a quanto riportato sopra, la terminologia utilizzata ai fini della valida applicazione della firma elettronica con marca temporale "*da apporre entro la data di presentazione della* ***prima dichiarazione utile sopra richiamata,"*** **in caso di applicazione della disciplina della remissione in bonis,** sembra suggerire che **la comunicazione del possesso della documentazione possa avvenire anche oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario.** Se confermata, tale facoltà, di modificare ed integrare la documentazione nella sua interezza, apponendovi la relativa firma digitale con marca temporale entro l'effettivo invio dell'ultima dichiarazione, di fatto consentirebbe al contribuente di avvalersi di un termine più lungo dei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per la predisposizione e la firma digitale della documentazione, nonostante quanto sembrerebbe previsto dal Provvedimento e, in altro luogo, dalla Circolare stessa:

"*In caso di dichiarazioni presentate* ***entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione*** *–sia che il contribuente presenti per la prima volta la dichiarazione nei novanta giorni sia che, entro il medesimo termine, presenti una dichiarazione per correggere quella presentata nei termini –, fatta salva l'applicazione delle sanzioni nei differenti casi e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472,* ***la comunicazione può essere effettuata con tali dichiarazioni; conseguentemente, 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 effettiva presentazione delle dichiarazioni****".*

Sarebbe pertanto auspicabile che la versione finale della Circolare chiarisse meglio la portata e le modalità della remissione in bonis prevista per la comunicazione del possesso e la firma elettronica con marca temporale della documentazione.

7. TEMATICA: Documentazione sui servizi a basso valore aggiunto

§ 10 della Circolare – Servizi a basso valore aggiunto

"[…] nella prima sezione (Descrizione dei servizi infragruppo), il contribuente deve descrivere le categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto forniti avendo cura di precisare, per ciascuna categoria di servizi, l'identità dei beneficiari, le ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto, le ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del contesto di business del gruppo multinazionale, i benefici ottenuti o attesi, i criteri di

ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti. Inoltre, deve fornire una conferma del margine di profitto applicato".

Osservazione

Con riguardo alla possibilità di valorizzare in base al principio di libera concorrenza un'operazione controllata consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto tramite il ricorso al c.d. "approccio semplificato", in base al quale, previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso e aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi, si chiede di chiarire quanto segue.

La bozza di Circolare in commento richiede che, qualora il contribuente ponga in essere un'operazione infragruppo (o categoria omogenea di operazioni) consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto, sia che intenda avvalersi di apposita documentazione, sia che descriva tale operazione nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale, egli è tenuto a riportare gli elementi informativi, articolati in sezioni, contenuti nei punti dal 7.1 al 7.4 del Provvedimento.

In particolare, nella prima sezione (punto 7.1) si chiede di descrivere per ciascuna categoria di servizi, tra l'altro, l'identità dei beneficiari, le ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto, le ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del contesto di *business* del gruppo multinazionale e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti.

Nella seconda sezione (punto 7.2), inoltre, si chiede che il contribuente riporti e descriva i contratti o gli accordi scritti (che possono consistere anche in documenti contestuali) per la fornitura di servizi a basso valore aggiunto e le relative modifiche che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte all'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti e giustifichino pertanto i benefici di cui al punto precedente.

Le richieste di cui ai punti 7.1 e 7.2, in merito alle quali si auspica un chiarimento e relative, rispettivamente, all'identificazione dei benefici che la prestazione di taluni servizi a basso valore aggiunto produce e alla sussistenza dei requisiti documentali atti a dimostrare gli accordi delle parti, appaiono non condivisibili per le seguenti ragioni:

- secondo le raccomandazioni di cui ai paragrafi 7.6 (Sez. B.1) e 7.54 (Sez. D.2) delle Linee Guida OCSE, l'obbligo di pagare per un servizio infragruppo sorge solo laddove il *test* del beneficio sia soddisfatto, vale a dire l'attività svolta deve fornire all'entità del gruppo dalla quale ci si attende il pagamento del servizio un valore economico o commerciale tale da far accrescere o mantenere la propria posizione di mercato (valore che è determinato stabilendo se una società indipendente in circostanze similari sarebbe stata disposta a pagare per l'attività svolta a suo favore da una società indipendente o avrebbe svolto l'attività internamente). Tuttavia, in materia di servizi infragruppo a basso valore aggiunto, tale valutazione può essere difficoltosa; l'Amministrazione finanziaria, pertanto, dovrebbe astenersi dal controllare o contestare il *test* del beneficio quando l'approccio semplificato sia applicato sulla base delle condizioni e delle circostanze descritte in Sez. D.2 e in conformità con la reportistica di cui alla Sez. D.3 delle Linee Guida OCSE. Si confronti in merito il paragrafo 7.54 delle Linee Guida Ocse che recita '*tax administrations should therefore generally refrain from reviewing or challenging the benefit test when the simplified approach has been applied* (…)';
- data la natura dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto, laddove il gruppo multinazionale abbia seguito le indicazioni dell'approccio semplificato, la reportistica rappresenterà una prova sufficiente a dimostrare che il *test* del beneficio sia soddisfatto. Di conseguenza, il contribuente è tenuto esclusivamente a dimostrare che sia stato fornito, ad esempio, un servizio di assistenza piuttosto che essere tenuto a specificare ciascun atto compiuto che abbia dato origine ai costi addebitati. Si confronti in merito il paragrafo 7.55 delle Linee Guida Ocse che recita: '*In evaluating the benefits test, tax administrations should consider benefits only by categories of services and not on specific charge basis. Thus, the taxpayer need only demonstrate that assistance was provided with, for example, payroll processing, rather than being required to specify individual acts undertaken that give rise to the costs charged*'.

Nella misura in cui le informazioni previste dal paragrafo 7.64 delle Linee Guida OCSE siano rese disponibili all'Amministrazione finanziaria, una fattura annuale recante la descrizione della categoria di servizi sarà sufficiente a giustificare l'addebito e non dovrà essere richiesta ulteriore prova di atti individuali.

8. TEMATICA: Valutazione della documentazione idonea

§ 11 della Circolare – Omissioni parziali

"*Si precisa, inoltre, che le omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi, non pregiudicano l'applicazione della esimente sanzionatoria. La*

stessa precisazione vale con riferimento al caso della omissione parziale degli allegati, indicati nel capitolo 4 della Documentazione Nazionale."

Osservazione

Con riferimento al presente paragrafo, si ritiene opportuno precisare che l'omissione, anche *in toto*, degli allegati non è suscettibile di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza di detta analisi, in aderenza a quanto previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. 2010/13764.

Contributo

Si propone di emendare il passo del paragrafo § 11 della Circolare come segue:

"*Si precisa, inoltre, che le omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi, non pregiudicano l'applicazione della esimente sanzionatoria. La stessa precisazione vale con riferimento al caso della omissione* ~~*parziale*~~ *degli allegati, indicati nel capitolo 4 della Documentazione Nazionale.*".

---***---

Distinti Saluti,

Aldo Castoldi
Andrea Ferrario
Giuseppe Lagrutta
Lorenzo Marchetto
Marco Mazzetti
Roberto Monasterolo
Angelo Spagnolo
Marco Ziliotto