LE OPERAZIONI TRANSNAZIONALI E LA DOCUMENTAZIONE IDONEA PER LA PENALTY PROTECTION

PREMESSA

In un mondo sempre più globale nel quale le operazioni transnazionali spesso di natura immateriale sono ormai consuetudine, la tassazione delle multinazionali e in generale la ripartizione della potestà impositiva tra i paesi, la concorrenza fiscale e numerose altre problematiche di fiscalità internazionale sono un punto centrale del dibattito in sede europea; in particolare l'Ocse ha emanato negli ultimi anni numerosi dispositivi volti a regolare le transazioni internazionali sotto il profilo dell'equità fiscale. In Italia la fiscalità delle realtà transnazionali è stata oggetto di nuovi interventi iniziati con il D.L n. 50 del 2017 che ha modificato l'art.110 comma 7 del TUIR recependo nel nostro ordinamento le linee guida in materia di prezzi di trasferimento fondate sulle best practice internazionali. Tali linee guida riguardano riguardanti la cosiddetta "documentazione idonea" per le esimenti necessarie per la non applicazione di sanzioni in caso di accertamenti in materia di prezzi di trasferimento. L'intervento di revisione del nostro legislatore è avvenuto prima con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 e poi con la Circolare n. 15 del 26 novembre 2021 avente ad oggetto i chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati.

Con il Provvedimento del 23 novembre 2020, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha introdotto rilevanti e

sostanziali modifiche alle disposizioni relative alla documentazione "idonea" a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento e stabilisce i nuovi requisiti per l'accesso al regime premiale di **penalty protection**.

Nello specifico le nuove disposizioni attuative trovano applicazione con riferimento alle operazioni relative a:

imprese italiane nei rapporti con imprese estere (art. 110, co. 7, Tuir),

stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti (art 152, co 3 del Tuir)

stabili organizzazioni in esenzione di imprese residenti (art 168/ter, co. 10 del Tuir).

Di fatto le disposizioni si estendono a tutti i soggetti che rientrano nell'ambito di applicazione della normativa in esame come società, enti commerciali e imprenditori residenti, stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Il set documentale è caratterizzato da:

- diversa struttura rispetto alle precedenti disposizioni attuative (diversa articolazione di capitoli e paragrafi);
- ampliamento dei dati e delle informazioni da includere all'interno del Masterfile e nel **Country file**, al fine di soddisfare i requisiti di idoneità.

CONTENUTO DEI PROVVEDIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In particolare con riferimento al Masterfile, viene conferita maggiore attenzione ai fattori che caratterizzano la generazione di profitto del gruppo, alla struttura operativa, alla catena del valore con un'analisi approfondita della

catena produttiva/distributiva riguardante i servizi e/o i prodotti principalmente incidenti sul fatturato del gruppo (primi cinque servizi e/o prodotti rilevanti in termini di fatturato ed eventuali ulteriori prodotti e/o servizi il cui fatturato sia superiore al 5% di quello complessivo);ai beni immateriali del gruppo richiedendo, in aggiunta all'elenco degli stessi, anche gli accordi stipulati tra le società del gruppo, le operazioni rilevanti avvenute tra le imprese associate e le relative politiche di transfer pricing applicate alle attività finanziarie infragruppo, includendo informazioni relative alle modalità di finanziamento del Gruppo, l'indicazione delle entità che svolgono funzioni di finanziamento e delle politiche di transfer pricing relative alle transazioni finanziarie infragruppo.

È necessario poi allegare il bilancio consolidato del gruppo nonché eventualmente qualora presente un elenco di tutti gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e i ruling preventivi transfrontalieri sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni finanziarie dei paesi in cui il gruppo opera.

Documentazione nazionale

Per quanto attiene alla Documentazione Nazionale o Country File in aggiunta alle informazioni generali già richieste dal precedente Provvedimento e relative a:

entità residente (storia, evoluzione recente, mercato di riferimento, struttura operativa),

singole operazioni infragruppo (con indicazione della natura delle operazioni, ammontare, controparti, analisi di comparabilità e metodo di transfer pricing adottato)

sono previste altre informazioni in merito alla struttura organizzativa, con particolare indicazione dei riporti funzionali delle risorse impiegate in ciascuna entità locale,

nonché in eventuali riorganizzazioni o trasferimenti (anche di beni immateriali) che abbiano interessato l'entità locale stessa.

Per quanto riguarda i criteri di scelta e di applicazione del metodo prescelto, è indispensabile motivare l'eventuale scelta "testando" l'operazione sulla base di dati pluriennali, dettagliare un'esaustiva descrizione di eventuali rettifiche di comparabilità applicate ai fini di una maggiore affidabilità dei risultati esplicando le ragioni della scelta, indicare le principali ipotesi adottate nell'applicazione del metodo di transfer pricing, con indicazioni degli impatti derivanti da eventuali modifiche delle stesse.

La Documentazione Nazionale poi dovrà essere corredata da informazioni e dati economico-finanziari, quali il bilancio completo con le relazioni di certificazioni rilasciate da revisori indipendenti, i prospetti di informazione e di riconciliazione, con il bilancio di esercizio, dei dati finanziari utilizzati nell'applicazione del **metodo di transfer pricing**,i dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi (con specifica indicazione delle relative fonti). È prevista poi l'esibizione di copia degli eventuali accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa nazionale non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo.

Gli oneri documentali per le piccole e medie imprese (ovvero le imprese con volume d'affari o ricavi inferiore a 50 milioni di euro), sono semplificati in quanto, in linea con la precedente normativa, le stesse hanno la facoltà di non aggiornare i capitoli relativi alle transazioni infragruppo nei due periodi d'imposta successivi, a condizione che l'analisi di comparabilità si basi su dati da fonti pubblicamente disponibili e in assenza di modifiche significative tra i vari periodi d'imposta. Se tuttavia un

soggetto pur con volume d’affari inferiore a 50 milioni è controllato direttamente o indirettamente da un soggetto non qualificabile come PMI, viene escluso dalla definizione di PMI.

Documentazione sui servizi a basso valore aggiunto

Per quanto riguarda i servizi a basso valore aggiunto è prevista la redazione di un’apposita Documentazione sui servizi a basso valore aggiunto, in aggiunta al Masterfile e alla Documentazione Nazionale che includa:

- la descrizione dei servizi infragruppo dettagliando le controparti coinvolte, le motivazioni per le quali i servizi sono considerati a basso valore aggiunto e i criteri utilizzati per ripartirne i costi;
- i contratti di fornitura dei servizi;
- i prospetti di calcolo della valorizzazione delle operazioni con la modalità di ripartizione dei costi diretti e indiretti e la successiva applicazione del margine di profitto.

Il nuovo Provvedimento specifica che la documentazione di transfer pricing deve essere redatta su base annuale e in lingua italiana, con l’eccezione del solo Masterfile che potrà essere presentato anche in lingua inglese.

La sottoscrizione da parte del legale rappresentante o suo delegato, sia del Masterfile che della Documentazione Nazionale, deve avvenire mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi. L’assenza della marca temporale inficia l’idoneità della documentazione presentata ai fini del regime premiale.

Inoltre, viene esteso a 20 giorni (in precedenza 10 giorni) il termine entro cui il contribuente deve fornire la suddetta documentazione a seguito di richiesta da parte dell’Amministrazione Finanziaria. Viene invece confermato il

termine dei 7 giorni (ovvero il più ampio termine in funzione della complessità della richiesta) nel caso di richiesta di informazioni integrative o supplementari.

Giova infine segnalare che la Circolare n. 15/E del 2021 precisa che il concetto di idoneità della documentazione non è solo formale ma sostanziale ovvero di appropriatezza della documentazione a offrire dati e informazioni utili per una completa analisi dei prezzi di trasferimento praticati e pertanto in caso di verifica il processo verbale di constatazione dovrà indicare chiaramente la valutazione dei verificatori riguardante l'idoneità o meno della documentazione presentata dalla società oggetto di verifica.

CONCLUSIONI

La documentazione idonea alla penalty protection appartiene all'insieme di presidi funzionali a un sistema di gestione dei rischi fiscali (**tax control framework**) che costituisce una caratteristica di buona governance dell'impresa ovvero della capacità della stessa di dotarsi di un insieme di regole procedure e assetti organizzativi in grado di garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale attraverso un processo di identificazione , misurazione , gestione e monitoraggio dei principali rischi a cui l'azienda inevitabilmente è soggetta. Il tax control framework è un insieme di strumenti che consentono di gestire l'azienda mitigando il rischio di operare in violazione delle norme tributarie e in tal senso la sua costruzione dipende dalla complessità del business e dall'adeguatezza delle procedure aziendali. L'impresa evoluta che opera in un contesto competitivo globale non può prescindere da una seria riflessione in merito all'implementazione di strategie fiscali ottimali che richiedono competenze ed esperienze professionali adeguate.

Francesca Novati (senior partner **CA CONSULTING**)