

TRANSFER PRICING: NUOVE REGOLE PER GLI ONERI DOCUMENTALI (prima parte)

di *Flavia Gelmini* – Dottore Commercialista

in questo articolo...

Lo scorso 23 novembre 2020 è stato pubblicato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 360494 che, sostituendo integralmente il provvedimento prot. 2010/137654 del 29 settembre 2010, introduce **rilevanti e sostanziali modifiche in materia di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità** al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento intra-gruppo e **all'accesso al regime premiale di disapplicazione delle sanzioni** (cd. penalty protection).

■ IL REGIME PREMIALE DI DISAPPLICAZIONE DELLE SANZIONI (ARTICOLO 1, COMMA 6, E ARTICOLO 2, COMMA 4-TER, D.LGS. N. 471/1997)

In caso di **rettifica dei prezzi di trasferimento infragruppo** (operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del TUIR) da cui derivi una **maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione dal 90% al 180%** (prevista dall'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997) della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato **non trova applicazione se**, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione Finanziaria la **documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento** praticati.

Nel caso in cui una rettifica in materia di transfer pricing si traduca in una **non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi attivi, la sanzione dal 90% al 180%** (prevista dall'articolo 2, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997) **non trova applicazione qualora il contribuente metta a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento** praticati.

La documentazione è "idonea" se redatta nel rispetto dei requisiti fissati da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e la disapplicazione della sanzione opera a condizione che il contribuente comunichi il possesso della documentazione secondo le modalità ed i termini previsti dallo stesso provvedimento.

■ DECORRENZA

Le disposizioni contenute nel Provvedimento 23 novembre 2020 trovano applicazione, in sostituzione di quelle del provvedimento del 2010, a partire dal periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione (periodo di imposta 2020 nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare).

■ AMBITO DI APPLICAZIONE

Le disposizioni trovano applicazione con riferimento alle operazioni relative ad imprese italiane nei rapporti con imprese estere (art. 110, comma 7, del TUIR), a stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti (art 152, comma 3, del TUIR) ed alle stabili organizzazioni estere di imprese residenti che hanno optato per la cd. branch exemption (art 168-ter, comma 10, del TUIR).



Non viene espressamente escluso che la disciplina degli oneri documentali in esame possa trovare applicazione anche con riferimento all'attribuzione del reddito alle stabili organizzazioni estere di imprese residenti.

■ IL SET DOCUMENTALE

L'articolo 2 del provvedimento prevede che la **documentazione idonea** è costituita da:

- a. un documento denominato **Masterfile**
- b. un documento denominato **Documentazione Nazionale**.



Diversamente da quanto previsto dal provvedimento del 2010, che declinava in modo diverso l'onere documentale a seconda del fatto che il contribuente si qualificasse o meno come una holding/sub holding (prevedendo il Masterfile solo per holding e subholding), viene esteso a tutti i soggetti l'onere di predisporre, in aggiunta alla Documentazione Nazionale, il Masterfile.

Il Provvedimento 2010 (valido fino al periodo d'imposta 2019 compreso) declina nel seguente modo la documentazione idonea:

SET DOCUMENTALE Provvedimento 29 settembre 2010		
TIPOLOGIA DI CONTRIBUENTE	DEFINIZIONE	DOCUMENTAZIONE
HOLDING	Società residente a fini fiscali in Italia che: - non è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente; - controlla, anche per il tramite di una sub-holding, una o più società non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato	<ul style="list-style-type: none"> ■ MasterFile ■ Documentazione Nazionale
SUB-HOLDING	Società residente a fini fiscali in Italia che: - è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente; - controlla a sua volta una o più società non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato;	<ul style="list-style-type: none"> ■ Masterfile (contenente le informazioni del solo sotto-gruppo al cui vertice è posta la subholding) ■ Documentazione Nazionale
IMPRESA CONTROLLATA	Società o un'impresa residente a fini fiscali in Italia che: - è controllata da altra società o impresa commerciale o da altro soggetto dotato di personalità giuridica ed esercente attività commerciale, ovunque residente; - non controlla altre società o imprese non residenti a fini fiscali nel territorio dello Stato;	<ul style="list-style-type: none"> ■ Documentazione Nazionale

Secondo l'impostazione del Provvedimento del 23 novembre scorso la documentazione idonea a beneficiare della penalty protection risulta essere:



SET DOCUMENTALE Provvedimento 23 novembre 2020	
TIPOLOGIA DI CONTRIBUENTE	DOCUMENTAZIONE
TUTTI	<ul style="list-style-type: none"> ■ MasterFile ■ Documentazione Nazionale

■ IL MASTER FILE

Rispetto ai contenuti previsti dal provvedimento del 2010 viene data **maggiore rilevanza**:

- all'individuazione **dei fattori che caratterizzano la generazione di profitto di gruppo**;
- ai flussi delle operazioni, con richiesta di fornire, anche **sotto forma di scheda o diagramma, una descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo**;
- all'individuazione e descrizione dei **beni immateriali di gruppo**;
- alle **attività finanziarie** di gruppo, con richiesta di includere 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 all'intero del gruppo;

e viene richiesto di allegare:

- il **bilancio consolidato del gruppo**;
- 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.

CONFRONTO TRA LA STRUTTURA DEL MASTER FILE PREVISTA DAL PROVVEDIMENTO DEL 2010 E QUELLA PREVISTA DAL PROVVEDIMENTO DEL 23 NOVEMBRE 2020

	PROVVEDIMENTO 2010 Masterfile fino al periodo d'imposta 2019		PROVVEDIMENTO 2020 Masterfile dal periodo d'imposta 2020
CAPITOLO 1	Descrizione generale del gruppo multinazionale	➔	CAPITOLO 1 Struttura organizzativa
CAPITOLO 2	Struttura del gruppo: 1. Struttura organizzativa 2. Struttura operativa		CAPITOLO 2 Attività svolte: 1. Principali fattori di generazione dei profitti del gruppo 2. Flussi delle operazioni 3. Accordi per la prestazione di servizi infragruppo 4. Principali mercati 5. Struttura operativa e catena del valore 6. Operazioni di riorganizzazione aziendale

	PROVVEDIMENTO 2010 Masterfile fino al periodo d'imposta 2019		PROVVEDIMENTO 2020 Masterfile dal periodo d'imposta 2020
CAPITOLO 3	Strategie generali perseguite dal gruppo ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente	CAPITOLO 3	Beni immateriali del gruppo multinazionale: 1. Strategia del gruppo 2. Beni immateriali 3. Accordi relativi ai beni immateriali 4. Politiche di prezzi di trasferimento di attività di ricerca e sviluppo 5. Operazioni rilevanti
CAPITOLO 4	Flussi delle operazioni	CAPITOLO 4	Attività finanziare infragruppo: 1. Modalità di finanziamento 2. Funzioni di finanziamento accentrato 3. Politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie
CAPITOLO 5	Operazioni infragruppo: 1. Cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari 2. Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo 3. Accordi per la ripartizione di costi	CAPITOLO 5	Rapporti finanziari del gruppo multinazionale: 1. Bilancio consolidato 2. Accordi relativi a operazioni finanziarie
CAPITOLO 6	Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti		
CAPITOLO 7	Beni immateriali		
CAPITOLO 8	Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo		

CAPITOLO 9	PROVVEDIMENTO 2010 Masterfile fino al periodo d'imposta 2019
	Rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti "Advance Price Arrangements" (APA) e ruling in materia di prezzi di trasferimento

■ IL CONTENUTO DEI VARI CAPITOLI DEL MASTER FILE SECONDO LE PREVISIONI DEL PROVVEDIMENTO DEL 23 NOVEMBRE 2020

Il Masterfile contiene informazioni relative al gruppo multinazionale e deve essere **articolato nei capitoli e paragrafi indicati dal provvedimento**, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori ed eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre (indicazioni riportate nella colonna "contenuto" della tabella che segue).



È consentita la presentazione di più di un Masterfile, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento.

Sembra invece essere esclusa la possibilità (che era prevista dal Provvedimento 2010) di limitare il contenuto del Masterfile alle informazioni relative al perimetro del sotto-gruppo al cui vertice è posta una sub-holding residente in Italia, che dovrebbe quindi rendere disponibile il Masterfile dell'intero Gruppo cui appartiene.

		CONTENUTO
CAPITOLO 1	Struttura organizzativa	Questo capitolo illustra la struttura organizzativa del gruppo attraverso schede illustrative e diagrammi di sintesi atti a rappresentare l'assetto giuridico e partecipativo del gruppo multinazionale e l'ubicazione geografica delle entità locali.

		CONTENUTO
CAPITOLO 2	Attività svolte:	
	1. Principali fattori di generazione dei profitti del gruppo	In questo paragrafo dovranno essere descritte, in linea generale, le attività economicamente rilevanti che consentono al gruppo, nel suo complesso, di generare valore.
	2. Flussi delle operazioni	In questo paragrafo dovrà essere fornita, anche sotto forma di scheda o diagramma, una descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo.
	3. Accordi per la prestazione di servizi infragruppo	In questo paragrafo dovrà essere fornito un elenco e una breve descrizione dei principali contratti o accordi disciplinanti la prestazione di servizi infragruppo (ad eccezione dei servizi di ricerca e sviluppo che trovano collocazione nel capitolo 3), ivi inclusa una descrizione dei fattori alla base della capacità delle principali sedi di fornire servizi importanti nonché della politica dei prezzi di trasferimento relativa all'allocazione dei costi e alla determinazione dei prezzi dei servizi infragruppo.
	4. Principali mercati	In questo paragrafo va fornita una descrizione dei principali mercati geografici dei prodotti e dei servizi del gruppo ai quali si è fatto riferimento nel precedente punto 2.2.
	5. Struttura operativa e catena del valore	Il paragrafo contiene una breve analisi funzionale che descriva i principali contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore, cioè le funzioni principali svolte, i principali rischi assunti e i principali beni strumentali utilizzati.
	6. Operazioni di riorganizzazione aziendale	Il paragrafo contiene una descrizione delle eventuali operazioni di riorganizzazione aziendale, acquisizioni e dismissioni - se rilevanti - realizzate nel periodo d'imposta di riferimento.

		CONTENUTO
CAPITOLO 3	Beni immateriali del gruppo multinazionale:	
	1. Strategia del gruppo	In questo paragrafo dovrà essere fornita una descrizione generale della strategia globale del gruppo multinazionale per lo sviluppo, la proprietà e lo sfruttamento dei beni immateriali, inclusa la localizzazione delle principali strutture di ricerca e sviluppo e della gestione dell'attività di ricerca e sviluppo.
	2. Beni immateriali	In questo paragrafo dovrà essere fornito un elenco dei beni immateriali o dei gruppi di beni immateriali detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento; dovranno essere indicati anche quali soggetti hanno la titolarità giuridica dei predetti beni immateriali.
	3. Accordi relativi ai beni immateriali	In questo paragrafo si avrà cura di elencare i principali accordi relativi ai beni immateriali identificando anche le imprese associate tra cui gli stessi sono stati stipulati, compresi gli accordi sulla ripartizione dei costi, i principali accordi per la prestazione di servizi di ricerca e sviluppo e gli accordi di licenza.
	4. Politiche di prezzi di trasferimento di attività di ricerca e sviluppo	In questo paragrafo si fornirà una descrizione generale delle politiche del gruppo in materia di prezzi di trasferimento relative alla ricerca e sviluppo e ai beni immateriali.
	5. Operazioni rilevanti	In questo paragrafo si avrà cura di fornire una generale descrizione di ogni operazione rilevante relativa ai beni immateriali tra imprese associate avvenuta nel periodo d'imposta di riferimento, unitamente all'indicazione delle entità, degli Stati coinvolti e della relativa remunerazione.

		CONTENUTO
CAPITOLO 4	Attività finanziarie infragruppo:	
	1. Modalità di finanziamento	In questo paragrafo si dovrà fornire una descrizione generale delle modalità di finanziamento del gruppo, con indicazione dei principali contratti di finanziamento con finanziatori indipendenti.
	2. Funzioni di finanziamento accentrate	In questo paragrafo devono essere indicate le entità del gruppo multinazionale che svolgono funzioni di finanziamento accentrate per il gruppo, con indicazione della legislazione dello Stato in base alla quale l'impresa è costituita, nonché dell'effettiva sede di direzione della stessa.
	3. Politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie	Questo paragrafo contiene una descrizione generale delle politiche di gruppo in materia di prezzi di trasferimento relative a operazioni finanziarie tra le imprese associate
CAPITOLO 5	Rapporti finanziari del gruppo multinazionale:	
	1. Bilancio consolidato	In questo paragrafo va allegato il bilancio consolidato del gruppo multinazionale per il periodo d'imposta di riferimento, se previsto ai fini dell'informativa finanziaria, regolamentare, di gestione interna, ai fini fiscali o per altre finalità.
	2. Accordi relativi a operazioni finanziarie	In 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.

■ FORMA DEL MASTERFILE

Il Masterfile deve essere:

- redatto in **lingua italiana o, eventualmente, in lingua inglese**;
- **firmato dal legale rappresentante** del contribuente o da un suo **delegato**;
- presentato in **formato elettronico**.



*Diversamente dal precedente, il nuovo provvedimento prevede l'obbligo di **firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi**.*