

TRANSFER PRICING

Nuove regole per gli oneri documentali (seconda parte)

di *Flavia Gelmini* - Dottore Commercialista

in questo articolo...

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 360494 del 23 novembre 2020 ha introdotto, a valere dal periodo d'imposta 2020, **rilevanti e sostanziali modifiche in materia di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità** al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento infragruppo e **all'accesso al regime premiale di disapplicazione delle sanzioni** (c.d. penalty protection).

La prima parte dell'analisi delle nuove regole per gli oneri documentali è stata pubblicata sulla Settimana Professionale n. 7 del 24 febbraio scorso.

■ LA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

Ai sensi dell'articolo 2 del Provvedimento la **documentazione idonea** è costituita da:

- un documento denominato **Masterfile**, descritto in termini di struttura e contenuti nella prima parte pubblicata sulla **Settimana Professionale n. 7 del 2021**;
- un documento denominato **Documentazione Nazionale**.

Contenuti e struttura della Documentazione Nazionale vengono **notevolmente cambiati** rispetto al provvedimento del 2010. Le **principali novità in termini di contenuto informativo** risultano essere:

- l'indicazione, in merito alla struttura organizzativa, dei **riporti funzionali delle risorse** impiegate **specificando il Paese** in cui gli uffici principali di riporto sono ubicati;
- l'indicazione (con evidenza degli effetti) di eventuali **operazioni di riorganizzazione del gruppo o di trasferimenti di beni immateriali** in cui la società è stata coinvolta nel periodo d'imposta di riferimento o nel precedente;
- in relazione **ai criteri di scelta e applicazione del metodo adottato**, al contribuente è richiesto di:
 - motivare l'eventuale scelta di "testare" l'operazione sulla base di **dati pluriennali**;
 - fornire un'esauritiva descrizione di eventuali **rettifiche di comparabilità** applicate ai fini di una maggiore affidabilità dei risultati, dando evidenza delle ragioni sottostanti;
 - fornire un **quadro sintetico delle principali assunzioni adottate a base dell'applicazione del metodo scelto** per determinare i prezzi di trasferimento, con indicazione degli effetti di eventuali modifiche;

- **l'incremento delle informazioni e dei dati economico-finanziari da fornire:**
 - **bilancio del periodo d'imposta** di riferimento allegando, se disponibili, le relazioni di certificazione rilasciate da revisori indipendenti;
 - **prospetti di informazione e di riconciliazione**, con il bilancio di esercizio o altra documentazione equivalente, dei dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di transfer pricing;
 - **prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili** utilizzati nell'analisi con indicazione delle fonti;
- la necessità di **allegare copia degli 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** che la vedono coinvolta.

CONFRONTO TRA LA STRUTTURA DELLA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE PREVISTA DAL PROVVEDIMENTO DEL 2010 E QUELLA PREVISTA DAL PROVVEDIMENTO DEL 23 NOVEMBRE 2020

	Provvedimento 2010 Documentazione nazionale fino al periodo d'imposta 2019:			Provvedimento 2020 Documentazione nazionale dal periodo d'imposta 2020:
CAPITOLO 1	Descrizione generale della società	➔	CAPITOLO 1	Descrizione generale dell'entità locale
CAPITOLO 2	Settori in cui opera la società		CAPITOLO 2	Operazioni infragruppo
CAPITOLO 3	Struttura operativa della società		CAPITOLO 3	Informazioni finanziarie
CAPITOLO 4	Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente			
CAPITOLO 5	Operazioni infragruppo (cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari)			
CAPITOLO 6	Operazioni infragruppo (Accordi per la ripartizione di costi o "CCA" a cui l'impresa partecipa)			

IL CONTENUTO DEI VARI CAPITOLI DELLA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE SECONDO LE PREVISIONI DEL PROVVEDIMENTO DEL 23 NOVEMBRE 2020

La **Documentazione Nazionale** raccoglie le informazioni concernenti le operazioni infragruppo relative all'entità locale, **articolate in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi**, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre (indicazioni riportate nella colonna "contenuto" della tabella che segue).

	Paragrafi e sottoparagrafi	Contenuto
CAPITOLO 1 Descrizione generale dell'entità locale	1.1 Struttura operativa	Il paragrafo contiene una descrizione della struttura operativa dell'entità locale, l'organigramma e l'indicazione degli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare, specificando il Paese in cui sono ubicati gli uffici principali di detti individui.
	1.2 Attività e strategia imprenditoriale perseguita	Il paragrafo contiene la descrizione dell'attività e della strategia imprenditoriale perseguita dall'entità locale, ivi comprese specifiche strategie legate a particolari settori o mercati ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente. Nella descrizione è necessario indicare anche se l'entità locale sia stata coinvolta o interessata da operazioni di riorganizzazione del gruppo o da trasferimenti di beni immateriali nel periodo di imposta di riferimento o in quello precedente, fornendo una illustrazione degli effetti derivanti da dette operazioni nei confronti dell'entità locale. Il paragrafo dovrà altresì contenere indicazioni specifiche sui principali concorrenti dell'entità locale, unitamente a una descrizione delle attività svolte da questi ultimi.
CAPITOLO 2 Operazioni infragruppo	Il presente capitolo può essere suddiviso in tanti paragrafi (da 2.1 a 2.n e relativi sottoparagrafi) quante sono le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo. Per ogni operazione o categoria omogenea di operazioni infragruppo, non marginale rispetto al totale delle operazioni infragruppo, in cui l'entità è coinvolta, occorre fornire le informazioni riportate nei suddetti paragrafi. In ognuno dei suddetti paragrafi si dovrà avere cura di definire con precisione la natura delle operazioni aventi ad oggetto i beni e/o servizi oggetto di trattazione. Nella parte introduttiva del capitolo dovrà essere fornito un sommario delle operazioni declinate nei successivi paragrafi e un quadro di dettaglio dei flussi delle operazioni, ivi inclusi i relativi importi.	
	2.1 Operazioni di tipo 1:	
	2.1.1 Descrizione delle operazioni:	In questo sottoparagrafo dovrà essere fornita anche l'indicazione dei soggetti appartenenti al gruppo con i quali le operazioni sono realizzate. Qualora medesime o analoghe operazioni fossero realizzate nei confronti di soggetti indipendenti, dovrà parimenti esserne fornita esplicita indicazione.

	Paragrafi e sottoparagrafi	Contenuto
CAPITOLO 2 Operazioni infragruppo	2.1.1 Descrizione delle operazioni:	Dovranno essere inoltre descritti gli elementi di seguito riportati: a) ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti, con suddivisione per categoria di operazioni e per ciascuna giurisdizione fiscale del pagatore o del beneficiario non residente; b) identificazione delle imprese associate coinvolte, con evidenza delle relazioni tra di esse o tra eventuali soggetti indipendenti coinvolti nelle medesime o analoghe operazioni; c) operazioni comparabili indipendenti (esterne e interne) e indicatori finanziari.
	2.1.2 Analisi di comparabilità:	In questo sottoparagrafo dovrà essere illustrata l'analisi delle caratteristiche economicamente rilevanti, ivi inclusa l'analisi funzionale, per delineare in modo accurato l'operazione effettivamente intercorsa tra le imprese associate. Occorre includere eventuali variazioni rispetto a periodi di imposta precedenti.
	2.1.3 Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni:	a) Enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza, con richiamo degli esiti dell'analisi di comparabilità. Deve altresì essere data giustificazione dell'eventuale esclusione di un metodo transazionale tradizionale potenzialmente utilizzabile o dell'eventuale esclusione del metodo del confronto del prezzo potenzialmente utilizzabile. b) Criteri di applicazione del metodo prescelto con evidenza della procedura di selezione di transazioni comparabili e delle ragioni di identificazione dell'intervallo di risultati conformi al principio di libera concorrenza. Dovranno essere esplicitati i seguenti elementi: i. la c.d. tested party (impresa associata da sottoporre all'analisi) ii. analisi pluriennale dando evidenza delle ragioni che hanno portato alla scelta di basi di dati pluriennali iii. rettifiche di comparabilità con esaustiva descrizione delle stesse e delle ragioni per cui si sono rese necessarie iv. strategia di ricerca v. intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza.
	2.1.4 Risultati	Nel sottoparagrafo dovrà fornirsi una sintesi dei risultati derivanti dall'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento.
	2.1.5 Assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto	In questo sottoparagrafo dovrà essere fornito 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.

	Paragrafi e sottoparagrafi	Contenuto
CAPITOLO 3 Informazioni finanziarie		La Documentazione Nazionale dovrà essere corredata dei seguenti documenti:
	3.1	I conti annuali delle entità locali per il periodo d'imposta in questione. Qualora disponibili, dovranno essere allegate le relazioni di certificazione rilasciate da revisori indipendenti.
	3.2	I prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio ovvero con altra documentazione equivalente.
	3.3	I prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi e le fonti da cui questi dati sono stati ottenuti.

REQUISITI FORMALI

La Documentazione Nazionale deve essere:

- redatta in **lingua italiana**;
- **firmata 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**;
- presentata in **formato elettronico**.

CATEGORIE OMOGENEE DI OPERAZIONI

L'analisi relativa al rispetto del principio di libera concorrenza dovrebbe essere svolta **“operazione per operazione”**; **categorie omogenee di operazioni possono essere tuttavia trattate unitariamente**. Se due o più operazioni controllate risultano tra loro **strettamente legate, o formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile, le stesse devono essere aggregate** in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità (nei punti da 2.1.1 a 2.1.5).



ESEMPIO 1

La Società A concede in licenza un know how produttivo alla Società manifatturiera B e le fornisce componenti necessari alla fabbricazione. In una situazione di questo tipo può essere più ragionevole valutare le condizioni di libera concorrenza per i due elementi congiuntamente piuttosto che separatamente.



ESEMPIO 2

Alcuni prodotti possono essere commercializzati da un'impresa con un basso profitto, o addirittura in perdita, purché essi creino una domanda per altri prodotti e/o servizi correlati, successivamente venduti o forniti con alti profitti (solitamente è il caso di attrezzatura e beni di consumo vincolati post-vendita come le macchine per la somministrazione del caffè e le relative capsule). In situazione in cui si ha una cosiddetta “gestione di portafoglio” potrebbe essere più corretto trattare unitariamente le operazioni anziché separatamente.

DOCUMENTAZIONE IDONEA PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Il Provvedimento conferma la semplificazione degli oneri documentali per le **piccole e medie imprese consistente nella facoltà di non aggiornare** i dati di cui ai seguenti punti della Documentazione Nazionale:

- 2.1.1 Descrizione delle operazioni
- 2.1.2 Analisi di comparabilità
- 2.1.3 Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento
- 2.1.4 Risultati
- 2.1.5 Assunzioni critiche adattate nell'applicazione del metodo

con riferimento **ai due periodi di imposta successiva a quello a cui si riferisce la documentazione.**

La facoltà è concessa 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.



La Società A è una PMI che ha predisposto la documentazione per il periodo d'imposta 2020. Nella Documentazione Nazionale la Società A ha analizzato l'unica transazione infragruppo in cui è stata coinvolta - la distribuzione di beni prodotti dalla casa madre tedesca - e, al fine di dare riscontro del rispetto del principio di libera concorrenza, è stata svolta un'analisi di benchmark con l'utilizzo di una banca dati.

Nei periodi di imposta 2021 e 2022 la Società A è coinvolta nello stesso tipo di transazione e alle stesse condizioni. Qualificandosi come PMI, la Società A ha la possibilità di non aggiornare il secondo capitolo della Documentazione Nazionale, facendo valere quindi l'analisi 2020 anche per i periodi 2021 e 2022.

DEFINIZIONE DI PICCOLA MEDIA IMPRESA

La verifica relativa alla qualificazione dell'impresa come PMI deve essere fatta **guardando al periodo di imposta cui si riferisce la documentazione** sui prezzi di trasferimento.

Provvedimento 2010 Documentazione nazionale fino al periodo d'imposta 2019:	Provvedimento 2020 Documentazione nazionale dal periodo d'imposta 2020:
Si considerano PMI le imprese che realizzino un volume d'affari o ricavi non superiore a 50 milioni di euro. Non rientrano comunque in tale definizione i soggetti che controllano direttamente o indirettamente almeno un soggetto non qualificabile come "piccola e media impresa".	Si considerano PMI le imprese che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a 50 milioni di euro. Non rientrano comunque in tale definizione i soggetti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllati da un soggetto non qualificabile come "piccola e media impresa"



*Il Provvedimento del novembre scorso, innovando la precedente disciplina, **esclude dalla definizione di PMI, i soggetti residenti che sono controllati direttamente o indirettamente da un soggetto non qualificabile come PMI.***