



## APPROFONDIMENTO

Prov. Ag. Entrate 29 settembre 2010

# *Transfer pricing* I nuovi oneri di documentazione in Italia

di Piergiorgio Valente

**Nel presente lavoro si intende analizzare il tema dell'onere della predisposizione della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento come introdotto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.**

**Dopo una disamina delle principali previsioni contenute nel citato Provvedimento, saranno esposte alcune considerazioni critiche.**

### 1. Premessa: l'art. 26 del D.L. n. 78/2010

Con l'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78<sup>1</sup>, il

<sup>1</sup> "1. A fini di adeguamento alle direttive emanate dalla Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento ed ai principi di collaborazione tra contribuenti ed amministrazione finanziaria, all'articolo del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 2-bis, è inserito il seguente: '2-ter. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provve-

legislatore ha inteso introdurre specifiche misure finalizzate a incrementare l'efficacia e l'efficienza dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulle **operazioni infragruppo** di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir. L'obiettivo della nuova norma è, in particolare, di prevedere una **documentazione standard**, che consenta di verificare la conformità al valore normale dei **prezzi di trasferimento** praticati dalle imprese nelle operazioni infragruppo internazionali.

Tale verifica, caratterizzata da rilevante complessità tecnica, risulta, evidentemente, ancor meno agevole se manca un'adeguata collaborazione da parte del contribuente.

La nuova disposizione ha, quindi, una duplice utilità in quanto:

- da un lato, consente alle imprese multinazionali di fruire di un regime di esonero dalle

dimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2'.

2. Ai fini dell'immediata operatività delle disposizioni di cui al comma 1, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate deve essere emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. La comunicazione concernente periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, deve essere comunque effettuata entro novanta giorni dalla pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate".

Il D.L. 31 maggio 2010, n. 78 è stato convertito, con modificazioni, nella L. 30 luglio 2010, n. 122, pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* n. 176 del 30 luglio 2010, S.O. n. 174.

sanzioni per la violazione amministrativa di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (dichiarazione infedele) derivanti da eventuali rettifiche dei prezzi di trasferimento adottati;

- dall'altro, permette all'Amministrazione finanziaria di disporre, in sede di controllo, di un valido **supporto documentale** al fine di verificare la **corrispondenza dei prezzi praticati** nelle operazioni infragruppo dalle imprese associate con quelli adottati in **regime di libera concorrenza**.

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 (introdotto dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010) sembra rispondere a un'esigenza di certezza e di trasparenza da parte dei contribuenti e, in particolare, delle imprese estere che effettuano investimenti sul territorio italiano. In tal modo, dovrebbe essere garantita alle imprese la conoscibilità di tutti gli elementi informativi indispensabili per la realizzazione della propria politica di *transfer pricing*, in conformità alle norme di legge.

L'esonero dalle sanzioni amministrative tributarie costituisce, pertanto, un chiaro incentivo per le imprese residenti appartenenti a gruppi multinazionali ad adeguarsi al nuovo "onere documentale" introdotto dalla norma in commento.

Tale previsione appare, altresì, coerente con i principi fondamentali che disciplinano il rapporto tra contribuente e Fisco e, in particolare, con il principio di collaborazione e buona fede sancito dall'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente").

## 2. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

In data 29 settembre 2010 è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (prot. n. 2010/137654) contemplato dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010 (di seguito, il "Provvedimento").

Il Provvedimento fa esplicito riferimento alle disposizioni contenute nel "*Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*" adottato dal Consiglio UE in data 27 giugno 2006<sup>2</sup> e nelle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* dell'OCSE, nella versione e-

<sup>2</sup> Pubblicato nell'*Official Journal* C176 del 28 luglio 2006.

manata il 22 luglio 2010<sup>3</sup>.

Nei paragrafi che seguono si fornisce evidenza dei principali contenuti del citato Provvedimento.

## 3. Soggetti sui quali incombe l'onere di predisporre la documentazione

A differenza di quanto avviene nella maggior parte degli ordinamenti, il Provvedimento identifica con chiarezza i soggetti onerati dalla predisposizione e dalla conservazione della documentazione a supporto della politica di *pricing* adottata:

- per "**società holding**" appartenente ad un gruppo multinazionale" si intende una società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato 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 residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- per "**società sub-holding**" appartenente ad un gruppo multinazionale" si intende una società residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato 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;
- per "**impresa controllata**" appartenente ad un gruppo multinazionale" si intende una società o un'impresa residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato<sup>4</sup> che:

<sup>3</sup> Si rammenta che le *Guidelines* del luglio 2010 contengono la nuova versione dei capitoli I (*The arm's length principle*), II (*Transfer pricing methods*) e III (*Comparability analysis*) e il nuovo capitolo IX (*Transfer pricing aspects of business restructurings*).

<sup>4</sup> Ai fini dell'individuazione delle società residenti nel territorio dello Stato si rendono pertanto applicabili le disposizioni contenute nell'art. 73 del Tuir, e in particolare: "*Omissis...*"

3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

*Omissis...*

4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo sta-

- 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 ai fini fiscali nel territorio dello Stato.

#### 4. Piccole-medie imprese

Il Provvedimento contiene alcune previsioni *ad hoc* per i soggetti che possono essere qualificati come piccole-medie imprese.

Si rileva che, in ambito comunitario, la definizione di *small-medium sized enterprises* (SMEs) è stata fornita con la raccomandazione n. 96/280/EC del 1° gennaio 2005, successivamente

modificata dalla raccomandazione n. 2003/361/EC del 6 maggio 2003<sup>5</sup>.

La normativa comunitaria (e di riflesso anche la normativa italiana), consente di determinare l'appartenenza alla categoria delle "piccole e medie imprese" attraverso tre criteri:

- il numero di dipendenti (requisiti di struttura);
- il fatturato o il valore dell'attivo patrimoniale (requisiti economici e finanziari);
- il requisito dell'indipendenza economica (requisiti di capitale)

È importante sottolineare che per definire una soglia dimensionale i tre requisiti vanno valutati in modo "cumulativo", nel senso che almeno due devono rientrare nelle soglie stabilite.

**Tavola 1 - Criteri di qualificazione delle *small-medium sized enterprises* (SMEs)**

Definizione di SME				
Tipologia di società	Soglie			
	Personale	Fatturato	O	Attivo
Medie dimensioni	< 250	≤ € 50 milioni		≤ € 43 milioni
Piccole dimensioni	<50	≤ € 10 milioni		≤ € 10 milioni
Micro	<10	≤ € 2 milioni		≤ € 2 milioni

Per ciò che concerne l'ordinamento interno, la definizione di piccola-media impresa si ricava dal contenuto dell'art. 2435-*bis* del codice civile che disciplina la redazione del bilancio in forma abbreviata. Tale facoltà è infatti concessa solamente alle società che non hanno emesso titoli negoziati e che rientrano in determinati limiti dimensionali:

tuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

*Omissis...*

<sup>5</sup> "Enterprises qualify as micro, small or medium-sized enterprises if they fulfil maximum ceilings for staff headcount and either a turnover ceiling or a balance sheet ceiling (...)". Cfr. *European Commission, Commission Staff Working Document on the implementation of the Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro-small and medium-sized enterprises, SEC(2009) 1350 final.*

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Il Provvedimento si discosta dalla definizione civilistica individuando le società di piccole-medie dimensioni facendo **esclusivo riferimento** al criterio dei **ricavi delle vendite/fatturato** che **non deve essere superiore ai 50 milioni di euro**.

Per le società che possono qualificarsi come tali è stata prevista la possibilità di non aggiornare la documentazione per i due periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce detta documentazione:

- qualora l'analisi di comparabilità sia stata condotta utilizzando informazioni pubblicamente disponibili, e
- qualora non siano intervenute modifiche alle caratteristiche dei beni e dei servizi, alle funzioni svolte, ai rischi assunti e agli *assets* utilizzati, alle condizioni contrattuali e alle condizioni economiche.

Il Provvedimento ha tuttavia chiarito che non si considerano piccole-medie imprese le **società holding** e le **società sub-holding** che controllino direttamente o indirettamente almeno un soggetto non qualificabile come “piccola e media impresa”.

## 5. Tipologia e contenuto della documentazione

Coerentemente con le informazioni contenute nel “*Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*”, il Provvedimento identifica le seguenti “tipologie” di documentazione:

- un *set* denominato **Masterfile**;
- un *set* denominato **Documentazione Nazionale** (nella sostanza speculari al *set* denominato “*Country-specific documentation*” nel Codice di Condotta UE).

Il *Masterfile* e la Documentazione Nazionale rappresentano la documentazione **idonea** che consente al contribuente di accedere al regime di esonero di cui all’art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471<sup>6</sup>. Le sanzioni amministrative cui si fa riferimento sono applicabili nella misura dal 100 al 200% della maggior imposta o della differenza del credito (nonché in presenza di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dall’imponibile).

Il Provvedimento stabilisce che il *Masterfile* raccoglie le **informazioni relative al gruppo**, conformemente a quanto previsto dal “*Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*”<sup>7</sup>. È consentita

<sup>6</sup> “In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell’accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all’Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all’Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2”.

<sup>7</sup> Secondo il quale “*the masterfile should follow the economic reality of the business and provide a ‘blueprint’ of the MNE group and its transfer pricing system that would*

la presentazione di più *Masterfile* qualora il gruppo operi in modo diversificato, in differenti settori di attività (o linee di *business*) disciplinati da specifiche politiche di *transfer pricing*.

Le informazioni da riportare nel **Masterfile** sono le seguenti:

1. **descrizione generale del gruppo** multinazionale (storia, evoluzione recente, settori di operatività e lineamenti generali dei mercati di riferimento);
2. **struttura del gruppo**:
  - 2.1 struttura organizzativa (organigramma, elenco e forma giuridica dei membri del gruppo e relative quote partecipative);
  - 2.2. struttura operativa (con evidenza della descrizione sommaria del ruolo che ciascuna delle imprese associate svolge nell’ambito delle attività del gruppo);
3. **strategie generali** perseguite dal gruppo (con particolare riferimento alle strategie di sviluppo e consolidamento) ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d’imposta precedente;
4. **flussi delle operazioni** (incluse le modalità di fatturazione e i relativi importi, le motivazioni economiche/giuridiche per le quali l’attività è stata strutturata secondo la dinamica dei flussi). Le transazioni dovranno essere descritte in un diagramma di flusso che ricomprende anche quelle relative ad operazioni non appartenenti all’area della gestione ordinaria. Ciò implica anche l’evidenza delle informazioni relative alla struttura dei flussi derivanti – ad esempio – da operazioni di *business restructurings* definite dal nuovo capitolo IX delle *Guidelines* come “*the cross-border redeployment by a multinational enterprise of functions, assets and/or risks*”;
5. **operazioni infragruppo**:
  - 5.1. cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari (per ogni tipologia di transazione si dovranno fornire i seguenti dettagli: (i) natura delle operazioni infragruppo, con facoltà di escludere quelle aventi ad oggetto beni o servizi intercorrenti tra imprese associate entrambe residenti in Paesi diversi da quelli membri dell’Unione europea; (ii) soggetti appartenenti al gruppo, tra quelli elencati al precedente capitolo 2, tra cui sono intercorse le operazioni aventi ad oggetto i

*be relevant and available to all EU Member States concerned*’.

- beni ed i servizi descritti. Categorie omogenee di beni e servizi potranno essere trattate unitariamente in conformità a quanto previsto dalle *Guidelines* OCSE);
- 5.2. servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo (il Provvedimento richiede di indicare con “*sufficiente precisione*” le caratteristiche dei servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi da una o più associate a beneficio di una o più associate);
  - 5.3. accordi per la ripartizione di costi (elenco degli accordi per la ripartizione di costi, con indicazione per ciascuno, del relativo oggetto, durata, soggetti partecipanti, perimetro delle attività e progetti coperti);
6. **funzioni svolte, assets utilizzati e rischi assunti** (descrizione generale delle funzioni svolte, degli *assets* e dei rischi assunti da ciascuna delle imprese coinvolte nelle operazioni e dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni, nei beni e nei rischi rispetto al periodo d'imposta precedente, con particolare riferimento a quelli derivanti da operazioni di *business restructurings* come precedentemente definite);
  7. **beni immateriali** (*intangibles* detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni, con separata indicazione di eventuali *royalties*, distinte per soggetto percipiente o erogante, corrisposte per lo sfruttamento degli stessi);
  8. **politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo** (descrizione della politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo e delle ragioni per le quali la stessa si ritenga essere conforme all'*arm's length principle*. A sostegno di tali informazioni, occorrerà fornire anche sintetica menzione dell'esistenza e dei contenuti essenziali di contratti a base della politica di *pricing* adottata);
  9. **rapporti con le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea** concernenti “*Advance Pricing Arrangements*” (APA) e *ruling* in materia di prezzi di trasferimento (sintetica descrizione degli APA e dei *ruling* rispettivamente sottoscritti con o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità).

La **Documentazione Nazionale** contiene le informazioni relative alla società:

1. **descrizione generale della società** (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento);
2. **settori** in cui opera la società;
3. **struttura operativa** della società (descrizione sommaria del ruolo che ciascuna delle articolazioni e delle *business units* dell'impresa svolge nell'ambito dell'attività);
4. **strategie generali** perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente (informazioni relative anche a specifiche strategie legate a particolari settori o mercati);
5. **operazioni infragruppo**, quali cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari (le informazioni da inserire devono essere relative a tutte le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo. È richiesta la definizione con sufficiente precisione della natura delle operazioni aventi ad oggetto i beni e/o i servizi oggetto di trattazione, ivi inclusi i servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi o ricevuti da una o più associate, nonché i relativi importi e le motivazioni economiche/giuridiche alla base della struttura dei flussi).  
Per ogni operazione devono essere esposte le seguenti informazioni:
  - descrizione delle entità del gruppo con le quali le transazioni sono poste in essere (medesima indicazione deve essere fornita anche quando tali transazioni sono realizzate con soggetti indipendenti);
  - analisi di comparabilità (coerente con i cinque fattori di comparabilità contemplati dalle *Guidelines* OCSE);
  - evidenza del metodo per la determinazione del *transfer pricing* (in conformità al nuovo *standard* di selezione e applicazione dei metodi previsto dall'OCSE il metodo prescelto dovrà essere “*the most appropriate method to the circumstances of the case*”);
  - criteri di applicazione del metodo;
  - risultati derivanti dall'applicazione del metodo selezionato;
6. **operazioni infragruppo** (Accordi per la ripartizione di costi (o “*CCA*”) a cui l'impresa partecipa):
  - 6.1. soggetti, oggetto e durata del CCA;
  - 6.2. perimetro delle attività e progetti coperti;
  - 6.3. metodo di determinazione dei benefici attesi in capo ad ognuna delle imprese associate partecipanti all'accordo e rela-

- tive previsioni in cifre, esiti parziali e scostamenti;
- 6.4. forma e valore dei contributi forniti da ognuna delle imprese partecipanti, nonché metodi e criteri di determinazione dei medesimi;
- 6.5. formalità, procedure e conseguenze dell'ingresso e dell'uscita dall'accordo di imprese associate ad esso partecipanti, nonché del termine dello stesso;
- 6.6. previsioni negoziali relative a versamenti compensativi o modifiche dei termini dell'accordo dipendenti dal mutare delle circostanze;

6.7. mutamenti intervenuti medio tempo nell'accordo.

Il Provvedimento specifica inoltre che alla Documentazione Nazionale dovranno essere allegati i seguenti documenti:

- **diagrammi di flusso** relativi alle transazioni infragruppo, nonché alle transazioni non afferenti all'area ordinaria (ad esempio le transazioni poste in essere a seguito di operazioni di *business restructurings*);
- **copia dei contratti** che disciplinano le transazioni poste in essere.

**Tavola 2 - Confronto tra il contenuto del Codice di Condotta UE e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - Masterfile**

	<b>Codice di Condotta UE 27 giugno 2006</b>	<b>Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 29 settembre 2010</b>
<b>Informazioni relative al gruppo (Masterfile)</b>	Una descrizione generale del gruppo e della sua strategia, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente	Descrizione generale del gruppo Strategie generali perseguite dal gruppo ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente
	Una descrizione generale della struttura organizzativa, giuridica e operativa del gruppo multinazionale (compresi un organigramma, un elenco delle società del gruppo e una descrizione dei rapporti di partecipazione)	Struttura organizzativa e struttura operativa
	I dati identificativi generali delle imprese consociate che effettuano transazioni controllate le quali coinvolgono imprese residenti nell'UE. Una descrizione generale delle transazioni controllate in cui intervengono imprese consociate residenti nell'UE	Flussi delle operazioni
		Operazioni infragruppo (cessione beni materiali, immateriali, prestazione di servizi, prestazione di servizi finanziari)
		Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo
	Una descrizione generale delle funzioni esercitate e dei rischi assunti, nonché dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni e nei rischi rispetto all'esercizio precedente (ad es. cambiamento da società distributrice a pieno titolo a commissionaria)	Funzioni svolte, rischi assunti e <i>assets</i> utilizzati dalle entità coinvolte nelle transazioni, con evidenza dei cambiamenti intervenuti rispetto al periodo di imposta precedente e a quelli derivanti dalle operazioni di <i>business restructurings</i>
	Una descrizione delle attività immateriali detenute (brevetti, marchi di fabbrica, <i>know-how</i> eccetera) e delle <i>royalties</i> pagate o riscosse	Elencazione dei beni immateriali detenuti da ciascuna società partecipante alle transazioni, con separata indicazione delle eventuali <i>royalties</i> distinte in funzione del soggetto erogante/percipiente
	Una descrizione della politica del gruppo multinazionale in materia di prezzi di trasferimento tra società ovvero del sistema di fissazione dei prezzi di trasferimento che spieghi la conformità dei prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza	Descrizione della politica di <i>transfer pricing</i> adottata all'interno del gruppo e ragioni della conformità all' <i>arm's length principle</i>
	L'elenco di <i>Cost Contribution Agreements</i> (CCA), di <i>Advance Pricing Agreements</i> (APA), di <i>Rulings</i> e delle decisioni riguardanti aspetti attinenti ai prezzi di trasferimento nella misura in cui interessino le società del gruppo residenti nell'UE	Informazioni relative agli accordi per la ripartizione dei costi
L'impegno, da parte di ciascun contribuente nazionale, a fornire informazioni supplementari su richiesta ed entro un periodo di tempo ragionevole in conformità alle norme nazionali		

**Tavola 3 - Confronto tra il contenuto del Codice di Condotta UE e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - Documentazione Nazionale**

	<b>Codice di Condotta UE 27 giugno 2006</b>	<b>Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 29 settembre 2010</b>
<b>Informazioni relative alla società (Country-specific documentation o Documentazione Nazionale)</b>		Descrizione generale della società
		Struttura operativa della società
	Una descrizione dettagliata dell'impresa e della sua strategia, compresi i cambiamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente	Settori in cui opera la società e strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente
	Informazioni, ossia descrizione e spiegazione, relative alle transazioni controllate nazionali, in particolare: - flussi di transazioni (attività materiali e immateriali, servizi, attività finanziarie) - aspetti qualitativi; - flussi di fatturazione; - entità dei flussi delle transazioni - aspetti quantitativi	Descrizione delle operazioni infragruppo (cessione di beni materiali, immateriali, prestazione di servizi, prestazione di servizi di natura finanziaria)
	Un'analisi di comparabilità: - caratteristiche di beni e servizi; - analisi funzionale (funzioni esercitate, attività svolte, rischi assunti); - termini contrattuali; - condizioni economiche; - strategie d'impresa.	Analisi di comparabilità
	Indicazioni sulla scelta e applicazione del/dei metodi di fissazione dei prezzi di trasferimento, ossia dei motivi per i quali è stato scelto un determinato metodo e del modo in cui è stato applicato;	Enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità all' <i>arm's length principle</i>
	Informazioni sugli elementi comparabili interni e/o esterni, ove possibile	Criteri di applicazione del metodo prescelto
	Una descrizione dell'attuazione e applicazione della politica del gruppo in materia di prezzi di trasferimento	Risultati derivanti dall'applicazione del metodo prescelto
		Accordi di ripartizione dei costi cui l'impresa partecipa

## 6. Documentazione idonea per i soggetti onerati

Per ognuno dei soggetti giuridici cui la norma si rivolge, il Provvedimento stabilisce la documentazione ritenuta idonea a garantire l'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997:

- per le società *holding* la documentazione idonea è costituita:
  - dal *set* denominato *Masterfile*;
  - dal *set* denominato Documentazione Nazionale;
- per le società *sub-holding* la documentazione idonea è costituita:
  - dal *set* denominato *Masterfile* (che può essere strutturato con le informazioni relative al solo sotto-gruppo al cui vertice è posta la *sub-holding*);

- dal *set* denominato Documentazione Nazionale.

Il Provvedimento stabilisce che, in luogo del *Masterfile*, può essere presentato il *Masterfile* relativo all'intero gruppo (e non solo al sotto-gruppo), anche se predisposto da un soggetto residente in un altro Stato membro UE in conformità al Codice di Condotta. Nel caso in cui il *Masterfile* relativo all'intero gruppo contenga minori informazioni con riferimento al sotto-gruppo, lo stesso dovrà essere integrato a cura della *sub-holding*;

- per le società controllate appartenenti ad un gruppo multinazionale la documentazione idonea è costituita esclusivamente dalla Documentazione Nazionale;
- per le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti la documentazione idonea è

determinata considerando la “tipologia” del soggetto cui essa appartiene (società *holding*, società *sub-holding*, società controllata).

## 7. Lingua

Il Provvedimento stabilisce che sia il *Masterfile* che la Documentazione Nazionale devono essere predisposti in lingua italiana.

Nell'ipotesi di esibizione del *Masterfile* relativo all'intero gruppo predisposto da una società *sub-holding*, lo stesso può essere presentato in lingua inglese.

## 8. Sigla della documentazione idonea

La documentazione idonea (sia il *Masterfile* che la Documentazione Nazionale) deve essere **siglata in ogni pagina** dal legale rappresentante del contribuente (o da un suo delegato) e firmata in calce all'ultimo foglio del medesimo o autenticata mediante firma elettronica.

Qualora il *Masterfile* sia predisposto da una società appartenente ad un gruppo multinazionale con capogruppo residente nell'UE che ha adottato il Codice di Condotta, la firma del rappresentante legale del contribuente fa fede della conformità della copia esibita all'Autorità nazionale coinvolta all'originale del documento.

## 9. Formato della documentazione

La documentazione dovrà essere consegnata all'Ente accertatore in **formato elettronico**.

La presentazione in formato cartaceo della documentazione non pregiudica l'applicazione della norma contenuta nell'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997, a condizione che il contribuente provveda – entro un termine congruo (di cui non viene fornita alcuna indicazione) – a consegnare le informazioni su supporto elettronico.

## 10. Termine di consegna della documentazione in caso di verifiche, accessi, ispezioni, controlli

La documentazione dovrà essere consegnata all'Amministrazione finanziaria **entro dieci giorni dalla richiesta**.

Nell'ipotesi in cui, nel corso di controllo o di altra attività istruttoria, emerga l'esigenza di ottenere informazioni ulteriori rispetto a quelle con-

tenute nella documentazione, le stesse dovranno essere fornite entro il termine di sette giorni dalla richiesta.

Avendo riguardo alla complessità delle informazioni richieste, l'Amministrazione potrà accordare un termine più ampio, qualora lo stesso sia compatibile con la verifica e il controllo.

Trascorsi i termini citati, l'Ente accertatore non è tenuto all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 (con conseguente possibile applicazione delle sanzioni amministrative).

## 11. Predisposizione della documentazione

La documentazione deve essere predisposta su base annuale<sup>8</sup> e deve essere disponibile per ogni periodo di imposta per il quale risultano ancora aperti i termini di accertamento secondo le regole ordinarie<sup>9</sup>.

## 12. Circostanze ostative all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997

L'Amministrazione non è tenuta all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 (e quindi il contribuente resta soggetto alle sanzioni amministrative) al verificarsi delle seguenti circostanze:

- la documentazione non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni del Provvedimento pur rispettandone la struttura formale;
- le informazioni contenute nella documentazione non corrispondono in tutto o in parte al vero.

Non costituiscono cause ostative all'applicazione del regime di esonero dalle sanzioni amministrative:

- l'esistenza di omissioni o di inesattezze parziali che non pregiudicano l'attività di verifica e la correttezza degli esiti della stessa;
- l'omissione degli allegati alla Documentazione Nazionale (*i.e.*, diagrammi di flusso delle transazioni e copia dei contratti che disciplinano le transazioni).

<sup>8</sup> In pratica, il Provvedimento introduce l'onere della *contemporaneous documentation*, riferendosi alle transazioni poste in essere in un determinato esercizio/periodo di imposta.

<sup>9</sup> Il riferimento è, pertanto, a quanto previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

### 13. Comunicazione del possesso della documentazione

Con riferimento alle modalità di comunicazione del possesso della documentazione occorre distinguere le seguenti fattispecie:

- **a regime**, il contribuente provvederà a fornire la relativa comunicazione in sede di **presentazione della dichiarazione dei redditi annuale**;
- per i periodi di imposta anteriori a quelli in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010 (*i.e.*, anteriori al 31 maggio 2010, data di entrata in vigore dell'art. 26 del D.L. n. 78/2010), la comunicazione dovrà essere effettuata con modalità telematiche attraverso il servizio Entratel (anche per il tramite di intermediari abilitati) **entro** il termine di **90 giorni** dalla pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, saranno ritenute valide anche le comunicazioni pervenute oltre tale termine ma a condizione che le stesse siano anteriori all'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

### 14. Considerazioni critiche

In Italia, l'adozione di un provvedimento inerente la documentazione dei prezzi di trasferimento era atteso da tempo; pertanto, l'introduzione della disposizione di cui alla L. 30 luglio 2010, n. 122 consente al Paese di allinearsi alla maggior parte degli altri Stati industrializzati, anche se con modalità differenti<sup>10</sup>; infatti, dopo le norme introdotte da Spagna<sup>11</sup> e Francia<sup>12</sup>, quella italia-

<sup>10</sup> Il Decreto *de quo*, a differenza di quanto accaduto in altri Paesi, introduce una facoltà e non un obbligo di documentazione dei prezzi di trasferimento.

<sup>11</sup> Il 9 luglio 2010 il Consiglio dei ministri spagnolo ha approvato un Decreto di modifica della disciplina dei prezzi di trasferimento. Il contenuto di tale Decreto è conforme a quanto era stato previsto dalla Ley 29 novembre 2006, n. 36 che aveva sottolineato la necessità di conformare l'ordinamento spagnolo alle indicazioni contenute nel *Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*.

<sup>12</sup> L'art. 22 della Loi 30 dicembre 2009, n. 2009-1674 ha introdotto nell'ordinamento francese gli obblighi di documentazione dei prezzi di trasferimento per i gruppi multinazionali. Le nuove disposizioni hanno efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2010. In precedenza non esistevano indicazioni specifiche sulla documentazione da predisporre a supporto dei prezzi di trasferimento, se non nell'ambito degli obblighi generali imposti al contribuente in re-

na restava l'unico ordinamento ancora privo di una specifica regolamentazione, benché indicazioni in merito potessero essere tratte dalla recente giurisprudenza.

#### 14.1. I riferimenti alle *Guidelines* OCSE

Le previsioni relative al contenuto del *Masterfile* e della Documentazione Nazionale riflettono alcuni dei principali cambiamenti introdotti dalla nuova versione delle *Transfer Pricing Guidelines* OCSE emanata in data 22 luglio 2010. Ci si riferisce, in particolare, al recepimento del nuovo *standard* di applicazione dei metodi per la determinazione del *transfer pricing*, volto alla individuazione del metodo più idoneo considerando il caso di specie e le transazioni oggetto di analisi. A tale proposito si rammenta che le *Guidelines* del 1995 prevedevano che la determinazione del prezzo di libera concorrenza per le transazioni aventi ad oggetto beni materiali potesse essere effettuata mediante l'applicazione di uno dei seguenti metodi:

- **metodo del prezzo comparabile di libero mercato (CUP)**: si basa sul confronto del prezzo applicato ai beni materiali oggetto di transazione tra imprese associate con il prezzo applicato ai beni materiali trasferiti nel corso di una transazione comparabile sul libero mercato e posta in essere in circostanze similari;
- **metodo del prezzo di rivendita (*Resale Minus*)**: fa riferimento al prezzo a cui un prodotto – che è stato acquistato da un'impresa associata – è rivenduto ad un'impresa indipendente. Tale prezzo, detto anche “prezzo di rivendita”, è successivamente ridotto di un adeguato margine lordo (“margine lordo del prezzo di rivendita”) che consente al rivenditore di coprire i costi di vendita ed altre spese di gestione e di ricavare un profitto adeguato. L'importo che si ottiene sottraendo il predetto margine lordo può essere considerato come il prezzo di libera concorrenza per il trasferimento originario del bene tra imprese associate. Detto metodo risulta particolarmente utile nel caso di imprese che si occupano prevalentemente di distribuzione;
- **metodo del costo maggiorato (*Cost Plus*)**: considera i costi (diretti e indiretti) sopportati dal fornitore dei beni materiali nel corso di una transazione controllata tra imprese associate. Al costo di produzione è successivamente-

lazione alle procedure contemplate dall'art. 13 B del *Livre des procédures fiscales*.

te aggiunto un margine di ricarico appropriato (*Cost Plus Mark Up*) calcolato in relazione alle funzioni svolte e alle condizioni di mercato, in modo tale da determinare il prezzo di libera concorrenza. Secondo l'OCSE, tale metodo risulta più attendibile nelle transazioni aventi ad oggetto la fornitura a lungo termine di prodotti semilavorati nei confronti di parti collegate.

Qualora l'applicazione dei metodi tradizionali basati sulla transazione non avesse fornito risultati attendibili, l'OCSE prevedeva l'adozione di metodi alternativi basati sull'utile derivante dalle transazioni poste in essere tra imprese associate. In particolare, i **metodi reddituali** (*Transactional Profit Methods*) erano considerati nelle *Guidelines* OCSE del 1995 come “*last resort methods*”<sup>13</sup>; la loro applicazione era limitata a situazioni di carattere eccezionale ove non fosse stato possibile rilevare informazioni sufficienti in merito alle transazioni indipendenti, ovvero quando tali informazioni erano considerate inattendibili o ancora quando la natura delle circostanze di *business* non consentiva l'applicazione dei metodi tradizionali: “*in such cases of last resort, practical considerations may suggest application of a transactional profit method either in conjunction with traditional transaction methods or on its own*”<sup>14</sup>.

Degna di nota è la previsione che richiede di fornire adeguata documentazione dell'**analisi funzionale** (nel caso in cui le entità coinvolte nelle transazioni siano state oggetto di operazioni di *business restructurings*) e dei **flussi infragruppo** connessi alle riorganizzazioni aziendali. Come specificato dal nuovo capitolo IX delle *Guidelines*<sup>15</sup>, le operazioni di riorganizzazione aziendale implicano il trasferimento di funzioni, *assets*, rischi tra le entità del gruppo coinvolte. Tali operazioni possono determinare la risoluzione anticipata dei contratti in vigore o la sostanziale rinegoziazione degli stessi.

Al fine di verificare il rispetto dell'*arm's length principle* in tali circostanze è opportuno procedere all'**analisi di comparabilità**. Nel caso in cui sia possibile identificare transazioni compa-

rabili indipendenti l'analisi di comparabilità è volta a verificare l'attendibilità della comparazione e, qualora necessario e possibile, ad effettuare aggiustamenti al fine di eliminare gli effetti delle differenze che possono esistere tra le circostanze oggetto di comparazione.

La mancata disponibilità di transazioni terze comparabili non implica che le operazioni di ristrutturazione poste in essere all'interno del gruppo non siano *at arm's length*. Al ricorrere di tali situazioni, la verifica del comportamento che soggetti indipendenti (*i.e.*, non appartenenti ad un gruppo) avrebbero adottato in circostanze comparabili deve essere effettuata in relazione:

- alle operazioni di ristrutturazione e alle funzioni, *assets* e rischi prima e dopo la ristrutturazione;
- alle ragioni commerciali e ai benefici attesi, incluso il ruolo delle sinergie;
- alle alternative realisticamente disponibili ai soggetti coinvolti nell'operazione.

Considerando che le operazioni di ristrutturazione possono comportare la risoluzione anticipata o la sostanziale rinegoziazione dei contratti in vigore è necessario verificare se in condizioni di libero mercato in circostanze comparabili soggetti terzi avrebbero stipulato un accordo in cui sia contemplata una forma di *indemnification* a favore del soggetto investito dalla ristrutturazione; al verificarsi di tale circostanza è opportuno procedere a una valutazione del *quantum* di tale indennizzo.

Come specificato dall'OCSE per “*indemnification*” deve intendersi “*(...) any type of compensation that may be paid for detriments suffered by the restructured entity, whether in the form of an up-front payment, of a sharing in restructuring costs, of lower (or higher) purchase (or sale) prices in the context of the post restructuring operations, or of any other form*”<sup>16</sup>.

Le *Guidelines* specificano che la risoluzione anticipata dei contratti o la sostanziale rinegoziazione degli stessi non comporta la presunzione del riconoscimento di un indennizzo *at arm's length*: al fine di stabilire se l'*indemnification* risulta dovuta è necessario valutare tutte le circostanze esistenti al momento dell'operazione di *restructuring*, incluse (qualora rilevanti) le operazioni realisticamente disponibili alle parti. Pertanto, dovrebbero essere esaminate le seguenti condizioni:

<sup>13</sup> OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1995, paragrafo 3.50.

<sup>14</sup> OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1995, paragrafo 3.50.

<sup>15</sup> Denominato *Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*.

<sup>16</sup> Cfr. OCSE, *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*, Parigi, 2010, paragrafo 9.102.

- se l'accordo concluso, non rinnovato o rinegoziato è stato redatto per iscritto e prevede delle clausole di indennizzo;
- se i termini dell'accordo e l'esistenza di una clausola di indennizzo o di altro tipo di garanzia siano coerenti con logiche di libero mercato;
- se i diritti di indennizzo siano previsti dalla normativa commerciale dell'ordinamento di riferimento o siano stati valutati in casi giurisprudenziali;
- se nel libero mercato, in circostanze comparabili, un soggetto indipendente avrebbe risarcito la controparte penalizzata dalla risoluzione o dalla rinegoziazione del contratto.

#### 14.2. Il formato della documentazione

La documentazione dovrà essere predisposta in formato elettronico: tale previsione risulta essere conforme a quanto previsto dall'art. 2220 del codice civile, secondo il quale le scritture e gli altri documenti contabili possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempreché le registrazioni corrispondano ai documenti e possano, in ogni momento, essere leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza tali supporti<sup>17</sup>. Ulteriori chiarimenti sarebbero auspicabili con riferimento ai supporti da utilizzare ai fini della conservazione della documentazione (cd, dvd, eccetera) mentre *nulla quaestio* sulla circostanza che la documentazione potrà essere fornita nei formati in uso nella prassi (Word, Excel, PowerPoint, PDF, XBRL<sup>18</sup>).

#### 14.3. Il regime di esonero dalle sanzioni amministrative tributarie e l'onere probatorio

La *ratio* delle nuove disposizioni relative alla documentazione a supporto dei prezzi di trasferimento è quella di consentire alle imprese multinazionali di fruire di un regime di esonero dalle

sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

Tuttavia, occorre rilevare che, nella maggior parte degli ordinamenti, la finalità della predisposizione della documentazione è quella di fornire evidenza all'Amministrazione finanziaria interessata del rispetto dell'*arm's length principle* nelle transazioni infragruppo. La documentazione assume pertanto un ruolo precipuo nell'articolazione della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria in tema di onere della prova relativa al *transfer pricing*.

In termini generali, occorre osservare che in materia fiscale il contribuente deve sottostare a precise limitazioni, a volte anche sostanziali. In tale contesto deve essere inquadrato l'obbligo, non solo di predisporre determinati libri, registri, eccetera, ma anche di esibirli ad ogni richiesta degli organi di controllo, secondo i termini e le modalità previsti dalle singole leggi di imposta<sup>19</sup>.

In campo fiscale, tra le prove legali, la contabilità (intesa in senso lato) costituisce senz'altro lo strumento più importante di cui può avvalersi l'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei suoi poteri ovvero il contribuente per dimostrare l'infondatezza della pretesa erariale.

Pertanto, le scritture contabili:

- da un lato, rappresentano l'adempimento di un obbligo giuridico dell'imprenditore. Esse, pertanto, costituiscono lo strumento ordinario utilizzabile per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto obbligato alla loro tenuta;
- dall'altro, permettono l'esercizio di un diritto. La loro regolarità, formale e sostanziale, difficilmente potrà essere contestata dall'Amministrazione finanziaria se non ricorrendo ad altre prove di uguale rilevanza ed efficacia giuridica.

D'altro canto, le scritture contabili (nonché qualsiasi altra documentazione/informazione cui può essere riconosciuta rilevanza ai fini fiscali) consentono l'articolazione della dialettica, in termini di onere della prova, con l'Amministrazione finanziaria.

L'art. 110, comma 7, del Tuir è una norma sulle valutazioni diretta al contribuente che ne deve tener conto in sede di dichiarazione dei redditi. Secondo questa impostazione, ricadrebbe su quest'ultimo l'onere di fornire per primo la pro-

<sup>17</sup> In merito si osservano le disposizioni contenute nel D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e dal D.P.C.M. 8 febbraio 2009. L'Agenzia delle Entrate ha diramato appositi chiarimenti con la circ. n. 36/E del 6 dicembre 2006.

<sup>18</sup> Acronimo di *Extensible Business Reporting Language*, formato utilizzato per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e degli altri atti al Registro delle imprese da parte delle imprese che ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 2435-bis del codice civile. L'obbligo di utilizzo del nuovo formato è stato introdotto a seguito della pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del D.P.C.M. 10 dicembre 2008.

<sup>19</sup> Cfr. S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, pagg. 383 e seguenti, Milano, 2007.

va dell'assenza di uno scostamento dal valore normale dei componenti negativi<sup>20</sup>.

Tale conclusione non può tuttavia essere considerata definitiva, in quanto occorre considerare che il principio del valore normale è un criterio legale che deve essere rispettato da chiunque lo faccia valere (l'Amministrazione finanziaria o il contribuente). Tale affermazione implica che l'Amministrazione deve contrapporre al prezzo dichiarato dal contribuente un altro prezzo. Ai fini della rettifica è, pertanto, comunque tenuta a procedere alla determinazione del valore normale e alla sua giustificazione.

Va da sé che non vi è ragione di identificare un valore normale se il costo è contestato nella sua esistenza o nella sua inerenza, in quanto, ricorrendo siffatte ipotesi, la rettifica prevede l'applicazione delle norme ordinarie contenute nell'art. 109 del Tuir.

L'onere della prova cui fanno riferimento le sentenze che si sono succedute negli ultimi anni (sia della giurisprudenza di merito che della giurisprudenza di legittimità) è in realtà un onere di argomentazione in quanto si è in presenza di una prova di valori, con caratteristiche diverse da quelle attribuibili alla prova in generale. Non è conseguentemente corretto fare riferimento a "prove e controprove" in senso tecnico, quanto piuttosto ad "argomentazioni e contro-argomentazioni"<sup>21</sup> che maggiormente possono riflettere la natura dialettica del confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in relazione all'applicazione della disciplina relativa al *transfer pricing*.

#### **14.4. Le differenze rispetto agli altri ordinamenti**

Accanto ad elementi di sostanziale conformità alla disciplina in tema di documentazione in ambito OCSE e in ambito comunitario, è indubbio che il Provvedimento presenta alcune peculiarità.

In primo luogo, in nessuno dei Paesi membri OCSE è previsto che la documentazione debba essere siglata dal rappresentante legale della società. Tale previsione porta ad interrogarsi su due elementi:

- sui **profili di responsabilità** che potrebbero

<sup>20</sup> P. Valente, *Manuale del transfer pricing*, pag. 196, Milano, 2009.

<sup>21</sup> R. Lupi, *Processo tributario e transfer pricing tra prova e argomentazione*, in "Corriere Tributario" n. 38/2007, pag. 3099.

derivare a carico del legale rappresentante (o di un suo delegato) e

- sulla **natura** di tale responsabilità.

In merito, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria, considerando che i rappresentanti legali – tanto delle persone fisiche che delle persone giuridiche – sono tenuti all'osservanza degli oneri connessi all'adempimento degli obblighi formali di denuncia e dichiarazione dei redditi che sono previsti dal legislatore in capo ai soggetti da questi rappresentanti<sup>22</sup>.

Con riferimento al carattere della responsabilità del rappresentante legale, i riferimenti generali sono alla disciplina dettata in materia di sanzioni amministrative tributarie, di cui all'art. 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472<sup>23</sup>. Ai sensi della suddetta disciplina l'illecito è riferibile alla persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione, in ossequio al principio della personalità della sanzione, prescindendo dalla circostanza che detta persona coincida con il soggetto passivo di imposta.

La documentazione deve essere consegnata all'Amministrazione finanziaria **entro dieci giorni dalla relativa richiesta**; ma tale termine risulta notevolmente inferiore a quello previsto da alcuni dei principali Paesi membri OCSE.

Risulta invero esiguo il termine dei sette giorni qualora, nel corso dell'attività istruttoria, siano necessarie informazioni ulteriori a quelle contenute nel *Masterfile* e nella Documentazione Nazionale.

A tale proposito occorre ricordare che le *Guidelines* OCSE riconoscono che l'Amministrazione finanziaria non deve comunque esigere dal contribuente la produzione di documenti che non sono in suo possesso o che non possono essere

<sup>22</sup> Si rammenta che il legale rappresentante non risponde personalmente del pagamento del tributo, salvo le ipotesi in cui la legge ne prevede espressamente la coobbligazione solidale con il rappresentato.

<sup>23</sup> "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. *Omissis...*".

ragionevolmente ottenuti. Inoltre, le Autorità fiscali non possono pretendere dai contribuenti più documentazione del “minimo ritenuto necessario per agevolare il controllo”<sup>24</sup>.

Anche in materia di prezzi di trasferimento vige pertanto il principio secondo il quale il contribuente deve essere messo in grado, senza ecces-

sivi oneri amministrativi, derivanti dalla difficoltà:

- di reperire in tempi ristretti la documentazione delle consociate estere;
- (e onerosità) di ricercare situazioni ovvero transazioni comparabili.

**Tavola 4 - Termini di presentazione della documentazione in alcuni Paesi membri OCSE**

Paese	Termine di presentazione della documentazione
Belgio	Entro 30 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria
Canada	Entro 3 mesi dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria
Corea	Entro 60 giorni dalla richiesta. Il termine è di 30 giorni per la presentazione della <i>contemporaneous documentation</i>
Danimarca	Entro 60 giorni dalla richiesta
Finlandia	Entro 60 giorni dalla richiesta. Il termine può essere ulteriormente esteso in 90 giorni
Francia	Entro 30 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria
Germania	Entro 60 giorni dalla richiesta. Il termine è di 30 giorni per la documentazione relativa alle c.d. “ <i>extraordinary transactions</i> ”
Giappone	<i>Not applicable</i>
Norvegia	Entro 45 giorni dalla richiesta
Paesi Bassi	Su richiesta. Nel caso in cui la documentazione non sia presentata a seguito di richiesta la stessa può essere prodotta entro un ragionevole lasso di tempo (da uno a tre mesi)
Portogallo	Su richiesta
Slovacchia	Entro 60 giorni dalla richiesta
Spagna	Nessun termine per la presentazione della documentazione, ma l'Amministrazione può richiederla dal giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi annuale
Svezia	Generalmente, entro 30 giorni dalla richiesta
UK	Entro 30 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria
Ungheria	La documentazione deve essere immediatamente presentata a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria
USA	Entro 30 giorni dalla richiesta

#### 14.5. Onere documentale e *risk assessment*

Ulteriore elemento di differenziazione rispetto alla *practice* della maggior parte degli ordinamenti è la previsione della **trasmissione della comunicazione** relativa al possesso della documentazione **per i periodi di imposta anteriori** a quello in vigore alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010.

<sup>24</sup> Cfr. Cap. V delle *Transfer Pricing Guidelines* del 1995.

Secondo la Relazione al disegno di legge di conversione al decreto, l'obiettivo di tale comunicazione è quello di “procedere ad una più efficace analisi preliminare dello specifico rischio fiscale, soprattutto con riferimento a quei soggetti privi della stessa”. In tal senso, l'approccio adottato sembra molto simile a quello vigente nell'ordinamento australiano, laddove la documentazione predisposta e il livello di dettaglio delle informazioni in essa contenute rappresentano il fulcro per condurre un'analisi di *risk assessment*.

**Tavola 5 - Australia: qualità dei processi e della documentazione predisposta dal contribuente<sup>25</sup>**

<b>LOW QUALITY</b>	<b>LOW TO MEDIUM QUALITY</b>	<b>MEDIUM QUALITY</b>	<b>MEDIUM-HIGH QUALITY</b>	<b>HIGH QUALITY</b>
<i>No analysis of functions, assets, risks, market conditions &amp; business strategies</i>	<i>No analysis of functions, assets, risks, market conditions &amp; business strategies</i>	<i>Inadequate analysis of functions, assets, risks, market conditions &amp; business strategies</i>	<i>Sound analysis of functions, assets, risks, market conditions &amp; business strategies</i>	<i>Sound analysis of functions, assets, risks, market conditions &amp; business strategies</i>
<i>No taxpayer documentation or processes to enable a check on selection of methodologies</i>	<i>Insufficient taxpayer documentation or processes to enable a check on selection of methodologies</i>	<i>Selection of method supported with some contemporaneous documentation</i>	<i>Selection of method fully supported with some contemporaneous documentation</i>	<i>Selection of method fully supported with some contemporaneous documentation</i>
<i>No comparables used No taxpayer documentation or processes to enable a check on application of methodologies</i>	<i>No comparables used No taxpayer documentation or processes to enable a check on application of methodologies</i>	<i>Broad inexact comparables used OR comparability based on data from external related party comparables application of method supported with some contemporaneous documentation</i>	<i>Comparability based on limited data from independent dealings Reliability assessed Application of method fully supported with contemporaneous documentation</i>	<i>Comparability based on adequate data from independent dealings Reliability taken into account in choice of comparable Application of method fully supported with contemporaneous documentation</i>
<i>No effort to implement and review arms' length transfer pricing policies</i>	<i>Limited effort to implement and review arms' length transfer pricing policies</i>	<i>Limited effort to implement and review arms' length transfer pricing policies</i>	<i>Genuine effort to implement and review arms' length transfer pricing policies</i>	<i>Genuine effort to implement and review arms' length transfer pricing policies</i>

L'assessment del rischio fiscale deve comunque essere conciliato con i *drivers* dell'attività ispettiva: infatti occorre tenere in considerazione che "relativamente ai **criteri di selezione** da utilizzare per l'individuazione delle posizioni da sottoporre a controllo mediante attività istruttorie esterne, occorre accordare priorità al controllo dei soggetti cui, in sede di predisposizione delle schede di rischio, è stato attribuito un livello di intensità di rischio alto. Per gli altri grandi contribuenti sono confermate le indicazioni già fornite nel 2009 (...)

Va comunque data specifica rilevanza ai fenomeni di arbitraggio internazionale (realizzati anche attraverso l'impiego di strumenti/soggetti ibridi o di strumenti finanziari complessi), alle operazioni di riorganizzazione aziendale transnazionale che presentino elementi di anomalia ed a quelle aventi ad oggetto la tematica dei prezzi di trasferimento (...)"<sup>26</sup>.

Le indicazioni operative per le **attività istrut-**

<sup>25</sup> ATO, *Taxation Ruling 98/11 - "Income tax: documentation and practical issues associated with setting and reviewing transfer pricing in international dealings"*.

<sup>26</sup> Cfr. circ. n. 20 del 16 aprile 2010, in banca dati "fisconline".

**torie** nei riguardi dei grandi contribuenti sono quelli enunciati al paragrafo 2.1.2 della circ. n. 13 del 9 aprile 2009<sup>27</sup>. Occorre inoltre considerare che anche le imprese di medie dimensioni sono soggette a verifica con riferimento alle operazioni infragruppo e alla tematica dei prezzi di trasferimento.

La selezione per tali soggetti avviene tenendo in considerazione i criteri di pericolosità enunciati nella citata circ. n. 13/2009 ovvero:

- per le imprese maggiormente complesse, ove per tali sono da considerare, ad esempio, quelle caratterizzate da elevati e frammentati volumi di attività, da peculiari modalità di gestione e contabilizzazione – come nel caso degli intermediari finanziari – o dalla presenza di rilevanti rapporti con l'estero, sia nelle attività commerciali che in quelle finanziarie, sulla base di criteri sostanzialmente analoghi a quelli adottati per i grandi contribuenti;
- per le altre imprese, sulla base dei consueti indicatori di rischio di evasione/elusione, tra i quali meritano un espresso richiamo i seguen-

<sup>27</sup> In banca dati "fisconline".

ti (che possono, comunque rilevare anche per le imprese più complesse):

- ingenti oneri straordinari;
- ingenti oneri finanziari;
- elevati costi per servizi;
- anomale variazioni e oscillazioni di fatturato nel breve e medio periodo;
- presenza di significativi crediti Iva utilizzati in compensazione ovvero riportati al successivo periodo d'imposta, che appaiano particolarmente rilevanti e, in qualche modo anomali, in rapporto con i dati dichiarati e con i regimi normativi applicabili in relazione all'attività svolta;
- soggetti che presentino dichiarazioni con un ammontare di fatturato non coerente con l'ammontare degli acquisti e della manodopera impiegata.

Il paragrafo 9.2 del Provvedimento stabilisce che tale comunicazione dovrà essere effettuata attraverso il servizio telematico Entratel (anche per il tramite di intermediari abilitati) entro il 28 dicembre 2010; tuttavia, il medesimo paragrafo contiene una previsione in contrasto con la precedente laddove riconosce l'ammissibilità di comunicazioni tardive (*i.e.*, pervenute oltre il termine dei novanta giorni) purché tali comunicazioni siano anteriori all'inizio di accessi, ispezioni verifiche o altre attività amministrative di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

La previsione di tale comunicazione rende forse ancora più evidente l'asimmetria esistente tra il contribuente (che autonomamente decideva di dotarsi della documentazione secondo i principi espressi dalle *Guidelines* OCSE e dal Codice di Condotta UE) e l'Amministrazione finanziaria prima dell'emanazione dell'art. 26 del D.L. n. 78/2010.

Infatti, in termini generali, in virtù del disposto dell'art. 32, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 l'Amministrazione finanziaria può richiedere al contribuente l'esibizione e/o la trasmissione di atti e documenti relativi all'accertamento in corso.

Tale previsione si traduceva (in linea con quanto previsto dalle *Guidelines* OCSE) in un contesto *ante* emanazione della norma contenuta nell'art. 26 del D.L. n. 78/2010, nella richiesta di documenti che potevano ragionevolmente contenere informazioni utili sulle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento.

Secondo le *Transfer Pricing Guidelines* OCSE "The taxpayer's process of considering whether

*transfer pricing is appropriate for tax purposes should be determined in accordance with the same prudent business management principles that would govern the process of evaluating a business decision of a similar level of complexity and importance. It would be expected that the application of these principles will require the taxpayer to prepare or refer to written materials that could serve as documentation of the efforts undertaken to comply with the arm's length principle, including the information on which the transfer pricing was based, the factors taken into account, and the method selected. It would be reasonable for tax administrations to expect taxpayers when establishing their transfer pricing for a particular business activity to prepare or to obtain such materials regarding the nature of the activity and the transfer pricing, and to retain such material for production if necessary in the course of a tax examination. Such actions should assist taxpayers in filing correct tax returns. Note, however, that there should be no contemporaneous obligation at the time the pricing is determined or the tax return is filed to produce these types of documents or to prepare them for review by a tax administration (...)"<sup>28</sup>.*

Nell'applicazione dei principi di diligente gestione aziendale occorre che il contribuente predisponga o si riferisca a materiale scritto, il quale non sarebbe altrimenti predisposto o preso in considerazione al di fuori del contesto fiscale, nonché a documentazione proveniente da imprese del gruppo residenti all'estero.

L'importanza del rispetto del principio di diligente gestione aziendale anche con riferimento alla **documentazione relativa al transfer pricing** è evidente laddove l'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria è volta alla necessità di individuare e reperire:

- **"documentazione contabile"**: il libro giornale di contabilità generale, i registri Iva degli acquisti e delle vendite, le scritture ausiliarie contenenti gli elementi patrimoniali e reddituali ("partitari clienti e fornitori" nonché i "mastrini accesi ai costi e ricavi") e le scritture ausiliare di magazzino<sup>29</sup>; l'inventario ed il bi-

<sup>28</sup> OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1995, paragrafo 5.4.

<sup>29</sup> L'obbligo di tenuta delle citate scritture contabili è previsto dall'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Invero, per i registri Iva, la disposizione è in combinato disposto con gli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

lancio<sup>30</sup>; il registro dei cespiti ammortizzabili<sup>31</sup>; i libri sociali<sup>32</sup>, le fatture d'acquisto e/o di vendita<sup>33</sup>; i documenti di trasporto<sup>34</sup>, le modalità ed i mezzi di pagamento<sup>35</sup>, eccetera;

- **“documentazione extracontabile”**: i contratti stipulati, gli *agreements*, i listini prezzi, gli appunti, la corrispondenza<sup>36</sup>, eventuali studi, pareri (comprese le eventuali bozze predisposte) da chiunque resi sulla politica dei prezzi adottati dalla società; il documento, se esistente, delle concrete modalità logico-sistematiche di determinazione dei prezzi praticati nei rapporti con consociate non residenti con l'indicazione, di solito, di casi comparabili a quello dell'azienda verificata (la c.d. *Policy*, usualmente frutto dello studio di esperti professionisti esterni all'impresa).

A tal proposito, è stato fatto rilevare che, se-

<sup>30</sup> Di cui all'art. 15 del predetto D.P.R. n. 600/1973. Invero, l'Amministrazione finanziaria sarà venuta in possesso di una copia del bilancio nel corso dell'attività info-investigativa preliminare per il tramite delle banche dati collegate alla Camera di Commercio, come indicato nel precedente paragrafo 4.4.4. In sede di accesso operativo, comunque, la richiesta e/o l'acquisizione dei menzionati documenti non si ritiene contrasti con l'art. 6, comma 4, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (“Statuto dei diritti del contribuente”).

<sup>31</sup> Previsto dall'art. 16 del “decreto” di cui alla nota che precede.

<sup>32</sup> Previsti dal combinato disposto dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 2421 del codice civile. Ci si riferisce: al libro soci, al libro delle obbligazioni; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti; al libro degli strumenti finanziari.

<sup>33</sup> Di cui all'art. 22, comma 3, del citato D.P.R. n. 600/1973. Per il contenuto e per le modalità di emissione delle fatture, si rimanda all'art. 21 del già citato D.P.R. n. 633/1972.

<sup>34</sup> Disciplinati dal D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 contenente, tra l'altro, all'art. 1, comma 2, il coordinamento con il residuo vigore delle norme contenute nel D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, in materia di “bolle di accompagnamento dei beni viaggianti”.

<sup>35</sup> La cui tenuta e conservazione è prevista dal generale obbligo contenuto nell'art. 22 del “decreto” del 1973.

<sup>36</sup> Per l'apertura coattiva di corrispondenza chiusa, costituente piego sigillato, dovranno adottarsi le prescrizioni previste dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato espressamente dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 che prevede la necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

condo l'OCSE, possono risultare utili le informazioni relative a ciascuna impresa associata coinvolta nelle transazioni controllate in esame, quali: una descrizione dell'attività, la struttura dell'organizzazione, i rapporti di proprietà all'interno del gruppo multinazionale, l'entità delle vendite ed i risultati operativi degli ultimi anni precedente la transazione, il livello delle transazioni effettuate dal contribuente con l'impresa associata estera, ad esempio l'entità delle vendite di scorte di magazzino, la prestazione di servizi, l'affitto dei beni materiali, l'uso e il trasferimento di beni immateriali e gli interessi sui prestiti. Autorevole dottrina ritiene che tali notizie, contenute nell'apposita documentazione, in sintesi, sarebbero in grado di fornire informazioni relative a<sup>37</sup>:

- politiche e strategie commerciali (delibere del CdA, o *reports* del responsabile di settore, eccetera);
  - applicazione del metodo utilizzato (*reports* interni, pareri dei consulenti, eccetera);
  - eventuali transazioni in compensazione (delibere e/o corrispondenza avente data certa che riduca l'uso di considerazioni a posteriori);
  - situazioni attinenti agli aspetti industriali dell'impresa (situazioni ambientali, mutamenti previsti e prevedibili, progresso tecnologico, eccetera);
  - funzioni svolte dall'impresa (contabilità industriale, contabilità di magazzino e gestione scorte, eccetera);
  - valutazioni di carattere finanziario che giustifichino l'adozione del metodo adottato dal gruppo.
- **“documentazione contenuta nei supporti informatici”**: rinvenuti nei locali oggetto di accesso. Nell'ambito di una verifica fiscale avente ad oggetto il *transfer pricing*, la documentazione extracontabile di natura informatica, al pari di quella cartacea, può fornire informazioni determinati ai fini della rilevazione di eventuali condotte patologiche tenute dal soggetto ispezionato nelle transazioni infragruppo internazionali.

## 15. Preliminari conclusioni

La disposizione contenuta nell'art. 26 del D.L. n.

<sup>37</sup> In tal senso S. Capolupo, *op. cit.*, Milano, 2007, pagg. 1077 e seguenti.

78/2010 cui ha dato attuazione il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010 ha il pregio di allineare la disciplina dei prezzi di trasferimento vigente in Italia con quella delle maggiori economie UE ed extra-UE, nonché di fornire maggiore certezza all'articolazione dei rapporti tra contribuente e Ammi-

nistrazione finanziaria.

Tuttavia, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria, considerando anche la "vetustà" della prassi amministrativa relativa alla disciplina di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir.