

AGENZIA DELLE ENTRATE  
DIVISIONE CONTRIBUENTI  
DIREZIONE CENTRALE GRANDI CONTRIBUENTI  
SETTORE CONTROLLO  
Via Giorgione, n. 106  
00147 – Roma

Email: [dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it](mailto:dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it)

Roma, 12 ottobre 2021

**Oggetto: Commenti allo schema di Circolare contenente chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati – (articolo 1, comma 6, e articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)**

Gatti Pavesi Bianchi Ludovici desidera innanzitutto ringraziare l’Agenzia delle entrate per aver avviato una consultazione pubblica in relazione alla bozza di Circolare (di seguito, la “**Circolare**”) contenente chiarimenti in merito alla nuova disciplina concernente la documentazione sui prezzi di trasferimento, come novellata dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 prot. n. 2020/360494 (di seguito, il “**Provvedimento**”). La presente procedura di consultazione pubblica rappresenta infatti, a nostro parere, un ulteriore passo per un costruttivo percorso di dialogo tra fisco e contribuente, che riteniamo essere sempre più opportuno e necessario per rendere il nostro Paese competitivo e capace di attrarre investimenti.

Prima di entrare nel merito dei nostri commenti alla Circolare che, si anticipa, saranno organizzati sulla base dei paragrafi in cui la Circolare si articola richiamando, ove necessario, anche i paragrafi del Provvedimento ad essa collegati, ci sia consentito un commento generale sulla tempistica connessa alla predisposizione della nuova documentazione. Nel nostro ruolo di operatori del settore siamo già da tempo al lavoro in vista della prossima scadenza per la predisposizione delle documentazioni in base alle nuove previsioni. Tuttavia, considerato che:

- come sarà meglio dettagliato nel seguito del presente contributo, la bozza di Circolare contiene numerosi elementi per i quali si ritiene opportuno che vengano forniti ulteriori chiarimenti e, ove necessario, le necessarie modifiche

#### MILANO

Piazza Borromeo 8  
20123 Milano  
T. +39 02 859 751  
studio@gplex.it

#### ROMA

Piazza dei Caprettari 70  
00186 Roma  
T. +39 06 6813 4961  
studioroma@gplex.it

#### LONDRA

Berkeley Square House  
Berkeley Square  
London W1J 6BD  
T. +44 (0) 20 7887 1982  
londonoffice@gplex.it

- (e ciò appare confermato anche dai contributi forniti fino ad ora dai commentatori che si sono già espressi sulla stampa specialistica);
- la versione definitiva della Circolare sarà pubblicata a ridosso del termine della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2020 per le società con esercizio coincidente con l'anno solare;
  - il 2020 è il primo anno di entrata in vigore della nuova documentazione, come implementata dal Provvedimento;
  - i contribuenti sono ancora alle prese con le difficoltà di natura operativa e le relative conseguenze negative dal punto di vista economico connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19,

si ritiene che l'attività di redazione della nuova documentazione entro il termine previsto della prossima dichiarazione dei redditi possa risultare un onere eccessivo in capo ad alcuni contribuenti che vogliono aderire al regime.

Di fatto, anche per quei contribuenti che già aderivano al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento, l'implementazione della nuova documentazione non comporta un "semplice" aggiornamento dei documenti precedenti con l'applicazione di modalità operative ormai sperimentate nel corso degli anni, ma richiede una totale reimpostazione e riorganizzazione dei flussi/processi di raccolta delle informazioni critiche e rilevanti che riguarda non solo il contribuente ma anche gli altri soggetti del gruppo multinazionale, per i quali peraltro è possibile che siano in vigore termini non coincidenti con quelli previsti dell'ordinamento giuridico italiano. Inoltre, è da considerare che le tempistiche per la redazione dei documenti potrebbero essere ulteriormente impattate dalle approvazioni dei bilanci prorogate a seguito del perdurare della crisi pandemica mondiale.

In tal senso, si riterrebbe auspicabile l'introduzione di una proroga del termine fissato per l'apposizione della firma elettronica con marca temporale sulla documentazione *transfer pricing* predisposta in relazione al primo anno di applicazione del nuovo Provvedimento.

Sebbene siamo consapevoli della possibilità concessa (e descritta nella Circolare) di inviare una dichiarazione integrativa entro i 90 giorni o della possibilità di beneficiare della remissione *in bonis*, concedere per il primo anno di validità del Provvedimento una proroga relativa alla solà apposizione della marca temporale al *set* documentale entro 90 giorni dalla data di effettivo invio della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente ha optato per il possesso della documentazione (senza dunque richiedere al contribuente di inviare una dichiarazione integrativa) trasmetterebbe, a parere di chi scrive, un maggior livello di sicurezza ai contribuenti, con ciò migliorando al contempo quello spirito di collaborazione e buona fede che permea la disciplina della documentazione di *transfer pricing* sin dalla sua introduzione, incentivando quanti più contribuenti ad aderire al regime in un'ottica di adempimento spontaneo.

Alle condizioni attuali, infatti, vi è il concreto rischio che alcuni contribuenti considerino le disposizioni del Provvedimento eccessivamente onerose e il tempo a disposizione per implementare nella documentazione i chiarimenti forniti dalla Circolare nella sua versione definitiva non sufficiente, con il rischio che gli stessi siano costretti in qualche caso a rinunciare alla predisposizione del *set* documentale.

\*\*\*

## 1. FINALITÀ E STRUTTURA DEL PROVVEDIMENTO

### 1.1. *Struttura del Masterfile e della Documentazione Nazionale*

Nel paragrafo 3 della Circolare (pag. 12) si precisa che *“con riferimento sia al Masterfile sia alla Documentazione Nazionale, la struttura prevista dal Provvedimento nonché la relativa titolazione e numerazione deve intendersi non modificabile, salvo modifiche parziali e integrazioni che non comportino una modifica sostanziale delle informazioni richieste dal Provvedimento e che siano strettamente necessarie per una migliore intelligibilità del documento”*.

**Osservazioni** – Il succitato passaggio non sembra considerare la possibilità concessa al contribuente dalla stessa Circolare nel paragrafo 4 (pag. 15) secondo cui *“qualora tale documento [i.e. Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto] rechi minori informazioni rispetto a quelle desumibili dallo schema di cui al punto 2.2 del Provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato a cura dell’entità locale in una o più appendici”*. Peraltro, si ritiene utile osservare che il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto che presenta *“un contenuto informativo conforme all’Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE”* (pag. 15 della Circolare) non sembra poter recare *“minori informazioni rispetto a quelle desumibili dallo schema di cui al punto 2.2 del Provvedimento”* (pag. 15 della Circolare) considerato che per la struttura del Masterfile il Provvedimento riporta la traduzione in italiano dell’Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE. Ciò è inoltre confermato dall’articolo 8 del decreto ministeriale del 14 maggio 2018 dove si afferma che le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento sono *“aggiornate in linea con le migliori pratiche internazionali”*.

**Contributo** – Al pari della struttura della Documentazione Nazionale, si ritiene opportuno che la Circolare intenda la struttura del Masterfile prevista dal Provvedimento, nonché la relativa titolazione e numerazione, come indicativa, concedendo dunque la possibilità di apportare modifiche parziali e integrazioni che in ogni caso non comportino una modifica sostanziale della natura delle informazioni richieste dallo stesso Provvedimento. Tali modifiche ed informazioni (eventualmente riportate in una o più appendici) potrebbero, infatti, essere necessarie per una migliore intelligibilità del documento. Tale approccio, peraltro, risulta coerente con le modalità di valutazione della documentazione idonea espresse nel paragrafo 11 (pag. 41) della Circolare secondo cui *“il concetto di “idoneità” introdotto dalla norma non va assunto su un piano meramente formale, bensì sostanziale, nel senso di un apprezzamento dell’idoneità, della*

*documentazione predisposta dal contribuente a fornire all'Amministrazione finanziaria dati ed elementi conoscitivi necessari per una completa e approfondita analisi dei prezzi di trasferimento praticati".*

**Finalità** – Il presente contributo risponde:

- alla necessità di coerenza circa la struttura e il contenuto del Masterfile, soprattutto in quelle (numerose) circostanze in cui tale documento sia predisposto centralmente dalla capogruppo (diretta o indiretta) non residente;
- ad un'istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

## 2. CONTENUTO DEL MASTERFILE

### 2.1. Masterfile divisionale

In linea con il punto 2.2 del Provvedimento, la Circolare specifica nel paragrafo 4 (pag. 14) che *"nel caso di gruppi multinazionali con una struttura organizzativa, giuridica o operativa decentralizzata, ossia costituita da divisioni con linee di attività che operano in modo in gran parte indipendente, è possibile la presentazione del Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera l'entità locale: in tal caso, gli elementi informativi indicati nei capitoli dal numero 1 al numero 4 di tale documento devono essere riferiti a tale divisione e devono essere adeguatamente descritte le eventuali funzioni centralizzate e le eventuali transazioni tra le diverse divisioni del gruppo".*

**Osservazioni** – Si ritiene opportuno specificare nella Circolare che qualora un contribuente decida di presentare un Masterfile specifico per la divisione in cui è coinvolta l'entità locale, per i capitoli da 1 a 4 di cui al punto 2.2 del Provvedimento la parola "gruppo" debba essere interpretata come "divisione". La Circolare, infatti, utilizza sempre il termine "gruppo" nonostante sia espressamente prevista la possibilità di predisporre uno o più Masterfile che si concentrino esclusivamente sulle singole divisioni.

**Contributo** – Per ragioni di coerenza logico-sistematica e al fine di evitare un eccessivo onere in capo alla entità locale, che non è tenuta a disporre di informazioni complete relativamente alle attività svolte dall'intero gruppo (e, talvolta, della stessa divisione in cui opera), si ritiene opportuno chiarire che il Masterfile divisionale dovrà fornire esclusivamente indicazioni in merito alle attività principali svolte dalla singola divisione (*i.e.*, flussi delle operazioni, accordi per la prestazione di servizi infragruppo inclusi quelli relativi alle attività di R&S, analisi funzionale, catena del valore, operazioni di riorganizzazione, modalità di finanziamento e funzioni di finanziamento accentrate, incluse le politiche dei prezzi di trasferimento applicate).

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un’istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all’articolo 1, comma 6, e dell’articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

## 2.2. Masterfile riguardanti altre divisioni o altre linee di attività

Nel paragrafo 4 della Circolare (pagg. 14 e ss.) si legge: “[...] se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria emerge l’esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nel Masterfile riguardante la divisione in cui opera l’entità locale, quest’ultima deve rendere disponibile su richiesta degli addetti al controllo i Masterfile riguardanti le altre divisioni del gruppo, e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento”.

Inoltre il paragrafo 8.2 della Circolare (pagg. 33 e ss.) afferma che:

- le informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente all’Amministrazione finanziaria devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta;
- rientrano tra le richieste in parola, ad esempio, i Masterfile riguardanti le altre divisioni qualora l’entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione in cui opera oppure i Masterfile riguardanti le altre linee di attività e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento, qualora l’entità locale abbia presentato un Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto;
- decorso il termine di 7 giorni, l’Agenzia delle entrate non è vincolata all’applicazione dell’articolo 1, comma 6, e dell’articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

**Osservazioni** – Tale aspetto merita una riformulazione nella versione finale della Circolare. Anzitutto, nel caso in cui il contribuente opti per la predisposizione (i) del Masterfile divisionale (in linea con il punto 2.2 del Provvedimento) o (ii) del Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, si ritiene che ai fini del giudizio di idoneità documentale debba essere considerata sufficiente la sola presentazione di tale documento e non anche degli eventuali ulteriori Masterfile (relativi ad altre divisioni o ad attività diverse disciplinate da differenti politiche di *transfer pricing*) predisposti all’interno del gruppo multinazionale. Tale approccio sembra adeguato soprattutto ove le divisioni non siano tra loro integrate ovvero qualora le interrelazioni fossero, nella sostanza, irrilevanti, poiché si tratterebbe, in entrambi i casi, di omissioni che evidentemente non possono influire sull’affidabilità dell’analisi.

In secondo luogo, considerato che nei Masterfile divisionali “devono essere adeguatamente descritte le eventuali funzioni centralizzate e le eventuali transazioni tra le diverse divisioni del gruppo”, si è dell’avviso che richiedere al contribuente ulteriori documenti (relativi ad altre divisioni o ad attività diverse disciplinate da differenti

politiche di *transfer pricing*) predisposti all'interno del gruppo multinazionale anche in presenza di divisioni integrate ovvero interrelate tra loro rappresenti comunque una duplicazione di informazioni e un appesantimento dei costi di *compliance* locale rispetto alla reale utilità di tali documenti per gli addetti al controllo nell'ambito dell'analisi dagli stessi svolta. Peraltro, laddove tali ulteriori documenti dovessero essere considerati rilevanti ai fini del giudizio di idoneità (e quindi ai fini dell'irrogazione delle sanzioni), si genererebbe un onere sproporzionato in capo al contribuente in quanto tale ulteriore documentazione verrebbe ricompresa nel novero dei documenti sottoposti a forma, estensione e condizioni di efficacia della documentazione idonea di cui al punto 5 del Provvedimento (tra cui la firma del legale rappresentate del contribuente o suo delegato con apposizione della marca temporale entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi). Tale approccio risulterebbe chiaramente in contraddizione con la previsione di cui al paragrafo 4 della Circolare secondo cui *"nel caso di gruppi multinazionali con una struttura organizzativa, giuridica o operativa decentralizzata, ossia costituita da divisioni con linee di attività che operano in modo in gran parte indipendente, è possibile la presentazione del Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera l'entità locale: in tal caso, gli elementi informativi indicati nei capitoli dal numero 1 al numero 4 di tale documento devono essere riferiti a tale divisione e devono essere adeguatamente descritte le eventuali funzioni centralizzate e le eventuali transazioni tra le diverse divisioni del gruppo"*.

In aggiunta, si nota come la necessità di fornire i Masterfile riguardanti le altre divisioni del gruppo determini (indirettamente) che il giudizio di idoneità verrebbe potenzialmente subordinato alla legittima decisione del gruppo multinazionale di non predisporre detti ulteriori Masterfile riguardanti divisioni diverse che operano in modo indipendente. Si ritiene, infatti che il contribuente italiano non possa certo essere ritenuto responsabile della predisposizione o meno del Masterfile da parte di altre entità che operano nello stesso gruppo multinazionale, peraltro in divisioni diverse dalla propria. Inoltre, capita frequentemente che il contribuente locale non disponga di informazioni di dettaglio relative alle attività svolte dalle altre entità del gruppo, specialmente se non intrattiene relazioni di natura commerciale o finanziaria con tali soggetti.

**Contributo** – Per ragioni di coerenza logico-sistematica e in linea con il principio secondo cui il regime documentale, applicato con diligenza e buona fede, risponde a un'istanza di certezza da parte dei contribuenti definendo gli elementi conoscitivi utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo, si ritiene opportuno specificare i seguenti punti:

- ai fini del giudizio di idoneità è sufficiente la presentazione del solo Masterfile relativo alla divisione in cui opera l'entità locale ovvero la presentazione del Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto (che include ovviamente le informazioni richieste dal punto 2.2 del Provvedimento) anche qualora tale documento non approfondisca l'analisi relativa alla divisione in cui il contribuente locale opera;

- i “Masterfile riguardanti le altre divisioni qualora l’entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione in cui opera” e i “Masterfile riguardanti le altre linee di attività e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento, qualora l’entità locale abbia presentato un Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto”, di cui al citato paragrafo 8.2, sono da considerarsi informazioni supplementari che esulano dal contenuto ordinario della documentazione idonea e, in quanto tali, non sono rilevanti ai fini del giudizio di idoneità;
- le informazioni ulteriori di cui al paragrafo 8.2 relative alle altre divisioni o alle altre linee di attività possono essere consegnate in un formato diverso da quello previsto dal punto 2.2 del Provvedimento e non sono soggette alle disposizioni di cui al punto 5 del Provvedimento;
- eventuali omissioni riscontrabili nel Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto non possono comportare in capo all’entità locale un giudizio di non idoneità della documentazione complessivamente fornita, considerate le oggettive difficoltà operative connesse alla sua qualità di entità controllata nelle quali il contribuente si trova costretto ad operare, non potendo essere, per evidenti ragioni, a conoscenza della intera struttura del gruppo multinazionale di cui fa parte.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un’istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all’articolo 1, comma 6, e dell’articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

### 3. CONTENUTO DELLA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

#### 3.1. Operazioni marginali

Nel paragrafo 5 della Circolare (pag. 20) si afferma che: *“Si ritiene che, conformemente al paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE, per operazione (o categoria omogenea di operazioni) non marginale si deve intendere un’operazione (attiva o passiva) il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale dei componenti (positivi o negativi nel caso, rispettivamente, di operazioni attive o passive) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato “Prezzi di trasferimento””.*

**Osservazioni** – Al fine di identificare le operazioni “non marginali”, è possibile, in linea di principio, valutare l’ammontare di una data transazione rispetto al totale delle componenti di reddito infragruppo di medesima natura (operazioni attive o passive, separatamente considerate) oppure rispetto al totale delle componenti positive e negative di reddito infragruppo (la somma del valore assoluto delle operazioni attive e di quelle passive).

Il tenore letterale del succitato paragrafo 5 sembrerebbe richiedere un riferimento alla componenti della medesima natura e non al totale delle stesse: ad esempio, nel caso di una transazione infragruppo attiva (da cui derivano componenti positivi di reddito

infragrappo) sembrerebbe necessario soppesare l'ammontare di tale transazione attiva con il totale dei soli componenti positivi di reddito infragrappo come rilevati in colonna 5 del prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento".

Ebbene, si ritiene che tale approccio possa creare evidenti distorsioni nell'identificazione delle operazioni marginali, con la possibilità di generare in capo al contribuente un onere eccessivo per documentare transazioni infragrappo del tutto trascurabili ai fini di una complessiva analisi sui prezzi di trasferimento, differenziando inevitabilmente l'ammontare minimo per cui una transazione attiva o passiva debba essere considerata non marginale.

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente presenti un valore complessivo di componenti negativi di reddito infragrappo pari a 1000 e un valore complessivo di componenti positivi di reddito infragrappo pari a 20, si andrebbero a definire "soglie di marginalità" differenziate e contraddittorie (nell'esempio pari a 50 per le transazioni passive e pari a 1 per le transazioni attive). Un soggetto distributore che acquista prodotti infragrappo per rivenderli sul mercato ed è coinvolto anche in alcune minori transazioni infragrappo attive, quindi, per ottenere l'idoneità della documentazione si troverebbe nella paradossale situazione di dover documentare anche importi attivi del tutto trascurabili e poter invece considerare "marginali" transazioni passive di valore molto più elevato, con effetti sul reddito imponibile certamente più rilevanti.

**Contributo** – Al fine di evitare una differenziazione dell'ammontare minimo per cui una transazione attiva o passiva possa essere considerata marginale, si ritiene opportuno chiarire che la soglia di marginalità debba essere verificata comparando l'importo della singola operazione (o categoria omogenea di operazioni) con la somma dei componenti positivi e negativi di reddito infragrappo (i.e. utilizzando come denominatore del rapporto la somma degli importi indicati in colonna 5 e 6 del prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento" di cui al rigo RS106 del modello "Redditi" per le società di capitali). Ciò appare, peraltro, in linea con le indicazioni previste dal paragrafo 5.32 delle Linee Guida OCSE: "[...] *tax administrations have an interest in seeing the most important information while at the same time they also have an interest in seeing that MNEs are not so overwhelmed with compliance demands [...]*". Ancora, nello stesso paragrafo, l'OCSE specifica che le soglie di materialità dovrebbero essere identificate tenendo in considerazione "*the size and the nature of the local economy, the importance of the MNE group in that economy and the size and nature of local operating entities, in addition to the overall size and nature of the MNE group*".

In aggiunta, si ritiene auspicabile che la Circolare chiarisca che il calcolo della suddetta soglia debba essere svolto in sede di predisposizione della documentazione in materia di prezzi di trasferimento prendendo a riferimento gli importi dichiarati dal contribuente nella relativa dichiarazione dei redditi. Ciò al fine di evitare che la soglia di marginalità possa essere rettificata in sede di verifica a seguito di una eventuale

contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria che modifichi gli importi delle transazioni infragruppo.

**Finalità** – Il presente contributo risponde alla necessità di coerenza circa le modalità operative di mappatura delle transazioni infragruppo nonché di certezza circa il contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale.

### 3.2. Ammontare dei pagamenti effettuati

Nel paragrafo 5 della Circolare (pag. 20) si legge: “[...] in caso di operazioni aventi a oggetto royalties e interessi, l'ammontare dei pagamenti effettuati deve essere fornito secondo il criterio di cassa: ciò in quanto, qualora venga rettificato il valore di libera concorrenza di dette operazioni, occorre valutare l'applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi che eccede quello di libera concorrenza ai sensi dell'articolo 25, quarto comma, d.P.R. n. 600 del 1973 ovvero dell'articolo 26 quater, quinto comma, del medesimo decreto”.

**Osservazioni** – Nel caso di operazioni aventi a oggetto royalties e interessi, non è chiaro se l'applicazione del principio di cassa debba limitarsi a quei componenti infragruppo di reddito inseriti nel Capitolo 2 della Documentazione Nazionale (e quindi indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato “Prezzi di trasferimento”) che sono pagati (o ricevuti) nel medesimo esercizio ovvero a tutti i componenti infragruppo di reddito pagati (o ricevuti) nell'esercizio. Tale secondo approccio andrebbe potenzialmente a ricomprendere nella Documentazione Nazionale informazioni circa componenti infragruppo di reddito che non concorrono alla formazione del reddito imponibile per l'esercizio di competenza ma che attengono a dichiarazioni fiscali precedenti.

**Contributo** – Sarebbe auspicabile la limitazione del principio di cassa alle sole componenti infragruppo di reddito indicate nel prospetto della dichiarazione dei redditi denominato “Prezzi di trasferimento” per l'esercizio di riferimento. In questo modo, verrebbero fornite informazioni circa le sole componenti infragruppo di reddito correttamente mappate nell'esercizio di riferimento nel Capitolo 2 della Documentazione Nazionale.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un'istanza di certezza da parte dei contribuenti circa il contenuto della Documentazione Nazionale.

### 3.3. Accordi preventivi sui prezzi di trasferimento

Nel paragrafo 5 della Circolare (pag. 26) si legge: “Occorre inoltre allegare una copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa residente o stabilita nel territorio dello Stato non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo descritte (Allegato 2); qualora questi documenti prevedano una clausola di riservatezza che non ne consente la divulgazione a terzi, è possibile fornire un prospetto di sintesi contenente i seguenti elementi informativi: entità richiedente, entità del gruppo interessate diverse dal richiedente,

*giurisdizione che ha sottoscritto l'accordo o emesso il ruling, data di sottoscrizione o emissione, periodo di validità, tipologia di accordo, oggetto dell'accordo, metodo e criteri di determinazione del valore di libera concorrenza delle operazioni".*

**Osservazioni** – La Circolare non chiarisce quando un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento unilaterale e bilaterale/multilaterale o un *ruling* preventivo transfrontaliero di cui l'impresa residente o stabilita nel territorio dello Stato non è parte debba considerarsi "collegato" alle operazioni infragruppo descritte nella Documentazione Nazionale. Peraltro, non è chiaro se debbano essere forniti solo gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e *ruling* preventivi transfrontalieri collegati alle transazioni descritte escludendo, pertanto, le transazioni che il contribuente ha eventualmente deciso di non rappresentare ai sensi del punto 5.3, paragrafo 5.3.7 del Provvedimento.

**Contributo** – Si ritiene opportuno che la Circolare chiarisca il concetto di "collegamento", visto che la previsione di allegare copia di tutti gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei *ruling* preventivi transfrontalieri, inclusi quelli di cui il contribuente che aderisce al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento non è parte, appare eccessivamente onerosa e di difficile applicazione. Come menzionato in precedenza, all'interno dei gruppi multinazionali molto spesso le entità locali non dispongono di informazioni di dettaglio relative alle dinamiche in essere presso le altre entità del gruppo. In merito si ritiene che, alla luce di quanto chiarito nel paragrafo 11 della Circolare (pag. 42) – "*si precisa, inoltre, che le omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi, non pregiudicano l'applicazione della esimente sanzionatoria. La stessa precisazione vale con riferimento al caso della omissione parziale degli allegati, indicati nel capitolo 4 della Documentazione Nazionale*" – possa essere sufficiente l'inclusione di informazioni di sintesi circa gli accordi preventivi e/o i *ruling de quibus* senza dunque dover allegare una copia dei medesimi. Sarebbe tuttavia auspicabile una conferma di tale interpretazione.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un'istanza di certezza da parte dei contribuenti circa il contenuto della Documentazione Nazionale.

#### **4. FORME, ESTENSIONE E CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA**

##### *4.1. Termini di consegna della documentazione*

Nel **paragrafo 8.2** della Circolare (pagg. 33 e ss.) si legge: "*Qualora nel corso del controllo o di altra attività istruttoria dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, le stesse devono essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta. Compatibilmente con i tempi del controllo, potrà essere previsto un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi. Si precisa che le richieste supplementari o integrative devono avere a oggetto informazioni costituenti elementi del*

*contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale. Decorsi i suddetti termini, l'Agenzia delle entrate non è vincolata all'applicazione dell'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997". In aggiunta, si afferma che: "Qualora, invece, l'integrazione richiesta avesse a oggetto informazioni supplementari che esulino dal contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale, l'eventuale mancata consegna non costituisce presupposto per il venir meno del regime premiale".*

**Osservazioni** – Poiché il paragrafo 11 della Circolare (pag. 42) chiarisce che l'omessa documentazione di operazioni marginali non è in grado di pregiudicare l'attendibilità dell'analisi nel suo complesso, si ritiene che, con riguardo al paragrafo 8.2, le "informazioni supplementari o integrative" eventualmente richieste in sede di controllo in merito a dette operazioni marginali esulino dal contenuto ordinario del Masterfile e della Documentazione Nazionale.

**Contributo** – Si ritiene auspicabile confermare esplicitamente tale interpretazione, chiarendo che le transazioni marginali non possono rientrare nel "contenuto ordinario" del Masterfile e della Documentazione Nazionale proprio in ragione della loro natura. Ciò appare coerente con la *ratio* del regime premiale e con la scelta di fissare una soglia di materialità per evitare eccessivi oneri di *compliance* in carico ai contribuenti. Se così non fosse, di fatto, verrebbe meno il concetto di "marginalità" richiamato esplicitamente sia dal Provvedimento che dalla Circolare.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un'istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

## 5. COMUNICAZIONE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE

### 5.1. Remissione in bonis

Nel paragrafo 9 della Circolare si legge che *"La comunicazione del possesso della documentazione idonea può essere effettuata anche tardivamente, purché vengano rispettate le condizioni previste dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 secondo cui la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente*

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997."*

**Osservazioni** – Si ritiene che il contribuente “*abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento*” quando predisponga il Masterfile e la Documentazione Nazionale, firmi digitalmente il *set* documentale e apponga la marca temporale per la prima volta entro la data di invio della prima dichiarazione utile. Si ritiene infatti che l’istituto della remissione *in bonis* debba valere non solo per l’esercizio della comunicazione del possesso della documentazione ma anche per la predisposizione del *set* documentale e dell’apposizione della firma digitale e marca temporale.

**Contributo** – Si ritiene auspicabile confermare esplicitamente tale interpretazione, così da consentire anche a quei contribuenti che non hanno avuto modo di predisporre la documentazione (e di darne apposita comunicazione) né entro la data di invio della dichiarazione dei redditi originaria né entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di poter beneficiare dell’esimente sanzionatoria, dichiarando entro la prima dichiarazione utile il possesso della documentazione e, contestualmente, predisponendo e marcando temporalmente il *set* documentale per accedere al regime premiale di cui all’articolo 1, comma 6, e dell’articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un’istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all’articolo 1, comma 6, e dell’articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

## 6. ULTERIORI PUNTI

### 6.1. Riconciliazioni e informazioni finanziarie

Nel paragrafo 5 della Circolare (pag. 24) si afferma che: “*Il capitolo denominato informazioni finanziarie prevede che la Documentazione Nazionale debba essere corredata inoltre da prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati economici e gli indicatori finanziari utilizzati nell’applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio o il rendiconto economico e patrimoniale dell’entità locale ovvero con altra documentazione equivalente*”.

**Osservazioni e contributo** – Si ritiene ragionevole la richiesta di fornire una riconciliazione solo a livello di totali, riconciliando i dati complessivamente riscontrabili in tali contabilità con i dati complessivamente indicati nel bilancio di esercizio o rendiconto economico e patrimoniale. Tale approccio sembra sufficiente in virtù della complessità relativa alla riconciliazione dei dati economici e degli indicatori finanziari nonché della variabilità nella tipologia di transazione infragruppo analizzata, di metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento selezionato e di tipologia circa il dato economico oggetto di riconciliazione.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un’istanza di certezza da parte dei contribuenti circa il contenuto della Documentazione Nazionale.

### 6.2. Riconciliazioni e informazioni finanziarie in caso di “approccio semplificato”

L’articolo 7 del decreto ministeriale del 14 maggio 2018 prevede la possibilità per i contribuenti di predisporre una specifica documentazione semplificata per descrivere la valorizzazione dei servizi a c.d. *basso valore aggiunto*. Al riguardo, il punto 7 del Provvedimento ed il paragrafo 10 della Circolare (pagg. 39 e ss.) descrivono le informazioni da includere quando il contribuente opta per tale “approccio semplificato”.

**Osservazioni e contributo** – Si ritiene che, nel caso di predisposizione della “documentazione sui servizi a basso valore aggiunto”, le già onerose informazioni richieste dai paragrafi da 7.1 a 7.4 includano anche le informazioni richieste dal paragrafo 3.2 della Documentazione Nazionale e, pertanto, non sia richiesto al contribuente fornire ulteriori prospetti di riconciliazione con il bilancio di esercizio o altra documentazione equivalente. Si auspica pertanto che la Circolare confermi espressamente tale interpretazione.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un’istanza di certezza da parte dei contribuenti circa il contenuto della Documentazione Nazionale.

### 6.3. Forma del Masterfile

Nel paragrafo 9 della Circolare (pag. 38) si legge che “*il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione e la relativa comunicazione viene effettuata unitamente alla presentazione della suddetta dichiarazione*”.

**Osservazioni e contributo** – A parere di chi scrive, tale previsione potrebbe essere di difficile applicazione per le società controllate che, in genere, hanno un accesso limitato alle informazioni complessive del gruppo e, comunque, hanno disponibilità di taluni documenti di gruppo (quali ad esempio lo stesso Masterfile) solo in determinate circostanze e con le tempistiche dettate dalla casa madre estera, che risentono necessariamente dei termini previsti dalla normativa locale in cui quest’ultima opera e che potrebbero non coincidere con quelli previsti dell’ordinamento giuridico italiano. In tal senso, si ritiene possa essere opportuno precisare che, per le sole società che nel Provvedimento del 2010 rientravano nella categoria delle entità “controllate”<sup>1</sup>, il Masterfile possa essere consegnato anche senza apposizione della firma elettronica con marca temporale ma comunque nel termine dei 20 giorni dalla richiesta dell’Amministrazione finanziaria, giustificando anche in tal modo la previsione di termini “estesi” rispetto al vecchio provvedimento (quando invece i documenti da presentare sono certamente già pronti in quanto su di essi è stato necessario apporre

---

<sup>1</sup> Ciò comporterebbe una modifica di quanto riportato a pagina 13 della Circolare, dove si afferma che “*a differenza di quanto previsto nel previgente provvedimento del 2010, il Provvedimento non contempla la distinzione tra società holding, sub-holding e controllate*”.

la marca temporale nei termini). Si potrebbe anche prevedere l'obbligo di una dichiarazione *ad hoc* da fornire entro i termini con apposizione di firma elettronica e marca temporale insieme alla Documentazione Nazionale, specificando l'impossibilità di presentare il Masterfile e l'impegno a farlo successivamente entro il termine dei 20 giorni dalla richiesta.

**Finalità** – Il presente contributo risponde ad un'istanza di certezza da parte dei contribuenti circa le condizioni di accesso al regime premiale di cui all'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4-ter, d.lgs. n. 471 del 1997.

\*\*\*

Rimaniamo a disposizione per ulteriori approfondimenti ed esprimiamo il nostro consenso alla pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle entrate del contributo fornito con il presente documento.

Cordiali saluti,

Paolo Ludovici



Livio Zallo

