

Guida BGS M & Partners

*Novità in
materia di
Transfer Pricing*

Documentazione idonea per accedere alla *Penalty Protection*

La presente guida offre una sintesi delle principali novità in merito alla Documentazione in materia di prezzi di trasferimento introdotte dal Provvedimento n. 360494 del 23/11/2020, che ha allineato ai principi OCSE, sostituendo integralmente il precedente provvedimento, ed introducendo una serie di novità sui requisiti della Documentazione che i contribuenti devono rispettare per accedere alla “*Penalty Protection*”, ovvero non dover scontare sanzioni in caso di verifica fiscale .

Le nuove disposizioni si applicano a partire dall’anno di imposta in corso alla data del 23 novembre 2020 ovvero dal periodo d’imposta 2020 per i contribuenti con anno solare coincidente.

Tutti i contribuenti che desiderano beneficiare del regime premiale devono dotarsi di un set documentale, che rispetto al passato, si presenta diverso e più ricco di informazioni.

Nello specifico si tratta di documentazione composta sia di ***Masterfile*** che di ***Documentazione Nazionale (Country File)*** da redigere in lingua italiana, con la possibilità di redigere il ***Masterfile*** in lingua inglese, si da poterlo poi utilizzare quale documento probatorio anche in altre giurisdizioni tributarie. Rispetto al precedente provvedimento, è venuta meno la suddivisione dei contribuenti in *holding*, *sub-holding* e di imprese controllate che, per quest’ultime, prevedeva la possibilità di predisporre la sola Documentazione Nazionale.

La novità più rilevante è che tutte le società sono tenute a redigere anche il Masterfile e, quindi, le regole nazionali si sono allineate alle Linee Guida OCSE, che hanno recepito le prescrizioni dell’Action 13 del progetto BEPS che prevedeva tale indicazione.

Le ***stesse regole*** valgono anche per le ***stabili organizzazioni in Italia*** di imprese non residenti e per le società residenti con ***stabili organizzazioni all’estero***.

Allo stato attuale, tuttavia, si è in attesa di chiarimenti dall’Amministrazione Finanziaria atte ad individuare in quali circostanze e modalità sarà possibile avvalersi di un ***Masterfile*** redatto in sola lingua inglese.

Struttura e contenuto della TPD

La ***Documentazione*** per essere considerata idonea deve fornire un quadro informativo che evidenzi che le operazioni infragruppo, in essa riportate, siano coerenti con il ***principio di libera concorrenza (Arm’s Length Principle)***, secondo l’ultima versione delle raccomandazioni dell’OCSE sui prezzi di trasferimento.

La ***TPD*** deve essere costituita dai seguenti documenti:

- ❖ Uno o più ***Masterfile*** (*predisposti anche in lingua inglese*),
- ❖ Una ***Documentazione Nazionale*** (*predisposta in lingua italiana*).

In particolare:

Il Masterfile deve contenere le informazioni sulle attività del gruppo multinazionale e la ripartizione globale del reddito tra le diverse entità. Le principali novità si riferiscono a:

- ***descrizione dei principali fattori di generazione dei profitti del gruppo;***
- ***descrizione della catena produttiva/distributiva relativa ai primi cinque prodotti/servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti/servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo;***
- ***attenzione specifica sui beni immateriali e le attività finanziarie del gruppo.***

Quindi, nel caso in cui il Gruppo multinazionale sia impegnato in attività tra loro differenti e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento, è consentita la presentazione di diversi ***Masterfile***.

Il ***Masterfile*** può essere predisposto con riguardo all'intera area di operatività del gruppo multinazionale oppure analizzare, separatamente, ciascuna delle aree di business in cui il gruppo multinazionale opera, soprattutto nei casi in cui *"il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento"*. Anche per tale caso, è auspicabile che l'Amministrazione Finanziaria fornisca le opportune conferme in merito alle aspettative circa l'ampiezza del perimetro di analisi del ***Masterfile*** idoneo soprattutto nei casi in cui il contribuente sia attivo solo in alcune delle aree di operatività del gruppo al quale appartiene e tenuto conto della possibilità di predisporre la Documentazione limitatamente a talune operazioni che hanno coinvolto il contribuente.

I nuovi contenuti del Masterfile si riferiscono a:

- dettagli sulle attività economicamente rilevanti grazie alle quali il gruppo genera valore;
- dettagli sulla catena del valore relativa (i) ai primi cinque prodotti / servizi del gruppo in termini di fatturato, e (ii) ai prodotti / servizi che generino un fatturato superiore al 5% del fatturato del complessivo del gruppo;
- dettagli sulle eventuali operazioni di riorganizzazione aziendale che hanno interessato il gruppo nel corso dell'anno;
- dettagli sugli accordi di prestazione dei servizi infragruppo;
- beni immateriali, nell'ambito del quale è richiesta una *disclosure* completa sul tema. Le informazioni richieste comprendono la descrizione delle strategie del gruppo in materia di intangibili, l'elenco completo dei beni immateriali detenuti ed impiegati nel gruppo dando evidenza dei soggetti che ne detengono la titolarità giuridica, gli accordi, le politiche in materia di prezzi di trasferimento, nonché le operazioni rilevanti intercorse nell'anno aventi per oggetto beni intangibili;

- attività finanziarie infragruppo, volto a delineare in maniera chiara le modalità di finanziamento del gruppo, descrivere le eventuali funzioni di tesoreria accentrata esistenti, nonché le modalità di remunerazione delle operazioni di natura finanziaria adottate.

La Documentazione Nazionale integra il *Masterfile* e dà particolare attenzione all'entità locale.

Il documento contiene informazioni specifiche sulle peculiarità dell'ente locale, sulle analisi dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni che hanno coinvolto quest'ultimo con parti correlate situate in diverse giurisdizioni.

Il Provvedimento richiede l'adozione di un approccio d'analisi molto più sostanziale e maggiormente di dettaglio rispetto al passato, prevedendo la richiesta di specifica documentazione relativa alle seguenti informazioni finanziarie:

- *conti annuali delle entità locali per il periodo d'imposta oggetto di analisi TP;*
- *prospetti di informazione e di riconciliazione che evidenzino come i dati finanziari, utilizzati nell'applicazione del metodo prescelto, possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio ovvero con altra documentazione equivalente;*
- *prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi e le fonti da cui questi dati sono stati ottenuti.*

A dette informazioni, unitamente ai **contratti intercompany**, si aggiunge la richiesta di allegare una copia di tutti gli **accordi preventivi sui prezzi di trasferimento** unilaterali/ bilaterali/multilaterali esistenti ed eventuali *Ruling preventivi transfrontalieri* di cui l'impresa nazionale non è parte, ma che risultino collegati alle operazioni infragruppo descritte nella Documentazione Nazionale.

In particolare, al contribuente è richiesto di dare evidenza (i) delle relazioni esistenti con altri soggetti di gruppo, anche da un punto di vista organizzativo, fornendo i dettagli delle linee di riporto e dei decision maker del gruppo; (ii) degli effetti, in capo all'entità locale, derivanti dall'implementazione di specifiche strategie, operazioni straordinarie, trasferimenti di beni immateriali eventualmente intercorsi; nonché (iii) del contesto competitivo con il quale il contribuente si confronta.

Novità più rilevanti attengono al livello di dettaglio richiesto nell'approccio alle analisi relative alle operazioni infragruppo nelle quali il contribuente è stato coinvolto nel corso dell'anno; quindi, in aggiunta alle già previste informazioni qualitative, in merito alle operazioni con parti correlate e quelle relative alle eventuali operazioni comparabili intercorse con soggetti terzi, al contribuente è fatta esplicita richiesta di fornire ogni dettaglio utile alla piena comprensione dell'analisi svolta e delle relative assunzioni sottostanti, nonché delle eventuali rettifiche di comparabilità effettuate.

In merito alle modalità di applicazione del metodo prescelto contiene, altresì, nel provvedimento è fatto esplicito richiamo alla possibilità di effettuare analisi pluriennali illustrando le ragioni alla base di tale scelta; tuttavia, in tale ambito, è auspicabile che l'Amministrazione Finanziaria fornisca chiarimenti.

Affinché l'analisi quantitativa sia considerata adeguata, si ritiene in dottrina che, la stessa debba consentirne la piena replicabilità in sede di verifica fiscale e le analisi devono inoltre essere corredate dai conti annuali delle controparti estere coinvolte nelle operazioni analizzate (unitamente alla relazione dei revisori contabili, ove disponibili), nonché da prospetti interni, informativi e contabili, che consentano la riconciliazione dei dati impiegati per lo svolgimento delle

analisi quantitative volte alla valutazione della conformità, rispetto al principio di libera concorrenza, dei prezzi di trasferimento applicati nell'ambito delle operazioni.

Firma elettronica e marca temporale

Una delle più importanti novità introdotte è la previsione della richiesta di **firma digitale** della Documentazione con apposizione della **marca temporale**.

Tale previsione, prende in considerazione la disciplina in tema di *Patent box e*, pertanto, non sorprende, tenuto conto della natura “premiale” della disciplina italiana in materia di oneri documentali sui prezzi di trasferimento.

In aggiunta all'impegno di apposizione del “flag” in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, la richiesta di attribuire data certa alla Documentazione (antecedente alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi per il medesimo periodo d'imposta) rende la disciplina ancora più stringente.

L'Amministrazione Finanziaria fa chiarezza sul punto che in passato ha destato non pochi dubbi e discussioni: il completamento della Documentazione contestualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi. La marca temporale, in buona sostanza, è volta a dimostrare e confermare la veridicità di quanto dichiarato in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi in presenza di *flag* il contribuente comunica all'Amministrazione Finanziaria di aver predisposto la Documentazione e di averla disponibile.

Ai fine della idoneità della TPDOC, la stessa dovrà essere firmata elettronicamente dal Legale Rappresentante o Sostituto delegato, previa apposizione della marca temporale, atta a garantire all'AdE la data certa di sottoscrizione, che dovrà essere antecedente alla data di invio della dichiarazione dei redditi per l'anno fiscale di riferimento. Il mancato rispetto di tale requisito non consentirà al contribuente di beneficiare della Penalty Protection. Si tratta di una specifica best practice in Europa richiesta solo dalla normativa Italia, mentre tra i gli altri Stati europei soltanto la Polonia richiede documenti immutabili.

Termini di consegna della Documentazione

Il termine per la consegna della Documentazione a fronte di richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica fiscale è stato esteso e portato **20 giorni dalla richiesta dei verificatori**.

Nessun cambiamento, invece, si applica ai termini previsti in relazione all'evasione di **informazioni aggiuntive** (che possano essere richieste nel corso del controllo o di altra attività istruttoria da parte delle competenti Autorità fiscali) e **devono essere fornite entro 7 giorni**, termine che può essere esteso a seconda della complessità delle richieste.

Dichiarazione dei redditi integrativa e modifica della TPDOC

Presupposto per beneficiare del regime premiale è che il contribuente comunichi all'Agenzia delle Entrate il possesso della Documentazione al momento dell'invio della relativa dichiarazione dei redditi.

Qualora successivamente sia presentata una dichiarazione rettificativa (per correggere errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento e che abbiano determinato l'indicazione di un minore imponibile e di un minore debito d'imposta o di un maggior credito), la Documentazione può essere integrata/modificata e la specifica comunicazione all'AdE è effettuata unitamente alla presentazione della dichiarazione integrativa.

Difatti, il Provvedimento prevede la possibilità in date circostanze di apportare modifiche alla Documentazione anche successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, a fronte della presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore. Anche a tale proposito, sono attese indicazioni operative dall'Amministrazione finanziaria che consentano di delineare in maniera chiara le circostanze e modalità con cui i contribuenti potranno avvalersi di questa possibilità ed in quali situazioni possa invece esser prevista la possibilità di una dichiarazione integrativa a favore, anche solo con riguardo all'apposizione del *flag* attestante la successiva preparazione della documentazione (rispetto all'invio della dichiarazione dei redditi).

Al riguardo si evidenzia che saranno forniti ulteriori chiarimenti da parte dell'AdE.

Penalty Protection e Documentazione "parziale"

La Penalty Protection si applica anche nel caso in cui la Documentazione contenga omissioni ed inesattezze parziali non suscettibili a compromettere l'analisi del controllo, mentre può essere applicata nel caso in cui la Documentazione sia presentata nel corso di una attività di controllo e la stessa non contenga informazioni complete e conformi al dettato del nuovo Provvedimento.

Semplificazioni per Piccole e Medie Imprese (PMI)

La novità nel Provvedimento è la definizione che le Piccole e Medie Imprese debbano avere il requisito di *fatturato non superiore a 50 milioni di euro*.

Le PMI possono, ai fini di una semplificazione documentale, non aggiornare le analisi qualitative e quantitative riferite alle operazioni infragruppo descritte nella Documentazione Nazionale per i

due anni successivi a quello in cui è stata effettuata l'analisi iniziale, in presenza dei seguenti requisiti:

- non sono intervenuti cambiamenti significativi nell'analisi di comparabilità nel periodo in esame;
- le analisi sono condotte basandosi su dati pubblicamente disponibili.

Inoltre, le Società che sono direttamente o indirettamente controllate o che controllano un'entità con fatturato superiore alla soglia dei 50 milioni di euro non rientrano nella definizione di PMI e come tali non hanno diritto ad accedere al citato regime di documentazione semplificata.

Il Provvedimento conferma la possibilità per le PMI di avvalersi di un regime documentale semplificato prevedendo che l'intera analisi (di comparabilità e quantitativa) possa non essere aggiornata per i due anni successivi al primo e sempre che l'analisi di comparabilità non subisca variazioni significative.

E' tuttavia suggerito di compilare la Documentazione in formato completo per fornire dettagli e prove documentali delle operazioni e non ricadere in accertamenti fiscali su basi presuntive .

L'ampliamento della semplificazione si accompagna ad un restringimento della platea dei destinatari della previsione, a causa di una più rigorosa definizione di PMI, secondo cui è stabilito che ricadono nella categoria delle piccole e medie imprese i contribuenti il cui fatturato non ecceda i 50 milioni di euro, escludendo espressamente dalla categoria tutti quei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano o sono controllati da soggetti che non ricadano nella categoria di piccola-media impresa come sopra definita.

Servizi a basso valore aggiunto

Altra principale novità rilevante sono i “**servizi a basso valore aggiunto**”.

Al fine di poter utilizzare l'approccio semplificato e con riferimento a tale categoria di servizi, la Documentazione Nazionale deve essere integrata con un'apposita analisi qualitativa approfondita sulla natura dei servizi.

L'analisi deve contenere una descrizione dettagliata della natura delle operazioni e dei benefici ottenuti o attesi dai soggetti destinatari (il c.d. *benefit test*). Il contribuente è tenuto, inoltre, a riportare dettagli chiari e precisi sui criteri utilizzati per determinare/allocare gli importi dei flussi sottostanti le operazioni.

Servizi a basso valore aggiunto (ai sensi art. 7, comma 1, D.M. 14/5/2018) sono definiti come i servizi che:

“(i) hanno natura di supporto, (ii) non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale, (iii) non richiedono l'uso di beni immateriali, e (iv) non contribuiscono alla creazione degli stessi beni, ovvero (v) non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte di un fornitore di servizio. La norma prevede, inoltre, che non possono in

ogni caso considerarsi come *servizi a basso valore aggiunto* quei servizi che un gruppo multinazionale presta in favore di soggetti terzi.

Al fine di valorizzare un'operazione infragruppo, consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto, secondo il **principio di libera concorrenza**, è data facoltà al contribuente di adottare un c.d. **approccio semplificato**, che consiste nell'aggregazione dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio (o dei servizi), aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi.

In materia di *servizi a basso valore aggiunto* - Linee Guida OCSE 2017 - contengono una lista negativa dei servizi che non possono essere considerati come tali, quali:

- **servizi che costituiscono il core business del gruppo;**
- **servizi di ricerca e sviluppo;**
- **servizi di produzione;**
- **attività di approvvigionamento di materie prime o di altre materie impiegate nei processi produttivi;**
- **servizi di vendita, marketing e distribuzione;**
- **operazioni finanziarie;**
- **servizi di estrazione, esplorazione e gestione di risorse naturali;**
- **servizi di assicurazione e di riassicurazione;**
- **i servizi di corporate senior management.**

Inoltre, nelle Linee Guida OCSE 2017 è chiarito che possono considerarsi *servizi a basso valore aggiunto*, le seguenti attività:

- **contabilità e revisione;**
- **gestione dei conti accesi a crediti e debiti;**
- **attività relative alla gestione delle risorse umane;**
- **reperimento di dati relativi alle condizioni di salute, di sicurezza ambientali e ad altri standard con i quali opera l'impresa;**
- **servizi informatici, a condizione che non costituiscono il core business del gruppo;**
- **i servizi di comunicazione con l'esterno e le pubbliche relazioni;**
- **servizi legali;**
- **attività legate agli adempimenti tributari;**
- **servizi generali di natura amministrativa o impiegatizia.**

Al riguardo giova evidenziare che sia le Linee Guida OCSE che il Manuale ONU in materia di transfer pricing sono entrambe allineate in materia di servizi a basso valore aggiunto.

Per poter beneficiare dell'**approccio semplificato**, ai fini della documentazione utile per i *servizi a basso valore aggiunto*, è richiesta la preparazione di un documento ad-hoc "**Report SBVA**", che contiene specifici paragrafi (oltre al *Masterfile* e alla Documentazione Nazionale).

Il **Report SBVA** è suddiviso nelle seguenti sezioni:

1. **Descrizione dei servizi infragruppo:** *deve contenere una descrizione delle categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto forniti e, per ciascuna categoria di servizi, devono essere esplicitati: l'identità dei beneficiari; le ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto in base all'articolo 7 del D.M. 14 maggio 2018; le ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del contesto di business del gruppo multinazionale; i benefici ottenuti o attesi; i criteri di ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che, ragionevolmente, riflettono i benefici ricevuti. Inoltre, deve essere fornita una conferma del margine di profitto applicato;*
2. **Contratti relativi alla prestazione dei servizi:** *devono essere contenuti i contratti o accordi scritti per la prestazione di servizi a basso valore aggiunto e le relative modifiche, che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte nell'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti. Tali contratti o accordi scritti possono anche consistere in documenti contestuali, relativi al periodo in esame, che identifichino le parti coinvolte, identifichino e descrivano la natura dei servizi, e i termini contrattuali in base ai quali tali servizi sono forniti;*
3. **Valorizzazione delle operazioni:** *devono essere documentati e illustrati i calcoli che supportano la determinazione dell'aggregato di costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio e del margine di profitto applicato, con una dettagliata rappresentazione di tutte le categorie e di tutti gli importi dei costi rilevanti, inclusi i costi relativi a qualsiasi servizio fornito esclusivamente a un solo membro del gruppo multinazionale;*
4. **Calcoli:** *devono essere riportati, anche tramite fogli di calcolo allegati, i calcoli che dimostrino l'applicazione dei criteri di ripartizione indicati nella sezione 1.*

La presentazione del Report SBVA è soggetta ai termini (punto 5.2. del Provvedimento) quale entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta dell'organo verificatore.

Non è chiaro al momento se il Report SBVA debba essere soggetto a marca da bollo temporale ma è auspicabile in merito un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La documentazione deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati. Detta clausola generale, deve trovare applicazione anche per la redazione del Report SBVA affinché abbia efficacia ai fini del regime premiale della *Penalty Protection*, parimenti alla Documentazione Nazionale e al Masterfile.

PRINCIPALE NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO IN MATERIA TP

- Art. 110, co. 7 TUIR
- Artt. 151, 152, 162, 168-ter TUIR
- Circolare Min. Fin. n. 32 del 22.9.1980
- Art. 8 D.L. 269 del 30.9.2003 (Ruling di standard internazionale - APA)
- *EU Code of Conduct* (GUCE 28 July 2006 - 2006/C 176/01)
- OECD Model Tax Convention on Income and Capital, artt. 5, 7, 9, 25 (21 Nov. 2017)
- *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (22 July 2010 - 10 July 2017)
- *OECD Report on the Attribution of Profit to Permanent Establishment* (22 July 2010)
- Art. 26 D.L. 31.5.2010, n.78 (convertito L. 122/2010 – *TP Documentation e penalty protection*)
- Decreto Legislativo n. 158/2015 (riforma del sistema sanzionatorio e sostanziale no rilevanza penale del TP)
- Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 maggio 2018.
- Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (articolo 1, comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter)
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2010/137654 del 29.9.2010 (*Masterfile, Country File*)
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2020/360494 del 23.11.2020 (*Masterfile, Country File*)
- Circolare n. 1/1998 della Guardia di Finanza del 20.10.1998
- Circolare n. 6/E del 25.01.2008 (prevenzione e contrasto alla evasione - indirizzi operativi)
- Circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza del 03.03.2009
- Circolare n. 58/E del 15.12.2010

Lo Studio BGSM & Partners ha un Team specializzato e dedicato in materia di Transfer Pricing ed è a disposizione a presentarvi le recenti novità intervenute in materia.

Dott. Pierlugi Brogi – Name Partner e Socio fondatore dello Studio



Dottore Commercialista – CPA, Revisore Legale – Statutory Auditor, CFE – European Tax Advisor, Esperto in fiscalità internazionale e Transfer Pricing, M&A, Gruppi d’imprese, operazioni straordinarie.

Indirizzo email: plb@bgsm.it

Dott. Andrea Poggi – Senior partner



Dottore Commercialista – Revisore legale - Esperto Contabile, Transfer pricing nei gruppi d’imprese, Contenzioso e pre-contenzioso tributario.

Indirizzo email: andrea.poggi@bgsm.it

Dott.ssa Marina Magliozzi – Senior partner



Dottore Commercialista – Revisore Legale dei conti – Master Diritto Tributario INFOR - Esperta in fiscalità internazionale e nazionale persone fisiche e capitali/investimenti estero, Mobilità internazionale di personale, Piani di azionariato, Transfer pricing ed Enti non profit.

Indirizzo email: marina.magliozzi@bgsm.it