

I nuovi “oneri documentali” in materia di prezzi di trasferimento, quando la forma assurge a sostanza

Tania STEFANUTTO *

Con la presentazione della dichiarazione dei redditi 2021, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ha avuto prima applicazione il Provvedimento del 23 novembre 2020 n. 360494 in tema di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento: numerose le novità, ma, soprattutto, nuovi gli adempimenti formali richiesti, a pena di inidoneità, della documentazione.

1

I prezzi di trasferimento nel TUIR: la norma di delega

La norma di riferimento è contenuta nell'art. 110 comma 7 del TUIR così come modificato dall'art. 59 del DL 50/2017. L'articolo in commento abbandona, quale parametro per la determinazione del prezzo di trasferimento, “il valore normale” di cui all'art. 9 del medesimo TUIR, per sposare il **principio di libera concorrenza** “*arm's length principle*”. Tale principio è il cardine, da sempre, delle *best practice* internazionali, ed è stato trasfuso nelle Linee guida OCSE, da ultimo aggiornate nella versione del 2017. Le Linee guida nella versione 2017 recepiscono i risultati delle Azioni 8-10 e 13 del Progetto Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*) con lo scopo di determinare l'allocatione dei profitti sulla base della generazione degli stessi. Il novellato articolo, quindi, rinvia ad un Decreto ministeriale che determini “*sulla base delle migliori pratiche internazionali*” le **linee**

guida per l'applicazione di tale principio nel diritto nazionale.

Dall'art. 110 comma 7 del TUIR discende la delega al Ministero per l'emanazione del DM 14.5.2018, atto prodromico al Provvedimento in commento.

In tema di prezzi di trasferimento vi è poi l'art. 1 comma 6 del DLgs. 471/97 che contiene **un'esimente** per la disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione relativamente ai rilievi in materia di prezzi di trasferimento. Tale esimente è accordata al contribuente che, **su base volontaria**, predispone e comunica il possesso di idonea documentazione relativa alla determinazione dei prezzi medesimi, nei casi in cui il prezzo determinato dall'Amministrazione finanziaria generi una maggiore base imponibile. L'idoneità della documentazione è determinata dal combinato disposto tra il DM 14.5.2018 e il Provvedimento dell'Agenzia Entrate.

Il DM 14.5.2018, rubricato “Linee Guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110 comma 7 Tuir”, introduce nell'ordinamento interno nozioni mutuuate dalle mi-

* Dottore Commercialista in Brescia

giori *best practice* internazionali, ed in particolare all'art. 9 "Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono emanate ulteriori disposizioni applicative, tenendo conto in particolare di quanto previsto dalle Linee Guida dell'OCSE come periodicamente aggiornate".

Di fatto le Linee guida OCSE in tema di prezzi di trasferimento diventano parte integrante del sistema normativo nazionale attraverso il Provvedimento che si deve ad esse informare. Il Provvedimento n. 360494 del 23 novembre 2020, dando seguito al DM citato, ha riscritto nella forma, nella sostanza e negli adempimenti gli "oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento", necessari al fine di godere dell'esimente di cui all'art. 1 comma 6 del DLgs. 471/97, così come modificato dall'art. 15 del DLgs. 158/2015.

2

Il Provvedimento e le Linee Guida OCSE

Il Decreto ministeriale indica come fonte ispiratrice del Provvedimento direttoriale le Linee guida OCSE, come periodicamente aggiornate. Le stesse hanno la caratteristica di essere rivolte sia alle imprese che alle amministrazioni fiscali, ma non hanno carattere imperativo, bensì condizionale e sono oggetto di "manutenzione" periodica, proprio perché sono "suggerimenti" e non norme.

Nella scritturazione delle stesse si rileva, ad esempio, che gli Allegati I e II al Capitolo V, ovvero gli oneri documentali, presentano il seguente incipit "The following information should be included in the master file" o "local file". Di contro, il Provvedimento impone il contenuto dei documenti, facendo un'opera di puro recepimento, di fatto copiando il contenuto delle Linee guida OCSE.

La trasformazione di un "suggerimento" in una norma comporta che un aggiornamento delle Linee Guida non possa trovare riconoscimento, se non attraverso un nuovo Provvedimento.

Non va però dimenticato che il nostro diritto interno non è di stampo anglosassone e pertanto necessita di tipizzazioni, anche al fine di ridurre l'alea in caso di contrasto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Il tema della trasfusione del contenuto suggerito negli Allegati I e II genererà però dei paradossi: il Provvedimento recepisce che il contribuente debba indicare, ad esempio, nel *Masterfile* al punto 2 al par. 2.2 i cinque prodotti principali per fatturato e i prodotti che superano il 5% del fatturato in via autonoma.

È chiaro che nelle Linee Guida vi fosse un'indicazione che andava calata nelle singole realtà aziendali, ma nel Provvedimento viene cristallizzata "a pena di inidoneità".

Viene da chiedersi, se un contribuente traccia tre prodotti e non cinque questo renderà il set idoneo o sarà considerata un'informazione residuale che non influisce sull'intera documentazione?

Ulteriore forzatura del Provvedimento, legata alla forma, è il nuovo adempimento della firma digitale con marca temporale, non previsto dalle Linee guida OCSE, di cui si dirà infra.

"Meta-citando" un post di Dario Deotto "*la continua produzione di norme – sempre più corrispondenti a delle «direttive tecniche» – determina in realtà l'anomia, l'assenza di norme, che sancisce di fatto il dominio della tecnica*". Ecco, questo Provvedimento ha dimenticato le norme, trasformandosi in un acritico "copia-incolla" delle *best practice* internazionali: la norma fornisce linee guida, il decreto fornisce linee guida, il provvedimento norma puntualmente. Le novità introdotte dal Provv. 360494/2020 riguardarono:

- la **forma** (nuovi e più articolati capitoli dei documenti);
- la **lingua** (riconoscimento dell'inglese per il *Masterfile*);
- i **contenuti** (analisi dettagliata anche della struttura finanziaria del gruppo, capitoli dedicati ai cd. *intangibles*, ecc.);
- i **soggetti** (possibilità per le PMI di utilizzare documenti di durata pluriennale);
- le **transazioni** (possibilità di escludere quelle ritenute non significative e di utilizzare

procedure semplificate per i "servizi a basso valore aggiunto");

- gli **allegati** (Accordi – APA – che non coinvolgono il contribuente nazionale);
- gli **adempimenti** (sottoscrizione con firma digitale e marca temporale).

I nuovi documenti sostituiscono integralmente i precedenti (par. 8.1) a partire "dal periodo di imposta in corso alla data della [...] pubblicazione" del Provvedimento (par. 8.2). Va ricordato che alla data 23 novembre 2020 non era ancora spirato il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi dei soggetti con esercizio solare per il periodo d'imposta 2019. Il tema è stato pacificamente risolto: "periodo d'imposta" è quello relativo all'imposta e non alla predisposizione del documento (quindi il nuovo *set* è stato di fatto adottato, per i soggetti con esercizio solare, dalle dichiarazioni appena trasmesse o in corso di trasmissione per i ritardati).

Oltre a ciò, dalla lettura dello stesso provvedimento è emerso un **nuovo adempimento formale**, che, ad una prima lettura, risulta essenziale per la validità dei documenti: l'**obbligo di apposizione di marca temporale**¹. Può un Provvedimento direttoriale aggiungere cause di esclusione di un beneficio premiale non previste dalla norma di delega, dal decreto di delega né, tantomeno, dalle Linee guida cui deve informarsi?

In alcuni articoli apparsi immediatamente sulla stampa specializzata², venne sollevato il legittimo dubbio che l'obbligo di marca temporale sui documenti non fosse di fatto compatibile con i nuovi allegati obbligatori, anche in funzione della necessaria raccolta documentale.

In proposito l'Agenzia delle Entrate è intervenuta, ad un anno di distanza (circ. 26.11.2021 n. 15)³, affermando che **l'assenza di firma digitale con marcatura temporale è cau-**

sa di esclusione degli effetti premiali. Tale tema dovrà essere affrontato compiutamente perchè se l'obbligo di "data certa" è requisito essenziale, allora si dovrebbe rivalutare la necessità di indicazione della presenza del *set* documentale in dichiarazione come ulteriore requisito essenziale.

È noto come la norma (art. 1 comma 6 del DLgs. 471/97) individui nella comunicazione in dichiarazione dei redditi (la cd. *barratura*) del possesso della documentazione idonea un requisito essenziale per il riconoscimento della cd. *penalty protection*. È altrettanto noto, però, che in fase di verifica l'Agenzia stessa abbia ammesso la documentazione conforme, seppur non comunicata formalmente, in applicazione del più generale principio di cooperazione e buona fede cui deve ispirarsi l'azione accertatrice. Ove vi siano delle contestazioni, ai fini dell'individuazione delle sanzioni, qualora non vi sia l'applicazione dell'art. 1 comma 6 citato, la misura della sanzione può essere ridotta per effetto dell'applicazione dell'art. 7 comma 4 del DLgs. 472/97⁴.

È di tutta evidenza che, alla luce dell'obbligo di marca temporale sul documento, sono di fatto eliminati i rischi di documenti artatamente realizzati in corso di verifica: in tale prospettiva, il legislatore dovrebbe intervenire con una semplice elisione dell'obbligo di comunicazione; perseverare nel requisito formale, corroborato dal nuovo adempimento digitale, lascerebbe intendere che tale "barratura" abbia la natura di inserimento in liste di controllo, più che rispondere ai principi di cooperazione tanto invocati.

Obiettivo del presente contributo però non è analizzare i singoli punti del nuovo *set* documentale, ma evidenziare, in breve, le novità sostanziali e procedurali per valutare la reale portata dell'obbligo di apposizione della mar-

1 Punto 5.3.2 del Provvedimento.

2 Bochicchio G., Bellini M. "Corsa ai documenti per il transfer pricing", *Il Sole 24 Ore*, 28.12.2020.

3 In proposito si rinvia *infra*.

4 Cfr. Cramarossa M., Messina R. "Ok, il transfer price è giusto! Ruolo del *set* documentale, accertamento e orientamenti giurisprudenziali", in *questa Rivista*, 2, 2020.

ca temporale, anche in funzione di causa di esclusione del beneficio premiale.

3

Le novità principali

Il nuovo *set* documentale, in recepimento delle Linee guida OCSE e dell'*Action* 8-10 e 13 BEPS, mantiene la struttura dei due documenti principali:

- **Masterfile**, quale ricognizione della struttura del gruppo e delle transazioni che lo coinvolgono; e
- **Local o Countryfile (Documento Nazionale)**, preposto all'analisi puntuale delle transazioni che coinvolgono il contribuente italiano e le parti estere.

Con il nuovo Provvedimento è ammesso che il *Masterfile* sia redatto **direttamente in lingua inglese**⁵, consentendo così ai soggetti appartenenti a gruppi multinazionali di utilizzare il documento già predisposto dalla casa madre e consentendo alle società nazionali di predisporre un documento da utilizzare in tutti i Paesi in cui opera⁶.

Altra novità, che limitandosi alla forma, creerà non poche difficoltà al contribuente nazionale, non capogruppo, è l'**obbligo di allegazione degli accordi sui prezzi di trasferimento che sono stati raggiunti in altri Stati relativamente a transazioni collegate, anche se il soggetto italiano non vi fa parte**⁷. Se tale allegazione può sembrare solamente una modifica formale, di fatto si tratta di acquisizione di documenti non di facile reperimento, giacché non è scontata nemmeno la conoscenza di tali documenti da parte dell'entità italiana.

Infine, i documenti (di cui fanno parte anche gli allegati) dovranno essere **sottoscritti digitalmente**, prima dell'invio della dichiarazione di redditi relativa al periodo cui si riferiscono, **con marca temporale**.

Oltre a modifiche di carattere formale, come i nuovi paragrafi, il maggior dettaglio nell'analisi delle transazioni, la lingua inglese, la firma digitale con marca temporale, i nuovi allegati, vi sono anche numerose **modifiche sostanziali**: dal contenuto dei documenti, all'analisi delle transazioni e all'introduzione del sistema semplificato per le PMI e per i servizi a basso valore aggiunto, il tutto in ottica di recepimento delle Linee guida OCSE.

In ambito soggettivo viene espunto il concetto di *holding* e *subholding* (punto 1) e viene previsto un **set "ultrannuale" per le cd. PMI** (Punto 4), cioè *"le imprese che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a cinquanta milioni di euro per il periodo di imposta cui si riferisce la documentazione sui prezzi di trasferimento. Non rientrano comunque in tale definizione i soggetti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate da un soggetto non qualificabile come «piccola e media impresa»"* (Punto 1.1 del Provvedimento).

Tra le altre modifiche sostanziali si devono annoverare le approfondite analisi dei **rapporti finanziari infragruppo** (Punto 4 del *Masterfile* e Punto 3 del *Countryfile*), nonché la presenza di un intero capitolo dedicato ai cd. **"servizi a basso valore aggiunto"** (Punto 7 del Provvedimento) e ai cd. **intangibles** (Punto 3 del *Masterfile*).

In tema di comunicazione del possesso nulla cambia, mentre sono accordati **20 giorni per la consegna** della documentazione, in sostituzione dei precedenti 10 giorni⁸.

5 Punto 5.1.1 "Il *Masterfile* e la Documentazione Nazionale devono essere redatti in lingua italiana; tuttavia il *Masterfile* può essere presentato in lingua inglese".

6 Nella circ. 15/2021 l'Agenzia delle Entrate ritiene che tale facoltà di utilizzo trovi un limite nel contenuto del *Masterfile* che deve essere conforme a quello di cui all'Allegato I delle Linee guida OCSE e debba rispondere comunque ai capitoli presenti nel Provv. 360494/2020.

7 Vd. punto 2.3, n. 4 del Provvedimento "Allegato 2 - Copia degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei ruling preventivi transfrontalieri di cui l'impresa nazionale non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo sopra descritte".

8 È paradossale che a fronte di un obbligo di firma digitale con marcatura vengano raddoppiati i tempi di consegna: i *file*

Vediamo nel dettaglio il tema della marca temporale.

4

La marca temporale

In tema di **termini di redazione** dei documenti, le Linee guida OCSE individuano la presentazione della dichiarazione fiscale di riferimento, senza però imporre formalismi specifici.

Il Provvedimento introduce un adempimento formale cui lega però l'ammissibilità del beneficio premiale (Punto 5.3.2): *"La presentazione della documentazione nel corso di attività di controllo non vincola l'amministrazione finanziaria all'applicazione dell'articolo 1, comma 6, e dell'articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471: a. quando, pur rispettando la struttura formale di cui ai punti 2.2 e 2.3 del presente provvedimento, la stessa non presenta nel complesso, salvo quanto previsto dal punto 5.3.3, contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel presente provvedimento, ivi compresa la firma elettronica con marca temporale"*.

Il Provvedimento, in via surrettizia, introduce un requisito formale non previsto dalla norma: l'idoneità della documentazione nel suo contenuto sostanziale è lasciata al giudizio motivato dell'Agenzia, tranne nel caso di violazioni formali. Il Documento conforme al Provvedimento e consegnato tempestivamente, seppur privo di marca temporale, può essere ritenuto valido? Il combinato disposto punto 5.3.2 e 5.3.3 sembra rispondere perfettamente ad un "riferimento circolare" in excel: il primo rinvia al secondo che a sua volta rinvia al primo. *"Salvo quanto previsto dal punto 5.3.3"* recita il 5.3.2, mentre il 5.3.3 *"Salvo quanto previsto dal paragrafo 5.3.2"*. Ora il 5.3.2 individua le ipotesi di disconoscimento dei documenti formalmente rispondenti al Provvedimento quando:

- a. il set **non presenta** nel complesso, salvo quanto previsto dal punto 5.3.3, contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel Provvedimento, **ivi compresa la firma elettronica con marca temporale**;
- b. quando le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero.

Il punto successivo precisa: *"Salvo quanto previsto dal paragrafo 5.3.2, 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, con specifico riguardo alla accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità, compresa l'analisi funzionale, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria"*.

Dalla lettura integrata dei due paragrafi sembrerebbe **insuperabile il tema della marca temporale**, mentre dalla lettura delle Linee guida OCSE, del DM 14.5.2018 e persino della "vecchia" circ. Agenzia Entrate 58/2010 risulta evidente che in presenza di documenti idonei, i verificatori, resi edotti dei dati posti alla base dei conteggi, della delineazione delle transazioni e di quanto necessario a formarsi un giudizio completo delle operazioni analizzate, debbano prendere atto e utilizzare tali dati anche ai fini di modulare potenziali sanzioni.

A questo punto può un inadempimento formale (assenza della firma digitale con marca temporale) inficiare un documento che è perfettamente rispondente nel contenuto a quanto richiesto? Può essere questa una "violazione meramente formale"? In questo caso essendo la sanzione l'inidoneità della documentazione, la stessa può ancora essere

devono essere predisposti entro un termine anteriore l'eventuale controllo, quindi non ha il minimo senso tale modifica. Nulla si può fare in corso di verifica!

considerata una violazione o è un requisito? In proposito, il DM 14.5.2018, che è l'atto normativo prodromico al presente Provvedimento, all'art. 8 così recita: *"Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono aggiornate, in linea con le migliori pratiche internazionali, le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento. Il provvedimento di cui al comma 1 aggiorna [...] i requisiti in base ai quali la documentazione [...] si considera idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza [...] la presenza nella medesima documentazione di omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non può, in ogni caso, comportare l'inidoneità della stessa"*.

Il Provvedimento direttoriale, nella parte in cui prevede quale requisito di idoneità la firma elettronica con marca temporale, eccede quanto previsto dalla norma di delega, cui si sarebbe dovuto informare, ed eccede anche le stesse Linee guida OCSE che è volto a recepire: nel Capitolo V, par. D.2, i punti 5.29 e 5.30 indicano come termine di compilazione preferibile quello di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, fatto salvo per il *Masterfile* che dovrebbe essere legato all'ultima entità giuridica a presentare la dichiarazione⁹.

Risulta quindi eccessivo l'effetto penalizzante cui si assiste nel far assurgere la firma digitale con marca temporale a requisito assoluto di inidoneità, tenuto anche conto del carattere premiale delle norme: la *compliance*

si ottiene comunque con un documento sottoscritto in ritardo o non sottoscritto quando lo stesso è in grado di permettere ai verificatori di ricostruire le transazioni, il metodo adottato e ogni considerazione in merito alla conformità al principio di libera concorrenza del prezzo applicato¹⁰.

Oltre a ciò, analizzando sia i nuovi allegati (APA/ Ruling del gruppo) che le richieste di rielaborazioni di dati finanziari infragruppo, si potrebbe determinare l'impossibilità di rispettare i termini di redazione: si pensi solo alla situazione in cui vi siano entità giuridiche con periodi d'imposta differenti i cui rendiconti/bilanci siano disponibili in momenti diversi. Al contribuente potrebbe essere materialmente impedito di adempiere alla sola apposizione della firma digitale entro il termine previsto, pur non inficiando questo minimamente l'idoneità della documentazione. In alternativa, i documenti potrebbero essere giudicati non idonei essendo riferiti a periodi d'imposta tra loro differenti!

Se è possibile affermare che sia ammessa un'integrazione della documentazione per effetto del punto 6.1 e 6.2 del Provvedimento, è pur vero che tale integrazione, prevista in una norma di carattere secondario, debba prevedere una variazione imponente a sfavore, non certo un'integrazione documentale. Ecco quindi che alla luce delle Linee guida OCSE – ispiratrici (in realtà quasi integralmente trasfuse) del Provvedimento – del DM 14.5.2018 e dello Statuto del Contribuente, si deve concludere che l'assenza o la ritardata apposizio-

9 "5.29. Practices regarding the timing of the preparation of the documentation differ among countries. Some countries require information to be finalised by the time the tax return is filed. Others require documentation to be in place by the time the audit commences. There is also a variety in practice regarding the amount of time given to taxpayers to respond to specific tax administration requests for documentation and other audit related information requests. These differences in the time requirements for providing information can add to taxpayers' difficulties in setting priorities and in providing the right information to the tax administrations at the right time.

5.30. The best practice is to require that the local file be finalised no later than the due date for the filing of the tax return for the fiscal year in question. The master file should be reviewed and, if necessary, updated by the tax return due date for the ultimate parent of the MNE group".

10 Art. 8 co. 2 del DM 14.5.2018 "Il provvedimento di cui al comma 1 aggiorna in particolare, i requisiti in base ai quali la documentazione predisposta dal contribuente si considera idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati [...] fermo restando che: a) 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 ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria; [...]".

ne della firma digitale con marca temporale non sia un'omissione idonea ad escludere il contribuente dal regime premiale¹¹.

In proposito l'Agenzia, nella citata circ. 15/2021, dedica un passaggio al tema della remissione *in bonis* entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, in pieno disaccordo con il Provvedimento stesso.

5

La cd. "barratura", un adempimento da superare

Tre sono gli **indicatori** presenti in dichiarazione dei redditi che comunicano all'Agenzia delle Entrate la presenza di "prezzi di trasferimento". In particolare, nel **quadro RS106**¹² che deve "essere compilato dai soggetti residenti [...] che si trovino, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR", vanno indicati:

1. "la casella A, se trattasi di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente; - la casella B, se trattasi di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente; - la casella C, se trattasi di impresa che intrattiene rapporti con società non residenti, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società";
2. la casella "Possesso documentazione";
3. ed infine, "cumulativamente, gli importi corrispondenti ai componenti positivi e negativi di reddito derivanti da operazioni relativamente alle quali trova applicazione la disciplina prevista dall'art. 110, comma 7, del TUIR".

È chiaro che non vi è alcun ostacolo all'attività di controllo in caso di assenza di indi-

cazione del "possesso della documentazione", qualora siano compilati gli altri campi.

L'inserimento del requisito della firma digitale con marca temporale, se davvero questo elemento è causa di esclusione dal beneficio premiale, fa ritenere superato e superfluo il vecchio requisito della "barratura" al fine di godere della *penalty protection*: al contribuente è preclusa la possibilità di creare ad arte i documenti in fase di verifica, non essendo alterabile la marcatura temporale.

Se gli obiettivi sono quelli di sottoporre a verifica i soggetti con operazioni *crossborder*, l'indicazione degli importi è di per sé sufficiente per evidenziare le transazioni.

6

La circolare Agenzia Entrate 26.11.2021 n. 15

In data 20 settembre 2021 l'Agenzia Entrate ha pubblicato sul proprio sito la bozza della circolare, dando termine ai contribuenti e agli operatori sino al 12 ottobre per inoltrare le proprie osservazioni.

Vediamo però il bicchiere mezzo pieno: l'Agenzia con la bozza di circolare un mese prima della prima scadenza naturale dei nuovi documenti (presentazione della dichiarazione dei redditi) ha ribadito come il Provvedimento di fatto raggiunga un punto di analiticità tale da non permettere di essere modificato, se non con integrazioni migliorative della comprensione e come lo stesso debba essere interpretato, in caso di dubbi, sulla base degli orientamenti OCSE.

In realtà va osservato che il Provvedimento non solo cita nelle definizioni le Linee guida

11 Ciò anche in linea con le considerazioni contenute nella Nota informativa CNDCEC 5.9.2019 n. 76, relativamente all'omessa barratura e al riconoscimento della premialità in presenza di documenti sostanzialmente conformi al dettato normativo. Sarà interessante vedere quali arresti giurisprudenziali vi saranno in proposito: eccesso di delega, violazione formale o accettazione che la firma digitale con marca temporale è un requisito essenziale per l'applicazione della *penalty protection*?

12 Redditi SC e relative istruzioni.

OCSE, ma le trasfonde direttamente nel proprio testo!¹³

Si prenda, ad esempio, il punto 2.2 "Masterfile", n. 2.2: "Flussi delle operazioni [in questo paragrafo dovrà essere fornita, anche sotto forma di scheda o diagramma, una descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo]" del Provvedimento. Orbene, perché cinque? Perché le Linee Guida nell'Allegato I del Capitolo V individuano questa come *best practice*.

Cosa succede se nel *Masterfile* vengono tracciati quattro prodotti/servizi o se i primi cinque non hanno nessuna interrelazione con le operazioni rilevanti? Sarà questa causa di disconoscimento della *penalty protection*?

Rischiamo di avere una risposta positiva: il Provvedimento recepisce le Linee guida OCSE non semplicemente come fonte primaria cui rinviare, ma le trasfonde all'interno dello stesso facendole diventare "norma". Le Linee guida però utilizzano il condizionale (*should be*), mentre il Provvedimento l'imperativo, trasformando una *best practice* in una regola¹⁴. Il Provvedimento (punto 5.3.2), poi, prevede che l'idoneità non si abbia "quando, pur rispettando la struttura formale di cui ai punti 2.2 [...] non presenta [...] contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel presente provvedimento": c'è davvero il rischio che un funzionario troppo "zelante" individui nell'assenza di un prodotto un contenuto incompleto!

Tornando però al tema dei requisiti formali, nella circ. 15/2021 si assiste ad un cambio di rotta drastico, anche rispetto al Provvedimento (una sorta di interpretazione "super-estensiva" e innovativa). Il Provvedimento non prevede la

possibilità di integrare una dichiarazione per cui sia assente la barratura, se non in caso di modifica a sfavore legata al TP, mentre la circolare inserisce la "remissione *in bonis*" entro la dichiarazione del periodo successivo.

UNA SECONDA CHANCE PER I RITARDATARI

In maniera del tutto inaspettata¹⁵ l'Agenzia sposa la tesi che **la mancanza di barratura sia sanabile anche in assenza di rettifica della base imponibile**; in particolare il par. 9 così recita "In caso di dichiarazione presentata entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione – sia essa tardiva oppure integrativa/sostitutiva di quella già presentata nei termini – [...] la comunicazione **può essere effettuata con tale dichiarazione**; in tale evenienza, il *Masterfile* e la *Documentazione Nazionale* devono essere firmati [...] mediante firma elettronica con marca temporale da apporre **entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione tardiva o della dichiarazione integrativa/sostitutiva**".

Letta a specchio, la circolare non fa altro che confermare che la marca temporale, in caso di presentazione nei termini, deve essere apposta entro il 30 novembre 2021 indipendentemente dalla data di trasmissione della dichiarazione (quindi in caso di trasmissione il 10 novembre 2021 la marcatura può essere successiva). Solo nel caso di integrazione e/o tardività deve essere contestuale o precedente.

Sino al 26 novembre 2021 l'Agenzia era grintosa nel sostenere che non era in nessun caso integrabile la barratura, con gli Uffici che in ordine sparso determinavano l'applicazione delle sanzioni. I commentatori, a più riprese, avevano individuato in essa una violazione che non incideva sulla determinazione del tributo, che in fase di PVC avrebbe potuto essere sanata con 41,67 euro e, in caso di documen-

13 Circ. 15/2021, § 4 "Nel paragrafo contenente i flussi delle operazioni occorre fornire anche sotto forma di scheda o diagramma una descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi in termini di fatturato complessivo del gruppo, e agli eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del medesimo fatturato, e un quadro di dettaglio dei relativi importi".

14 "The following information should be included", apertura degli Allegati I e II al Cap. V.

15 Dopo anni di posizioni granitiche sull'impossibilità di integrare la barratura in assenza di variazione della base imponibile.

tazione presente, tempestivamente consegnata e valida nella forma e nella sostanza, vedere riconosciuta, almeno parzialmente, la *penalty protection*.

Ora l'Agenzia bypassa il tema e fa un passo in avanti: è ammessa la comunicazione tardiva/integrativa nei 90 giorni dalla scadenza della dichiarazione dei redditi, indipendentemente dalla variazione della base imponibile; è sempre ammessa la comunicazione sino alla dichiarazione dei redditi successiva (remissione *in bonis* ex art. 2 comma 1 del DL 16/2012) purché la documentazione sia stata firmata e marcata entro il termine per la presentazione della dichiarazione tardiva (quindi 90 giorni dalla scadenza naturale, es. 28 febbraio 2022). In caso di modifica alla base imponibile dovuta a modifiche nella TP Policy, la documentazione dovrà essere modificata e nuovamente marcata e firmata entro il termine di presentazione della dichiarazione integrativa.

La barratura, viene quindi declassata da requisito "assoluto" a requisito integrabile; il tutto in una circolare.

LA MARCA TEMPORALE VALE PIÙ DEL CONTENUTO

Il par. 11 della circ. 15/2021 dedicato alla valutazione dell'idoneità della documentazione (di fatto le *Linee Guida dei Verificatori*) così si apre: *"Come anticipato nel paragrafo 8.3 della presente circolare, il Provvedimento dispone che 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, qualora la documentazione esibita nel corso dell'attività di controllo, pur rispettando la prevista struttura formale, non presenta contenuti informativi completi o conformi alle disposizioni ivi contenute, compresa la firma elettronica con marca temporale. Tale considerazione è legata al fatto che 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".

In poche parole: la firma digitale e la marca temporale sarebbero la "sostanza" dell'analisi dei prezzi di trasferimento.

Ma la stessa circolare, al par. 8.3, così definisce l'idoneità: *"In attuazione del precetto contenuto nell'articolo 8, comma 2, lettera a) del Decreto, la documentazione esibita 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, con specifico riguardo all'accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità, compresa l'analisi funzionale"*.

Se l'idoneità è sostanza e non mera forma, perché i documenti prodotti sono tout court invalidi se non firmati e marcati?

Quindi barratura oltre termine sì, firma e marca no? L'assenza di firma e marca avrebbero potuto essere solo considerati come elementi da utilizzare per la modulazione delle eventuali sanzioni, tenuto conto che sono requisiti non previsti nel Decreto Ministeriale di delega.

A ciò si aggiunga l'inciso del par. 8.1 *"La tardiva apposizione della firma elettronica con marca temporale equivale ad assenza della stessa"*. È forse il primo caso di "ravvedimento negato", quasi uno spergiuro, visto che ormai si può ravvedere di tutto, anche in corso di verifica!

LA VOLONTARIETÀ DEI DOCUMENTI

È chiaro che la *penalty protection* rappresenta un'opportunità per i contribuenti che vogliono essere "collaborativi" ed ottenere l'esimente sanzionatoria, ma è altrettanto chiaro che se i documenti non risponderanno al dettato normativo potrebbero essere uno sforzo inutile.

Il contribuente che determina i prezzi di trasferimento secondo l'*"arm's length principle"* potrà fornire ai verificatori i documenti da cui emerge la determinazione del prezzo e la bontà del proprio operato, e il verificatore dovrà valutare nel concreto quanto fornito e, nel

caso ritenga non corretto il prezzo, procedere alla rettifica. L'assenza di documenti comunicati non è assolutamente una dichiarazione di errato calcolo del prezzo di trasferimento, è solo impossibilità di applicazione di un'esimente sanzionatoria.

In proposito nel par. 11 della circolare è richiesta ai verificatori la formalizzazione nel PVC delle proprie considerazioni in ordine all'initoneità della documentazione.

7

Conclusioni

In un sistema economico interconnesso la politica dei prezzi di trasferimento è una delle poche armi rimaste all'Amministrazione nazionale per attrarre base imponibile e, come tale, troppo spesso viene usata.

I verificatori dovrebbero ricordare sempre che il metodo di calcolo del prezzo di trasferimento è un procedimento che ha, prima di tutto, una

base economica, non fiscale. Le conseguenze fiscali sono legate a logiche che spesso nulla hanno a che vedere con logiche di mercato.

Ciò detto va anche ricordato che l'assenza di una politica formalizzata non è sintomo di evasione, anzi, la TP *Policy* è una scelta finalizzata a tenere traccia del percorso logico-economico che ha condotto all'applicazione di un determinato prezzo, non certo un "indicatore di affidabilità" del prezzo così determinato.

Il contribuente che non formalizza non è quindi né un evasore né un soggetto che ostacola l'attività di controllo; potrebbe non ritenere necessario formalizzare in quanto la formazione del prezzo è priva di alea.

In questo scenario il Provvedimento, trasformando le Linee guida OCSE in norma, seppur secondaria, ingessa quello che è un sistema per sua natura mutevole, soggetto a continui aggiustamenti.

Vedremo se la crescente "fluidità" della base imponibile consentirà di superare i rigidi formalismi, concentrando l'analisi sui veri sottostanti economici.