
Bernoni & Partners
Via Melchiorre Gioia, 8
20124 Milano
Italia

T +39 02 7833 51
E info@bgt.it.gt.com
[LinkedIn/bernoni-grant-thornton](https://www.linkedin.com/company/bernoni-grant-thornton)

Oggetto: 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). Contributo elaborato relativamente alla Consultazione Pubblica

Codice Fiscale – Partita IVA IT 01692980152

Sede: Via Melchiorre Gioia, 8 – 20124 Milano – Uffici: Milano, Roma, Padova

“Grant Thornton” refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Bernoni & Partners is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. Services are delivered by the member firms. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another’s acts or omissions. Please see www.bgt-grantthornton.it for further details.

Spettabile

Agenzia delle Entrate

Documento inviato via e-mail: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Milano, 12 ottobre 2021

Spettabile Agenzia delle Entrate,

In risposta alla richiesta di invio di osservazioni e proposte relativamente alla bozza di Circolare avente ad oggetto 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) – (di seguito la “Bozza di Circolare”) Bernoni Grant Thornton (“Bernoni” o “noi”) preliminarmente esprime il proprio apprezzamento per la procedura di consultazione pubblica avviata.

Come già espresso nelle precedenti occasioni, riteniamo che lo strumento della consultazione pubblica sia un proficuo mezzo di confronto tra gli operatori e l’Amministrazione Finanziaria.

Nel seguito forniamo le nostre principali considerazioni in relazione alla Bozza di Circolare, in merito alle seguenti tematiche:

- A. *Struttura della documentazione*
- B. *Possesso del Masterfile*
- C. *Contenuto della Documentazione Nazionale*
- D. *Firma del Masterfile*
- E. *Limite del 5% per la descrizione della catena produttiva/distributiva*
- F. *Limite del 5% per le operazioni minori*
- G. *Operazioni finanziarie*
- H. *Penalty protection su operazioni marginali*
- I. *Accordi preventivi da allegare*
- J. *Richiesta di informazioni aggiuntive in sede di controllo*
- K. *Termini di consegna della documentazione*
- L. *Remissione in bonis*

A. Tematica: Struttura della documentazione – Parr. 3 e 4

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.”*

Pagg. 14 e 15: *“L’entità locale può presentare anche il Masterfile predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, riguardante il gruppo nel suo complesso o la singola divisione in cui opera, a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all’Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE. Tuttavia, qualora tale documento 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.”*

Osservazione:

La Bozza di Circolare delinea due diverse opzioni per la predisposizione del *Masterfile*:

- i. *Masterfile* predisposto ai sensi del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 prot. n. 2020/360494 (di seguito, il “Provvedimento”), rispettandone struttura e contenuti;
- ii. *Masterfile* predisposto in conformità all’Allegato I al Capitolo V delle “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of 10 July 2017*” (di seguito, “Linee Guida OCSE”), da integrare con appendici per includere specifiche informazioni richieste dal Provvedimento e non dalle Linee Guida OCSE.

Con riferimento al punto i., riteniamo che la posizione assunta dall’Agenzia sia eccessivamente rigida. La Bozza di Circolare parla di struttura, titolazione e numerazione non modificabili, salvo modifiche che non comportino una modifica sostanziale delle informazioni. Riteniamo che una eventuale modifica della numerazione o del titolo non comporti una modifica sostanziale delle informazioni.

Questa interpretazione è confermata, a nostro avviso, da quanto indicato al punto ii., dove il rispetto formale della struttura prevista dal Provvedimento non è obbligatorio. Riteniamo che questa posizione assunta dall’Agenzia penalizzi i contribuenti italiani che non presentano il *Masterfile* di gruppo (opzione ii.), nonché sia contraria all’art. 8 co. 2 lettere a) e b) del Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 14 maggio 2018 (di seguito il “Decreto”).

Contributo:

Riteniamo che una modifica possa considerarsi sostanziale solo nel caso in cui la stessa non permetta di riportare tutte le informazioni richieste dal Provvedimento oggetto della presente Bozza di Circolare.

Una modifica della struttura e/o della titolazione non dovrebbe essere considerata sostanziale, e quindi il regime premiale dovrebbe essere riconosciuto, nella misura in cui vengano forniti tutti i riferimenti per poter identificare le informazioni necessarie, come richieste dal Provvedimento, nel documento in esame.

Questo risultato potrebbe essere raggiunto tramite, per esempio, la presentazione di una “*table of reference*” che indichi in quale paragrafo e pagina si trova nel *Masterfile* oggetto di analisi ogni informazione richiesta dal Provvedimento.

Finalità:

Riteniamo che un’indicazione più precisa di “modifica rilevante” e in linea con le norme contenute nel Decreto, precedentemente citate, consenta di evitare inutili contenziosi relativamente ad aspetti meramente formali della documentazione.

Riteniamo, inoltre, che dovrebbe essere garantito il medesimo approccio, indipendentemente dal fatto che il *Masterfile* sia redatto dal soggetto controllante estero o da un soggetto italiano.

B. Tematica: Possesso del *Masterfile* – Par. 4

Pagg. 14 e 15: “L’entità locale può presentare anche il *Masterfile* predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, riguardante il gruppo nel suo complesso o la singola divisione in cui opera, a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all’Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE. Tuttavia, qualora tale documento 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.

Anche in tal caso, 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* predisposto dal soggetto controllante diretto o indiretto, l’entità locale deve rendere disponibile su richiesta degli addetti al controllo i *Masterfile* riguardanti le altre linee di attività del gruppo e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento.”

Osservazioni:

La Bozza di Circolare riconosce la possibilità di presentare un *Masterfile* relativo alla divisione in cui l’entità locale opera. Tuttavia, tale semplificazione sembra essere vanificata dalla stessa Bozza di Circolare quando viene specificato che, in caso di richieste di informazioni supplementari durante i controlli, l’entità locale deve rendere disponibile i *Masterfile* riguardanti le altre linee di attività. Tale disposizione rischia di generare un onere rilevante per il contribuente italiano appartenente ad un gruppo estero. Non sono infrequenti i casi in cui dette informazioni siano di difficile reperibilità e la controllata italiana non disponga delle informazioni necessarie per poter predisporre un *Masterfile* completo per tutte le divisioni.

Sarebbe utile che venisse confermata:

- la possibilità di beneficiare della c.d. *penalty protection* nel caso in cui il contribuente si avvalga della possibilità di presentare solo il *Masterfile* relativo alla propria divisione, ovviamente se ritenuto idoneo ma, in seguito alla richiesta in corso di verifica, non riesca a consegnare gli eventuali ulteriori *Masterfile* delle altre divisioni del gruppo o non riesca a fornire tutte le informazioni richieste relativamente a dette altre divisioni;
- la non necessità di rispettare i requisiti formali (in particolare, la marca temporale) sui *Masterfile* delle altre divisioni consegnati in corso di verifica.

A nostro avviso sembra incoerente dare la possibilità di presentare un *Masterfile* per la singola divisione in cui opera l'entità locale e poi imporre, a seguito di richieste aggiuntive da parte dei verificatori e, quindi, a distanza di anni, di fornire anche i *Masterfile* delle altre divisioni del gruppo in questione. Per evitare ingiuste penalizzazioni è, quindi, necessario chiarire che l'eventuale mancata consegna non ha alcun effetto negativo in termini di beneficio della c.d. *penalty protection* riconosciuto al contribuente italiano.

Inoltre, riteniamo che la Bozza di Circolare non consideri una situazione che può verificarsi, ovvero che i termini per la predisposizione del *Masterfile* da parte della controllante estera, ai sensi della normativa domestica applicabile, non siano compatibili con i termini fissati dalla normativa italiana. Esistono, infatti, normative che non impongono la predisposizione della documentazione entro un termine breve successivo alla chiusura del periodo di imposta cui la stessa si riferisce ma in un momento successivo, eventualmente anche dopo l'inizio di una verifica.

Contributo:

Il *Masterfile* relativo alla divisione in cui l'entità locale opera, se conforme al Provvedimento o all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE, deve consentire al contribuente di beneficiare della c.d. *penalty protection*. L'eventuale non conformità al Provvedimento o all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE degli altri *Masterfile*, relativi alle altre divisioni del gruppo, non può avere effettivi negativi sul contribuente italiano.

L'eventuale non disponibilità del *Masterfile* di gruppo relativo all'annualità alla quale il set documentale si riferisce, può essere neutralizzata dalla possibilità di presentare il *Masterfile* relativo ad un'annualità precedente, a condizione che le circostanze non siano sostanzialmente mutate e che il contribuente acquisisca il *Masterfile* per l'esercizio di riferimento non appena disponibile ma, al più tardi, al momento della richiesta da parte del verificatore.

Finalità:

Obiettivo delle proposte formulate è di dare rilevanza agli aspetti sostanziali della documentazione e di non penalizzare i contribuenti in conseguenza di aspetti meramente formali o temporali, anche dipendenti da asimmetrie tra le normative nazionali degli Stati.

Questo approccio più sostanzialistico contribuirebbe a consolidare il rapporto tra l'amministrazione finanziaria italiana e i contribuenti, italiani ed esteri, che, con la predisposizione della documentazione, dimostrano di avere un approccio proattivo, ispirato al rispetto della normativa e alla trasparenza.

C. Tematica: Contenuto della Documentazione Nazionale – Par. 5

Pag. 19: *“Si precisa che, nel paragrafo riguardante la struttura operativa, occorre fornire l'organigramma, indicando il nominativo degli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare, sia sotto il profilo gerarchico sia funzionale, e il Paese in cui sono ubicati gli uffici principali di detti individui.”*

Osservazione:

In relazione all'indicazione dei nominativi degli individui, si ritiene che tale richiesta possa comportare oneri aggiuntivi affinché il contribuente, ed i loro consulenti, rispettino la normativa vigente in tema di protezione dei dati personali.

Riteniamo inoltre fondamentale considerare che l'individuo, a differenza del ruolo che lo stesso ricopre, può cambiare nel tempo.

Contributo:

Alla luce della normativa vigente in materia di protezione dei dati personali (Codice Privacy) e, in particolare, del "Principio di necessità" (che implica la pertinenza e la non eccedenza dei dati) ivi contenuto, riteniamo che l'indicazione del ruolo, della società e del Paese di residenza dell'individuo a cui rimandano le funzioni direttive locali, siano informazioni sufficienti ai fini della documentazione in materia di prezzi di trasferimento.

Finalità:

Obiettivo della proposta è quello di ridurre le richieste in capo al contribuente di informazioni sensibili, ma non direttamente inerenti alla comprensione dei rapporti che intercorrono tra le entità del gruppo.

D. Tematica: Firma del *Masterfile* – Par. 8.1

Pag. 32: *"Il Masterfile e la Documentazione Nazionale, inoltre, possono essere firmati mediante firma elettronica con marca temporale anche da soggetti differenti, a condizione che si tratti pur sempre del rappresentante del contribuente, o di un suo delegato, e che le firme vengano apposte entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi."*

Osservazioni:

Facendo riferimento alle specifiche dell'AgID (Agenzia per l'Italia Digitale), si evidenzia l'esistenza di diverse tipologie di firme elettroniche. Si ritiene altresì che la marca temporale sia in eccesso rispetto alla firma elettronica in quanto quest'ultima riporta la data della firma. Si chiede un chiarimento a tal riguardo.

Contributo:

In particolare, la firma può essere: ¹

- PAdES: è lo standard per la sottoscrizione elettronica dei documenti con estensione *.pdf*, leggibile con i comuni *reader* disponibili per questo formato.
- CAdES: i file firmati con questo standard assumono estensione *.p7m* il cui contenuto è visualizzabile solo attraverso idonei *software* in grado di aprire il documento sottoscritto.
- XAdES: è lo standard per la sottoscrizione elettronica dei documenti in formato *XML*.

Finalità:

Considerata l'esistenza di più tipologie di firme elettroniche si ritiene utile un chiarimento in merito. Sarebbe, inoltre, opportuna una spiegazione che consenta di capire la necessità di apporre una marca temporale su documenti già firmati elettronicamente.

¹ Source: https://www.agid.gov.it/sites/default/files/repository_files/linee_guida/firme_multiple_1.pdf

E. Tematica: Limite del 5% per la descrizione della catena produttiva/distributiva – Par. 4

Pag. 16: *“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 del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato supera il 5% del fatturato complessivo del gruppo.”*

Osservazioni:

La Bozza di Circolare, oltre a chiedere la descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai i primi 5 prodotti e/o servizi, chiede di fornire le stesse informazioni relativamente ai prodotti e/o ai servizi il cui fatturato supera il 5% del fatturato complessivo del gruppo. Riconosciuta la possibilità di predisporre il *Masterfile* relativo alla divisione di cui il contribuente è parte, si ritiene che, in questo caso, il fatturato consolidato sia quello della divisione e non del gruppo nel suo complesso.

Contributo:

Si ritiene utile specificare il fatturato consolidato a cui far riferimento, in particolare nel caso in cui il contribuente si avvalga della possibilità di presentare il *Masterfile* relativo alla sola divisione in cui opera.

Finalità:

Obiettivo della proposta è fare chiarezza su questo punto per evitare che possano verificarsi contestazioni su aspetti non sostanziali.

F. Tematica: Limite del 5% per le operazioni minori – Par. 5

Pag. 20: *“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:

Dalla lettura del paragrafo su esposto, si intende che la soglia del 5% per l’identificazione delle operazioni non marginali debba essere calcolato separatamente per le operazioni attive e passive, ovvero l’ammontare soglia per un’operazione attiva debba essere calcolato sul totale dei componenti positivi di reddito indicati nel prospetto “Prezzi di trasferimento” della dichiarazione annuale dei redditi, e l’ammontare di un’operazione passiva debba essere calcolato sul totale dei componenti negativi di reddito indicati nel medesimo prospetto. Riteniamo che le Linee Guida OCSE facciano riferimento al totale dei ricavi o dei costi complessivi della società (Cfr. Par. 5.32 delle Linee Guida OCSE: “[...] size and nature of local operating entities [...] e.g., transactions not exceeding a percentage of revenue [...]”) e non al totale dei ricavi intercompany o dei costi intercompany della società. L’interpretazione proposta nella Bozza di Circolare riteniamo possa portare a risultati incoerenti rispetto a quelli desiderati, qualificando come operazioni non marginali operazioni che sono, al contrario, assolutamente trascurabili. Si pensi per esempio al caso in cui ci sia una sola operazione intercompany passiva pari a Euro 10 mila, e ci siano operazioni attive pari a Euro 10 milioni. In questo caso l’operazione passiva, di importo minimo, pari a Euro 10 mila, risulterebbe non marginale, generando così un onere informativo sproporzionato per

il contribuente mentre, per il medesimo contribuente, un'operazione attiva pari a Euro 400 mila risulterebbe marginale.

Contributo:

Non riteniamo ragionevole calcolare il limite per distinguere le operazioni "principal" dalle operazioni "marginali" ponderando la relativa voce di costo o di ricavo rispettivamente con il totale dei costi o dei ricavi infragruppo occorsi nell'esercizio di riferimento.

Al contrario, riteniamo che la ponderazione debba essere fatta rapportando i costi e i ricavi *intercompany* rispettivamente con il totale dei costi e dei ricavi totali della società in esame.

Alternativamente, riteniamo che la ponderazione possa anche essere fatta considerando il totale delle operazioni *intercompany* poste in essere dall'entità locale (i.e., la somma dei valori assoluti delle operazioni infragruppo attive e passive).

Finalità:

Obiettivo della proposta è introdurre parametri oggettivi e ragionevoli per misurare la marginalità o meno di un'operazione *intercompany*.

G. Tematica: Operazioni finanziarie – Par. 5

Pag. 21: *"Il riferimento all'ammontare dei "pagamenti effettuati e/o ricevuti", suddivisi per ciascuna giurisdizione fiscale del beneficiario non residente o del pagatore, è principalmente funzionale all'acquisizione di elementi informativi attinenti al valore attribuito dalle parti alle operazioni oggetto di analisi. Pertanto, in tale paragrafo, occorrerà di fatto fornire l'ammontare dei componenti positivi o negativi di reddito che hanno concorso alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza.*

Viceversa, 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:

Il Provvedimento al punto 2.3 (Documentazione Nazionale), Capitolo 2.1.1., lettera a) richiede l'indicazione dell'ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti. La Bozza di Circolare, invece, relativamente all'indicazione dei pagamenti, fa riferimento solo alle operazioni aventi ad oggetto interessi e royalty richiamando esclusivamente i pagamenti effettuati dall'entità locale.

Riteniamo che l'interpretazione fornita dalla Bozza di Circolare, nonostante sia ragionevole da un punto di vista sostanziale, non sia coerente con il tenore letterale del Provvedimento.

Contributo:

Riteniamo opportuna una modifica del Provvedimento volta a renderlo più coerente con l'esigenza informativa e la prassi, come correttamente riflessa nella Circolare.

Alternativamente, riteniamo necessario che vengano forniti ulteriori chiarimenti nella Circolare, che giustificano le apparenti differenze sostanziali tra i due documenti in commento.

Finalità:

Obiettivo della proposta è quello di dare coerenza alle interpretazioni fornite dalla Bozza di Circolare con le disposizioni del Provvedimento.

H. Tematica: *Penalty protection* su operazioni marginali – Parr. 5, 8.3 e 11

Pag. 20: *“Nei paragrafi riguardanti le singole operazioni, o categorie omogenee di operazioni, che il contribuente intende descrivere, occorre fornire la descrizione delle operazioni, l’analisi di comparabilità, il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni, i risultati e le assunzioni critiche adottate nell’applicazione del metodo scelto.”*

Pag. 20: *“Resta ferma la facoltà del contribuente di descrivere anche le operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo in cui l’entità locale è coinvolta.”*

Pag. 35: *“Nel caso in cui il contribuente eserciti la facoltà di presentare la documentazione con riguardo a una parte delle operazioni poste in essere, la predetta esimente si applica con esclusivo riguardo alle operazioni descritte e considerate idonee in base alla disciplina in commento.”*

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. [...]. Tra le menzionate omissioni parziali può ritenersi compresa anche l’omessa documentazione di operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo, qualificabili come tali in quanto non sono in grado di pregiudicare l’attendibilità dell’analisi nel suo complesso e la correttezza degli esiti della stessa.”*

Osservazioni:

La Bozza di Circolare non è chiara nell’indicare il significato di “descrizione” delle operazioni marginali. Sarebbe utile precisare quali siano le informazioni minime richieste per tali operazioni marginali.

La Bozza di Circolare sembra richiedere, per le operazioni marginali, la stessa “descrizione” richiesta per le operazioni principali. Il paragrafo 8.3 prevede che le operazioni non descritte non siano coperte da *penalty protection*. Di converso, al paragrafo 11, l’omessa documentazione di operazioni marginali rispetto al totale delle operazioni infragruppo, qualificabili come tali in quanto non in grado di pregiudicare l’attendibilità dell’analisi nel suo complesso e la correttezza degli esiti della stessa, sembra non pregiudichino l’esimente sanzionatoria.

Contributo:

Riteniamo necessario un chiarimento volto a confermare che la mancata descrizione delle operazioni di cui al sopra citato paragrafo 8.3 e, quindi, il mancato riconoscimento della *penalty protection*, non sia applicabile anche alle operazioni marginali.

Pertanto, riteniamo che una descrizione che includa: (i) l'indicazione delle controparti, (ii) l'importo e (iii) una breve descrizione della natura dell'operazione in questione possa essere sufficiente per ottenere la c.d. *penalty protection* anche su dette operazioni marginali.

Finalità:

Obiettivo della presente osservazione è ottenere una precisazione in merito ai requisiti minimi che garantiscano alle operazioni marginali di essere coperte da *penalty protection*.

I. Tematica: Accordi preventivi da allegare – Parr. 4 e 5

Pag. 18: *“Occorre inoltre allegare un elenco e una breve descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento e dei ruling preventivi transfrontalieri sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo, per singolo Stato, oggetto, contenuti e periodi di validità.”*

Pag. 26: *“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 [...]”*.

Osservazioni:

Considerando che gli accordi preventivi unilaterali sono soggetti alla Direttiva UE in merito allo scambio di informazioni (DAC3: Direttiva n. 2015/2376/UE, recepita nell'ordinamento giuridico italiano con il D. Lgs. del 15 marzo 2017, n. 32), l'onere posto in capo al contribuente potrebbe non essere giustificato.

Nel caso in cui il contribuente si avvalga della possibilità di presentare il *Masterfile* relativo alla sola divisione in cui l'entità locale opera, non è escluso che la controllante estera non sia disposta a condividere con l'entità locale informazioni relative ad altre divisioni.

Contributo:

Riteniamo che l'onere posto in capo al contribuente possa essere ridimensionato, anche tramite la previsione di condizioni più chiare per l'inclusione nei documenti in esame degli eventuali accordi preventivi sottoscritti.

Finalità:

L'osservazione avanzata ha l'obiettivo di ridurre gli oneri in capo ai contribuenti laddove i documenti richiesti siano già nella disponibilità dell'Amministrazione o, in alternativa, non risultino disponibili al contribuente italiano.

J. Tematica: Richiesta di informazioni aggiuntive in sede di controllo – Parr. 4 e 8.2

Pag. 14: *“Occorre premettere che il Provvedimento prevede la possibilità di presentare più di un Masterfile, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento (c.d. divisioni); tale previsione consente alle imprese, segregando l'analisi in modo appropriato, di documentare la propria politica di prezzi di trasferimento, venendo in tal modo incontro a esigenze di chiarezza delle analisi, nonché di omogeneità e confrontabilità delle informazioni fornite.”*

Pag. 33 e 34: *“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.*

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; 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; [...].”

Osservazioni:

Nelle ipotesi in cui il contribuente decida di predisporre il *Masterfile* con riferimento ad una sola divisione del gruppo, in sede di verifica, potrebbero essere richieste – entro 7 giorni – informazioni aggiuntive (e.g., *Masterfile* relativo all’intero gruppo). Il termine di 7 giorni risulta essere estremamente difficile da rispettare, specie nei gruppi più complessi. È anche difficile comprendere la ragione di un termine così limitato per fornire informazioni e documenti integrativi, sovente di elevata complessità, quando per consegnare la documentazione già finalizzata sono riconosciuti 20 giorni.

Contributo:

Nella realtà di gruppi complessi una richiesta di informazioni richiede normalmente più di 7 giorni. Nell’ipotesi, non condivisa, in cui il mancato rispetto del termine possa comportare il venir meno del beneficio della *penalty protection*, è necessario limitare il più possibile la tipologia e la profondità delle richieste che possono causare questa conseguenza. Inoltre, riteniamo che si debba modificare il Provvedimento, laddove ha riconosciuto 20 giorni per consegnare un documento che deve essere già pronto mentre ha riconosciuto un termine di soli 7 giorni per produrre informazioni e documenti aggiuntivi, presumibilmente non nella disponibilità del contribuente.

Laddove non risulti possibile modificare il Provvedimento, la Bozza di Circolare dovrebbe essere modificata specificando che dette richieste devono essere il più possibile limitate e che deve essere riconosciuta la difficoltà, anche operativa, di ricevere le informazioni e i documenti richiesti; il riconoscimento di un termine più lungo deve essere considerato una prassi e, di conseguenza, mai irragionevolmente negato.

Finalità:

Obiettivo della proposta è di riconoscere ai contribuenti termini più favorevoli, ragionevoli e compatibili, alla luce della complessità tecnica, organizzativa e operativa della maggior parte dei gruppi ai quali detta normativa si applica.

K. Tematica: Termini di consegna della documentazione – Par. 8.2

Pag. 33: “[...] la possibilità di beneficiare della non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione [...] si basa sull’apprezzamento del comportamento in buona fede e collaborativo del contribuente, in ragione di uno sforzo finalizzato alla predisposizione di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati. Tale impostazione è volta ad apprezzare una spontanea predisposizione della documentazione, in quanto non sollecitata da accessi, ispezioni, verifiche o da altre attività istruttorie. In assenza di consegna immediata, il contribuente deve consegnare la documentazione firmata dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale apposta entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi all’Amministrazione finanziaria entro e non oltre 20 giorni dalla richiesta, pena l’esclusione dal beneficio.”

Osservazioni:

La formulazione letterale della Bozza di Circolare sembrerebbe considerare due ipotesi: (i) consegna immediata, in modalità cartacea e quindi senza firma elettronica, né marca temporale; (ii) consegna differita, in formato digitale, con firma elettronica e marca temporale.

Contributo:

Riteniamo che il testo citato della Bozza di Circolare sia non chiaro e lasci intravedere un’ipotesi non voluta dalla stessa Agenzia. È, quindi, necessario specificare meglio quanto si voleva intendere.

Finalità:

Al fine della comprensione delle indicazioni fornite dalla Bozza di Circolare si richiede un chiarimento in merito all’interpretazione dell’espressione “In assenza di consegna immediata”.

L. Tematica: Remissione in bonis – Par. 9

Pag. 37: “In caso di applicazione della disciplina della remissione in bonis, 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 prima dichiarazione utile sopra richiamata.”

Pag. 38: “[...] la documentazione prevista dai punti 2.2 e 2.3 del Provvedimento può essere integrata o modificata; 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:

Chiediamo conferma che, in caso di applicazione della disciplina della remissione in bonis – consentita solo allorché il contribuente sia in possesso dei requisiti sostanziali, ovvero “Abbia predisposto la documentazione idonea prevista dal Provvedimento, compresa l’apposizione della marca temporale” – Masterfile e Documentazione Nazionale vadano firmati elettronicamente con marca temporale da

apporre all'atto della *remissione in bonis*, entro la data di presentazione della prima dichiarazione utile successiva a quella del periodo di riferimento e non entro la data originaria.

Non è chiaro, infatti, se la documentazione debba essere comunque firmata e marcata temporalmente in data antecedente alla scadenza dei termini ordinari, anche tardivi, di presentazione della dichiarazione dell'anno di riferimento.

Inoltre, non è chiaro se, in assenza di errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento, possa essere predisposto un Modello Redditi SC integrativo per comunicare solamente il possesso della documentazione idonea (i.e., firmata e marcata temporalmente entro i termini ordinari di presentazione della dichiarazione stessa) nel caso in cui tale possesso non era stato comunicato entro i termini per l'invio della dichiarazione, anche tardiva.

Infine, per quanto riguarda quest'ultima fattispecie, è necessario un chiarimento anche nel caso in cui la documentazione sui prezzi di trasferimento non sia stata firmata e marcata temporalmente entro i termini ordinari di presentazione della dichiarazione.

Contributo:

Riteniamo necessario che vengano forniti esempi pratici volti a chiarire con precisione gli adempimenti che i contribuenti devono rispettare nelle varie casistiche possibili, con particolare attenzione alle relative tempistiche.

Finalità:

Obiettivo della presente osservazione è chiarire i requisiti, gli adempimenti e le tempistiche che i contribuenti devono rispettare nei casi in cui si avvalgono della possibilità di applicare la disciplina della *remissione in bonis*.

Hanno contribuito alla redazione del presente documento tutti i componenti del dipartimento Transfer Pricing di Bernoni Grant Thornton e, in particolare:

Dottorssa Marina Vitale

Dottor Filippo Bozzo

Dottorssa Giulia Di Lorenzo

Vi ringraziamo per l'opportunità offerta e rimaniamo a disposizione per qualsiasi chiarimento si rendesse necessario.

Esprimiamo il nostro consenso alla pubblicazione delle qui presenti nostre considerazioni sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

In fede,

Dottor Paolo Besio



Partner per Bernoni & Partners