

La documentazione del TRANSFER PRICING



RIFERIMENTI NORMATIVI (1)

- ❖ La legge Italiana non prevede alcun obbligo in materia di documentazione idonea a supportare il rispetto del valore normale nelle operazioni soggette alla disciplina dei prezzi di trasferimento;
- ❖ La tematica della documentazione sui prezzi di trasferimento è divenuta rilevante con l'art. 26 *«adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento»*, del D.L. 31/05/2010 n.78 *«Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica»* convertito dall'art. 1 della legge 30/07/2010 n. 122, e succ. mod.;
- ❖ Tale normativa ha introdotto la possibilità per le imprese multinazionali di predisporre un regime di oneri documentali con riferimento ai prezzi di trasferimento dei beni e servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 110 co. 7 del D.P.R. 917/1986;



RIFERIMENTI NORMATIVI (2)

❖ **Articolo 26 del D.L. 31/05/2010 n.78:**

è stato inserito, all'art. 1 comma 6 (*co. 2 ter convertito in co.6 dal D.lgs. 158/2015*) del D.Lgs. 18/12/1997 n. 471, un regime premiale sul piano sanzionatorio per i contribuenti che si dimostrino collaborativi con l'Amministrazione Finanziaria in fase di accertamento e verifica sui prezzi di trasferimento;

❖ **Art 1 Co. 6 D.Lgs. 18/12/1997 n. 471:**

« ... la sanzione di cui al comma 2 (dal novanta al centoottanta per cento) non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione Finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (Prov. N. prot. 2010/137654) idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. ... »

❖ **Circolare 58/E del 12 Dicembre 2010 dell'Agenzia delle Entrate:**

Stabilisce che: *«qualora il contribuente non predisponga, con le modalità e nei termini previsti, la documentazione contemplata dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 2010/137654, lo stesso non sarà passibile di sanzioni specifiche ed ulteriori rispetto a quelle previste in via ordinaria dall'art. 1, D.Lgs. 18/12/1997, n.147 per il caso di infedele dichiarazione».*



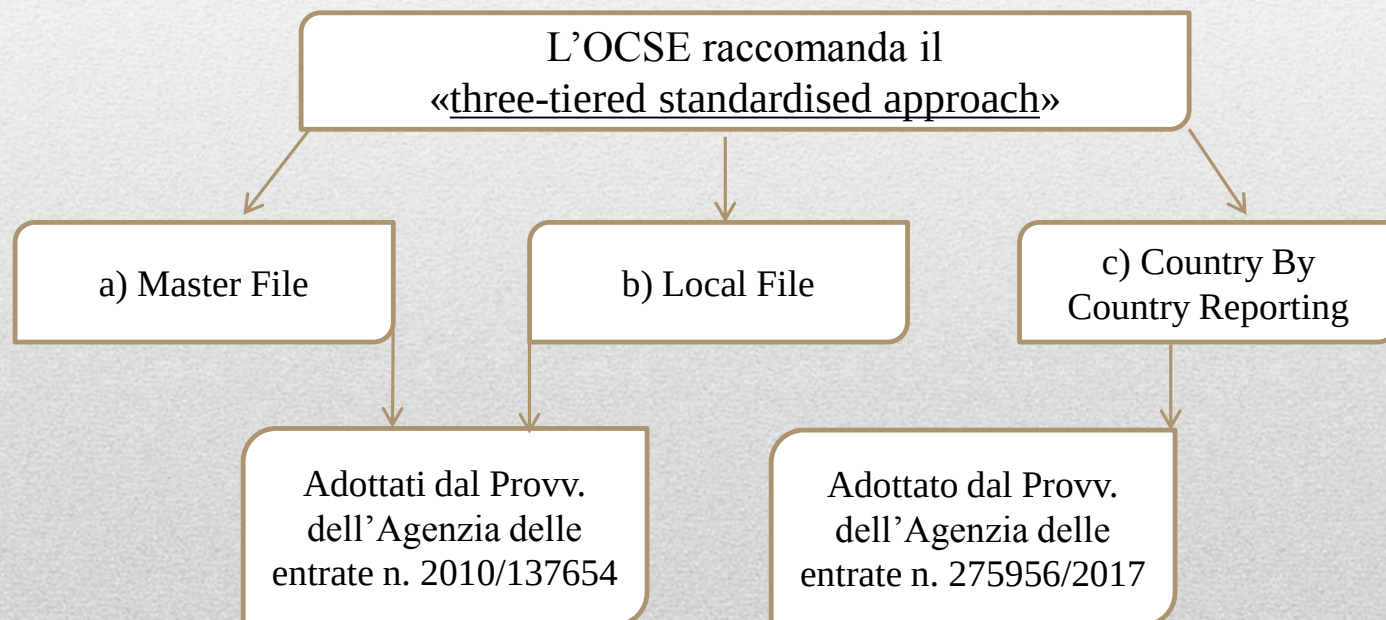
RIFERIMENTI NORMATIVI (3)

- ❖ **Legge di stabilità 2016** ha introdotto l'obbligo per le società controllanti (residenti in Italia) di gruppi multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione paese per paese (*Country-by-Country Reporting*).
- ❖ Il Decreto ministeriale, pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'8 marzo 2017, stabilisce le modalità, i termini, gli elementi e le condizioni per la trasmissione della predetta rendicontazione all'Agenzia delle Entrate.
- ❖ L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento al protocollo n. 275956 del 28 Novembre 2017, fornisce le istruzioni per le multinazionali con sede in Italia tenute alla comunicazione dei dati delle società controllate, nell'ambito dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale o country by country reporting, in attuazione della legge di stabilità 2016 e della direttiva 2016/881 dell'Unione Europea;



Adeguamento alle direttive OCSE

Al fine di ostacolare pratiche evasive da parte di imprese multinazionali il progetto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) dell'OCSE, nel contesto della nuova Action 13, fornisce delle linee guida per i gruppi multinazionali ai fini della predisposizione della «Transfer Pricing Documentation» e del «Country by Country Reporting»;



PRESUPPOSTI OGGETTIVI:

Al fine di consentire alle imprese residenti nel territorio dello Stato di accedere al regime di cui all'art. 1, comma 2 ter del D.lgs. 471/1997, occorre il verificarsi congiunto dei seguenti requisiti:

- ❖ Predisporre di una documentazione idonea;
- ❖ Consegna, da parte del contribuente agli organi di controllo, della documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati;
- ❖ L'obbligo, per la società, di comunicare in merito al possesso della documentazione prevista dal provvedimento;



DOCUMENTAZIONE IDONEA

Per documentazione idonea si intende quella documentazione conforme a quanto contenuto nel Codice di Condotta sulla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione Europea, approvato originariamente con risoluzione del Consiglio del 27/06/2006, e con le linee guida OCSE successive, in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento.

Contenuto della DPT UE
(Documentazione dei prezzi di trasferimento nell'Unione Europea):

Masterfile

Documentazione nazionale



Master file

- ❖ Il master file raccoglie informazioni relative al gruppo/sottogruppo multinazionale;
- ❖ È articolato in capitoli – paragrafi e sottoparagrafi, previsti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (*Prot. n. 2010/137654*);
- ❖ Il suo scopo è fornire un quadro esaustivo della valutazione del posizionamento del gruppo, in quanto entità complessivamente considerata, rispetto al settore e mercato di riferimento, delle categorie di operazioni caratterizzanti la struttura del gruppo e dei rapporti tra società ad esso appartenenti;



Contenuto del Master file

1. Descrizione generale del gruppo multinazionale;
2. Struttura del gruppo
3. Strategie generali perseguite dal gruppo;
4. Flussi delle operazioni;
5. Operazioni infragruppo;
6. Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti;
7. Beni immateriali;
8. Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo;
9. Rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti «Advance Price Arrangements» (APA – *Accordo anticipato sui prezzi tra contribuente e autorità fiscale*);



Documentazione nazionale - Country file

- ❖ Il Documento nazionale o Country file integra il precedente Master file;
- ❖ È articolato in capitoli – paragrafi e sottoparagrafi, previsti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (*Prot. n. 2010/137654*);
- ❖ Il suo scopo è raccogliere informazioni ed elementi di dettaglio della singola società interessata a livello locale, descrivendo le politiche scelte in ordine al rispetto della normativa sui prezzi di trasferimento;



Contenuto del country file

1. Descrizione generale della società;
2. Settori in cui opera la società;
3. Struttura operativa della società;
4. Strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente;
5. Operazioni infragruppo;
6. Accordi per la ripartizione di costi (Cost Contribution Arrangements);



ONERE DOCUMENTALE:

- ❖ Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (prot. N. 2010/137654) prevede modulazioni dell'onere documentale diverse a seconda del tipo di contribuente che intrattiene operazioni infragruppo con consociate estere;
- ❖ Tale diversificazione trova la sua ragion d'essere nell'assunto che il livello di informazioni richiesto ad un contribuente è proporzionato alla sua capacità effettiva di accesso alle informazioni stesse;
- ❖ Un'impresa a valle della catena di controllo, ad esempio, non è tenuta a fornire informazioni sull'intero gruppo;

Ai fini della modulazione dell'onere documentale vi sono tre categorie di soggetti:

- **Società Holding;**
- **Società Sub-Holding;**
- **Impresa controllata;**



ONERE DOCUMENTALE (2):

società Holding:

- Master file
- Documento Nazionale

società Sub - Holding:

- Master file (le informazioni possono riguardare solo il sotto gruppo al cui vertice è posta la sub – holding)
- Documento Nazionale

Imprese controllate:

- Documento Nazionale

- ❖ Anche le **stabili organizzazioni** in Italia di imprese non residenti possono adempiere all'onere documentale. Per tali categorie di soggetti gli adempimenti variano a seconda che il soggetto non residente, di cui la stabile organizzazione è parte, sia qualificabile rispettivamente, come società holding, sub-holding o impresa controllata appartenente a un gruppo multinazionale.



Eccezione:

Documentazione idonea per le piccole / medie imprese

Le piccole e medie imprese hanno la facoltà di non aggiornare i dati di cui al paragrafo 5.1.3 dell'art. 2.2 del provvedimento (di cui sopra) «*Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni*» con riferimento ai due periodi di imposta successivi a quello a cui si riferisce detta documentazione

se:

- ❖ L'analisi di comparabilità si basi su informazioni reperite su fonti pubblicamente disponibili (Esempio bilanci d'esercizio depositati);
- ❖ I fattori riguardanti l'analisi di comparabilità (par. 5.1.2 dell'art. 2.2) non subiscano modificazioni significative in detti periodi di imposta;



Termini di consegna della documentazione idonea:

- ❖ Il contribuente è tenuto a consegnare all'Amministrazione Finanziaria la documentazione entro e non oltre 10 giorni dalla relativa richiesta;
- ❖ L'Amministrazione Finanziaria, durante la fase istruttoria, può richiedere informazioni supplementari rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata;
- ❖ Le eventuali integrazioni dovranno essere consegnate all'Amministrazione Finanziaria da parte del contribuente entro 7 giorni dalla richiesta, ovvero entro un termine più ampio a seconda di quanto richiesto nelle integrazioni;
- ❖ La non consegna della documentazione da parte del contribuente entro il termine stabilito dal provvedimento è causa di decadenza del beneficio previsto dall'art. 1 comma 2 ter del D.lgs. 18/12/1997 n. 471;



Comunicazione del possesso della documentazione idonea:



RIEPILOGO:

Regime premiale

- ✓ Documentazione idonea
- ✓ Comunicazione in UNICO
- ✓ Consegna entro 10 giorni / Integrazioni entro 7 giorni

Regime Sanzionatorio ordinario

- ✓ Documentazione idonea
- ~~✓ Comunicazione in UNICO~~
- ~~✓ Consegna entro 10 giorni / Integrazioni entro 7 giorni~~

Regime ordinario / premiale

- ✓ Documentazione idonea
- ✓ Comunicazione in UNICO
- ~~✓ Consegna entro 10 giorni / Integrazioni entro 7 giorni~~



Country by Country Reporting (1)

- ❖ Ai fini di un continuo adeguamento del nostro ordinamento al diritto europeo in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, nonché alle direttive emanate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), il legislatore ha provveduto a emanare le istruzioni operative per la rendicontazione paese per paese.

Decreto del MEF del 23/02/2017

(emanato in attuazione dell'art. 1, commi 145 e 146, della legge n. 208 del 28/12/2015 e della direttiva 2016/881/UE)



Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 2017/275956

(Disposizioni attuative del decreto circa la modalità di presentazione della rendicontazione paese per paese)

Country by Country Reporting (2)

Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 275956/2017

Chi è obbligato alla rendicontazione paese per paese?

Sono obbligate alla presentazione del CbCR le società controllanti, a capo di gruppi multinazionali, residenti nel territorio dello Stato Italiano

- ☐ Che hanno l'obbligo di redigere il bilancio consolidato;
- ☐ Il cui fatturato complessivo, risultante dal bilancio consolidato, conseguito nel periodo di imposta precedente a quello di rendicontazione, sia non inferiore a euro 750 milioni;
- ☐ Che non sono a loro volta controllate da altre società o enti;

L'obbligo di presentazione del CbCR passa a una società controllata, residente in Italia, quando:

- ☐ O la controllante risiede in uno stato che non ha l'obbligo di presentazione della rendicontazione;
 - ☐ O la controllante risiede in uno stato in cui non è in vigore un accordo con l'Italia che permetta lo scambio delle informazioni in materia di rendicontazione;
 - ☐ O la controllante è inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione paese per paese.
-

Country by Country Reporting (3)

Oggetto della comunicazione

I soggetti tenuti alla rendicontazione devono comunicare, all'Agenzia delle Entrate, entro i termini previsti dal provvedimento, le seguenti informazioni:

Tabella 1

«Riepilogo della distribuzione dei redditi, delle imposte e delle attività per giurisdizione fiscale»

- Le giurisdizioni fiscali;
- I ricavi;
- Gli utili (perdite);
- Le imposte sul reddito pagate;
- Le imposte sul reddito maturate;
- Il capitale dichiarato;
- Gli utili non distribuiti;
- Il numero di addetti;
- Le immobilizzazioni materiali;

Tabella 2

«Elenco di tutte le entità del gruppo di Imprese Multinazionali incluse in ciascuna aggregazione per giurisdizione fiscale»

- La lista delle entità del gruppo residenti per ciascuna giurisdizione fiscale (tabella 1);
- Il nome della giurisdizione fiscale in base alla cui normativa l'entità del gruppo è stata costituita, se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale;
- La natura della/e attività principale/i esercitate da ciascuna entità del gruppo;

Tabella 3

«Informazioni supplementari»

- Denominazione del gruppo di imprese multinazionali;
- Periodo di imposta di riferimento;
- Fonti dei dati;
- Ogni ulteriore informazione o spiegazione sintetica in grado di agevolare la comprensione delle informazioni obbligatorie fornite nella rendicontazione;

Country by Country Reporting (4)

Termine di presentazione:

La rendicontazione deve essere presentata entro i dodici mesi successivi all'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale;

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate:

- ❖ La società (controllante o controllata) tenuta alla rendicontazione deve trasmettere i dati relativi all'oggetto della stessa, utilizzando i servizi telematici *Entratel* o *Fisconline* dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite i soggetti incaricati (dpr 322/1998 art 3, comma 2 bis e 3);
- ❖ I file contenenti le informazioni da comunicare sono predisposti secondo il formato XML;

Utilizzo e trattamento dei dati:

Il provvedimento che si occupa della trasmissione dei dati, stabilisce che le informazioni sono trattate come segrete in conformità alla normativa nazionale in materia di riservatezza e protezione di dati e sono raccolte nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dei contribuenti;

PRO E CONTRO NELLA PREDISPOSIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Insussistenza di un obbligo a documentare i prezzi;

In caso di prezzi determinati correttamente => la non preparazione di documentazione non produrrà alcuna conseguenza negativa al contribuente;

In caso di rettifica del reddito => Circolare n.58/E del 15/12/2010 dell'Agenzia delle Entrate precisa (come visto in precedenza): *«Qualora il contribuente non predisponga, con le modalità e nei termini previsti, la documentazione contemplata dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29/09/2010, lo stesso non sarà passibile di sanzioni specifiche ed ulteriori rispetto a quelle previste in via ordinaria (art. 1 D.lgs 18/12/1997 n. 471 per il caso di infedele dichiarazione)»;*



Elementi a favore della presentazione della documentazione:

Non applicazione di sanzioni amministrative per infedele dichiarazione quando vengono «accertate» maggiori imposte o differenze di credito;

Il provvedimento n. prot. 2010/134654 del 29/09/2010 dell'Agenzia delle Entrate definisce contribuenti a minor rischio di evasione coloro che presentano suddetta documentazione;

La preparazione di documentazione permette di difendere con efficacia la politica di transfer pricing, che successivamente sarebbe difficile da reperire o addirittura non più credibile;

Elementi a sfavore della presentazione della documentazione:

I costi necessari alla predisposizione della documentazione dei prezzi possono raggiungere importi elevati;

Nel Transfer pricing l'onere di provare che l'impresa italiana non abbia rispettato il valore normale nelle transazioni con la consociata sorella spetta all'Amministrazione Finanziaria, ne consegue che la consegna della documentazione da parte del contribuente vada a colmare lo «svantaggio» informativo dell'Amministrazione stessa, fornendole alcune informazioni determinanti per la corretta valutazione dei prezzi e che in una normale verifica fiscale non sarebbero state facili da reperire;



IL PROBLEMA DELLE SANZIONI PENALI (1)

La predisposizione del set documentale Transfer Pricing evita le sanzioni penali?

- ❖ La normativa nulla dispone rispetto all'applicazione o meno delle sanzioni penali per mancanza o inidonea documentazione relativa al transfer pricing.

Prima della riforma legislativa

- ❖ L'incertezza della fattispecie penale su operazioni di transfer pricing si poneva sulla configurabilità del delitto di «dichiarazione infedele» ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. 74/2000;
- ❖ Elementi a favore della «non» rilevanza penale in operazioni di T. P. :
 - 1) Il criterio di valutazione delle componenti di reddito nelle operazioni di transfer pricing è quello della normalità => Art. 110. co. 7 D.P.R. 917/1986;
 - 2) L'art. 7 del D.lgs. 74/2000 escludeva ESPRESSAMENTE che le valutazioni estimative correttamente indicate nelle poste contabili potessero dare luogo a fatti punibili ai sensi degli art. 3 e 4 D.lgs. 74/2000;
 - 3) Incompatibilità delle operazioni di Transfer pricing rispetto a quanto disposto dall'art. 4 D.lgs. 74/2000 circa la fittizietà delle operazioni;
 - 4) L'elemento del «dolo specifico di evasione» è in contrasto con la predisposizione del set documentale ai fini del Transfer pricing;



Riforma delle sanzioni tributarie – D.lgs. 158/2015

- ❖ Con la riforma penal-tributaria è stata confermata ‘l’irrilevanza penale’ del «transfer Pricing».
- ❖ Il decreto legislativo 158/2015 ha modificato ai fini penali – tributari l’articolo 4 del D.lgs. 74/2000, rubricato «dichiarazione infedele».

comma 1: ~~Elementi passivi fittizi~~ => Elementi passivi inesistenti

*nuovo **comma 1 bis:** ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali*

- ❖ Di conseguenza, tali modifiche hanno escluso le operazioni di Transfer pricing nel diritto penale tributario;
- ❖ Pertanto la non corretta applicazione dei criteri tecnici relativi ai prezzi di trasferimento «non dovrebbe» rivestire alcune rilevanza da un punto di vista penale.



IL PROBLEMA DELLE SANZIONI PENALI (2)

Tuttavia

- ❖ Non può escludersi che, se da un lato le modifiche introdotte dal D.lgs. 158/2015, possono aver determinato una sostanziale irrilevanza dei valori sovrastimanti nel diritto penale tributario, d'altro canto, l'intervento delle Sezioni Unite può, almeno in astratto, far riottenere rilevanza penale nel settore del diritto penale societario.
- ❖ In verità, il transfer pricing continua ad essere sotto l'occhio non benevolo della giurisprudenza tributaria che di recente (Cassazione civile, sezione V, 30 giugno 2016, n. 13387) ha ribadito che "in caso di operazioni infragruppo intercorse con società estere controllate o controllanti, l'onere probatorio gravante sull'amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova dell'esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato, logicamente comprensivo della più grave ipotesi dell'assenza di corrispettivo. Il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva deve invece fornire la prova che il corrispettivo convenuto, ovvero la mancanza di un corrispettivo per l'operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni".
- ❖ Sostanzialmente in linea la Cassazione civile, sezione V, 15 aprile 2016, n. 7493.
- ❖ Ne deriva che sul contribuente ricade l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali (articolo 9 del Tuir). In parziale dissenso sembra invece la Cassazione civile (sezione V, sentenza del 6 aprile 2016, n. 6656). In sostanza, si può affermare che la giurisprudenza tributaria riafferma il valore elusivo delle operazioni di transfer pricing e assegna al loro acclaramento un regime probatorio conseguente, che pone in innegabile vantaggio l'amministrazione finanziaria,
- ❖ mentre sul fronte penale si può affermare che è tuttora perseguibile, se realizzato mediante operazioni radicalmente inesistenti, cioè mediante la creazione di un'apparenza totalmente diversa dalla realtà fattuale.

