

Spettabile
Agenzia delle Entrate

Via e-mail: dc.gci.settorecontrollo@agenziaentrate.it

Roma, 12 ottobre 2021

Oggetto: Contributo alla consultazione pubblica del 20 settembre 2021 sulla bozza di Circolare riguardante documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali.

Spettabile Agenzia,

desideriamo innanzitutto manifestare il nostro apprezzamento per avere reso sistematico - grazie a ricorrenti consultazioni pubbliche su bozze di atti regolamentari e di prassi - un prezioso canale di comunicazione e confronto con gli operatori del settore, secondo la migliore pratica adottata dalle amministrazioni finanziarie dei Paesi ad economia più complessa ed avanzata.

Questo contributo – di cui si autorizza la pubblicazione con le modalità previste dalla presente consultazione – intende limitarsi ad evidenziare **alcuni aspetti** della complessa materia affrontata dalla bozza di Circolare in oggetto (di seguito, semplicemente, la “**Circolare**”, alla quale fanno riferimento i numeri di paragrafo citati di seguito, se non diversamente indicato). Confidiamo che possiate recepire in sede di finalizzazione del documento qualche nostra ***proposta ed osservazione evidenziata nel presente contributo in corsivo neretto.***

NUNZIANTE • MAGRONE

1. CONTENUTO DEL MASTERFILE – PARAGRAFO 4

Possibilità di presentare più di un Masterfile.

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 23 novembre 2020 (di seguito il “**Provvedimento**”), con disposizione innovativa assai opportuna, rende possibile da parte di un gruppo multinazionale la presentazione di *“più di un Masterfile, qualora il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento”*.

Il **paragrafo 4** della Circolare ritiene applicabile questa possibilità unicamente alle situazioni nelle quali vi siano *“divisioni con linee di attività che operano in modo in gran parte indipendente”*.

Nonostante questa espressione riprenda quanto indicato nelle Linee Guida OCSE in tema di prezzi di trasferimento (OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, par. 5.20), il riferimento a linee di attività che operano in modo in gran parte indipendente può comportare l’esclusione dalla fattispecie di situazioni in cui un gruppo multinazionale applica politiche specifiche di prezzi di trasferimento anche in assenza di “linee di attività diverse”.

L’elemento sostanziale alla base della possibilità offerta di presentare Masterfiles “specifici” sembra essere quello dell’esistenza di *“specifiche politiche di prezzi di trasferimento”*. Appare quindi possibile svincolare questo elemento da quello della “diversità delle attività svolte”, in quanto l’esistenza di diverse politiche di prezzi di trasferimento non è necessariamente causata dallo svolgimento di attività diverse.

Si pensi, a titolo di esempio e senza pretesa di esaurire la rappresentazione di una realtà estremamente variegata, al caso piuttosto comune in cui un medesimo prodotto viene commercializzato in mercati differenti per dinamiche e caratteristiche (quali ad esempio gusti della clientela potenziale; struttura della logistica; presenza di competitors; eventuali barriere all’ingresso di natura diversa), i quali richiedono

NUNZIANTE • MAGRONE

approcci commerciali differenti e quindi anche diverse politiche di prezzi di trasferimento.

In questi casi dovrebbe rendersi ammissibile la presentazione di Masterfile, per così dire, “specifici” per mercati di riferimento, anche laddove il gruppo multinazionale non svolga attività diverse.

Più in generale, potrebbe essere considerato di dare facoltà ai contribuenti di predisporre Masterfiles “specifici” quando sono applicate politiche di prezzi di trasferimento diverse, a prescindere dall’esistenza di una connessione tra tali politiche ed altrettante “linee di attività”.

Ciò appare particolarmente opportuno in considerazione del nuovo approccio seguito dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 23/11/2020 che richiede la redazione del Masterfile da parte delle imprese controllate residenti o stabilite in Italia per le quali il riferimento al mercato nel quale operano – non necessariamente nazionale – renderebbe meno gravoso l’onere documentale in questione senza creare limitazioni all’informativa rilevante per l’amministrazione finanziaria.

Sotto un diverso profilo, nel caso in cui sussistano divisioni con linee di attività indipendenti, la Circolare ammette la presentazione, da parte dell’entità locale, del Masterfile “specifico” riguardante la divisione in cui tale entità opera. In proposito sembra doversi intendere che l’entità locale deve presentare solo il Masterfile “specifico”.

In tal caso, sarebbe preferibile sostituire la frase del terzo capoverso del paragrafo 4 “è possibile la presentazione del Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera l’entità locale” con una espressione più netta quale, ad esempio, “l’entità locale soddisfa gli oneri documentali con la sola presentazione del Masterfile riguardante la specifica divisione in cui opera”.

NUNZIANTE • MAGRONE

Limite di materialità.

Secondo le Linee Guida OCSE (par. 5.18), il Masterfile deve fornire una visione complessiva delle operazioni del gruppo tale da consentire all'amministrazione finanziaria una "high-level overview" delle operazioni nel loro complesso e delle politiche perseguite. Per tale motivo, l'OCSE specifica che il documento non è destinato a fornire una descrizione esaustiva di tutti gli elementi suscettibili di essere descritti, come ad esempio la lista di tutti i brevetti di titolarità delle società facenti parte del gruppo multinazionale.

Nonostante la Circolare utilizzi diffusamente locuzioni quali "principali contratti", "principali contributi", "principali funzioni" e similari, ***suggeriamo di affrontare il tema dei materiality standards in maniera esplicita anche con riferimento al Masterfile, come già fatto per la Documentazione Nazionale nel paragrafo 5 della Circolare.***

A tal fine potrebbe essere utile richiamare espressamente il principio che chiude il par. 5.18 delle Linee Guida OCSE, secondo cui una informazione è rilevante – e dunque deve essere inclusa nel Masterfile – ogniqualvolta la sua omissione inciderebbe sull'affidabilità dei risultati dei prezzi di trasferimento, mentre le informazioni non aventi questa incidenza possono essere omesse, per evitare di gravare i contribuenti di obblighi sproporzionati rispetto all'utilità che eventuali informazioni aggiuntive potrebbero dare.

2. CONTENUTO DELLA DOCUMENTAZIONE NAZIONALE – PARAGRAFO 5

Nominativi degli individui con funzioni direttive sovraordinate.

La richiesta di indicare nell'organigramma descrittivo della struttura operativa dell'unità locale i nominativi degli individui con funzioni direttive gerarchicamente o funzionalmente sovraordinate rispetto ai dirigenti/dipendenti dell'unità locale, non pare aggiungere elementi informativi sostanziali. Al contempo, questa indicazione può rendere l'organigramma velocemente obsoleto in caso di avvicendamenti infrannuali

NUNZIANTE • MAGRONE

nelle responsabilità direttive che, peraltro, potrebbero non essere tempestivamente comunicate all'unità locale. Non appare neppure chiaro se un organigramma che contenesse nominativi non più in carica sarebbe considerato insoddisfacente in sede di verifica, né se ci sarebbero delle conseguenze negative per l'unità locale (circostanza che andrebbe certamente esclusa, dovendosi considerare eventualmente una inesattezza che non compromette l'analisi degli organi di controllo ai sensi dell'art. 8, secondo comma, lett. b) del DM 14/5/2018).

Si suggerisce pertanto di rimuovere il riferimento al nominativo degli individui con funzioni direttive gerarchicamente o funzionalmente sovraordinate rispetto ai dirigenti/dipendenti dell'unità locale, essendo di fatto sufficiente a fornire l'informativa sostanziale l'indicazione dell'ufficio gerarchicamente o funzionalmente sovraordinato.

Allegato 2

La Circolare prevede che in caso di clausola di riservatezza che non consenta l'allegazione di accordi preventivi di cui l'entità locale non sia parte, è possibile fornire un prospetto di sintesi di taluni dati di detti accordi considerati rilevanti.

Appare tuttavia opportuno considerare il caso nel quale la clausola di riservatezza consideri "terzo" anche l'entità locale che non è parte dell'accordo e di escludere conseguentemente in tale caso questo obbligo informativo per l'entità locale.

3. DOCUMENTAZIONE IDONEA PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE – PARAGRAFO 7

Aggiornamento dei dati di cui ai sottoparagrafi da 2.1.1 a 2.1.5 del Provvedimento.

Con riferimento alla semplificazione prevista nel paragrafo 4 del Provvedimento, la Circolare al **terz'ultimo capoverso del paragrafo 7** così di esprime:

"Il verificarsi delle condizioni previste dal Provvedimento al fine di poter godere della semplificazione di cui si è detto [facoltà di non aggiornare i dati di cui ai sottoparagrafi

NUNZIANTE • MAGRONE

da 2.1.1 a 2.1.5] non esime le piccole e medie imprese dal fornire informazioni, per ogni singolo anno, [...] sulle operazioni infragruppo oltre che sui dati indicati al sottoparagrafo da 2.1.1 a 2.1.5 del capitolo 2 della Documentazione Nazionale in precedenza richiamati".

Poiché l'espressione nella parte sopra sottolineata sembra contraddire la semplificazione disposta dal Provvedimento (che concede la facoltà di non aggiornare annualmente proprio "i dati di cui ai punti da 2.1.1 a 2.1.5 del paragrafo 2 "le Operazioni infragruppo" della Documentazione Nazionale") appare opportuna una diversa formulazione del capoverso in questione.

4. PARAGRAFI 8 E 11

Paragrafo 8.1 - Apposizione della firma elettronica con marca temporale. Esimente per omissione parziale degli allegati.

Sul punto appare opportuno specificare che non occorre apporre la firma elettronica e la marca temporale anche sugli allegati, in coerenza con l'indicazione del paragrafo 11, quinto capoverso, della Circolare, secondo la quale l'omissione parziale degli allegati indicati nel capitolo 4 della Documentazione Nazionale non pregiudica l'applicazione dell'esimente.

Per connessione di argomento, rileviamo che *sarebbe opportuno estendere l'indicazione che l'esimente può essere applicata in caso di omissione parziale degli allegati, anche al caso di omissione parziale dei documenti indicati nel capitolo 5 del Mastefile nonché di quelli indicati nel capitolo 3 della Documentazione Nazionale, in quanto di fatto tutti tali documenti costituiscono anch'essi degli allegati.*

NUNZIANTE • MAGRONE

Paragrafo 8.2 – Termini di consegna della documentazione supplementare o integrativa.

Con riferimento all'oggetto delle richieste supplementari o integrative, la Circolare include, condivisibilmente, la documentazione relativa all'impresa od alle imprese associate che siano state sottoposte ad analisi comparativa o considerate nell'applicazione del metodo transazionale di ripartizione degli utili, qualora detta documentazione non sia già stata resa disponibile nell'ambito del set documentale predisposto dal contribuente.

A tale riguardo, *stante l'attuale formulazione del terzo capoverso del paragrafo 8.2, appare utile chiarire che si fa riferimento alla documentazione relativa all'applicazione del metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento considerato adeguato dal contribuente.*

5. DECORRENZA

In considerazione delle rilevanti conseguenze negative - in termini sanzionatori per i contribuenti - in caso di valutazione da parte dell'Ufficio di non adeguatezza della documentazione predisposta per il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza, ed in considerazione anche della prossimità dei termini di presentazione della dichiarazione relativa 2020 per molti contribuenti, *appare assolutamente opportuno che la Circolare stabilisca espressamente che gli Uffici - nella valutazione della documentazione predisposta con riferimento all'anno 2020 – dovranno considerare idonea la documentazione predisposta dal contribuente per il periodo d'imposta 2020 quando essa sia conforme al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 23/11/2020, anche qualora emergessero eventuali incongruenze o discrepanze interpretative del contribuente rispetto ai chiarimenti contenuti nella versione finale della Circolare.*

NUNZIANTE • MAGRONE

Ciò anche in considerazione del fatto che la stessa Circolare precisa correttamente al **paragrafo 3, quinto capoverso**, che il Provvedimento non è un mero indice di elementi informativi, ma fornisce istruzioni specifiche sui contenuti sostanziali delle informazioni richieste al contribuente.

Ringraziando per l'opportunità concessa, rimaniamo a disposizione e segnaliamo che eventuali comunicazioni possono essere inviate all'attenzione degli Avvocati Claudio Giordano, Alice Cogliati Dezza e Vasillaq Buta.

Cordiali saluti

Avv. Claudio Giordano

Nunziate Magrone
Studio Legale Associato