

A cura di Marcello Ascenzi

Documentazione di *Transfer pricing*

L'adozione delle linee guida OCSE in tema di prezzi di trasferimento comporta la modifica della documentazione a partire dal 2020

Categoria: **Fiscalità internazionale**
Sottocategoria: **Varie**

Dopo le modifiche normative dovute all'adozione delle nuove Linee guida OCSE, le regole di *transfer pricing* subiscono un ulteriore aggiornamento in materia di oneri documentali da assolvere per beneficiare del regime premiale, ossia della non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione qualora, in sede di controllo, l'Amministrazione ridetermini i valori dei prezzi di trasferimento. I richiamati oneri documentali sono stati aggiornati alla prassi OCSE con il Provvedimento 360494/2020, in vigore già dal 2020 con effetti sulle dichiarazioni ad oggi, nella maggior parte dei casi, ancora da trasmettere telematicamente. Inoltre l'Agenzia delle Entrate ha posto in consultazione una bozza di circolare da cui ricavare importanti chiarimenti sulla normativa di *transfer pricing* e sulle implicazioni operative con particolare riferimento agli aspetti documentali.

Di cosa si tratta?

L'evoluzione normativa e gli impatti sulla documentazione di <i>transfer pricing</i>	2
La formazione delle regole di <i>transfer pricing</i> avviene a livello OCSE	3
I passaggi relativi all'adozione delle regole OCSE in Italia	4
Accertamento onere della prova e documentazione di <i>transfer pricing</i>	5
<i>Transfer pricing</i> doppia imposizione e <i>three-tiered approach</i>	6
La documentazione di <i>transfer pricing</i> in un quadro di insieme	8
Riferimenti normativi prassi e giurisprudenza	10

L'evoluzione normativa e gli impatti sulla documentazione di *transfer pricing*

L'Agenzia delle Entrate ha posto in consultazione, fino al 12 ottobre 2021, la bozza di circolare sul *transfer pricing* finalizzata a chiarire la struttura e i contenuti della documentazione idonea a consentire:

- ➔ la verifica del rispetto dei principi di libera concorrenza – o *arm's length principle* secondo la prassi internazionale;
- ➔ l'accesso al regime premiale, ossia la disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione dovute a minori redditi dichiarati in applicazione dei prezzi di trasferimento.



OSSERVA - Il *transfer pricing* può essere definito come una tecnica, basata sul principio di libera concorrenza – condivisa nella prassi internazionale – con la finalità di valorizzare in maniera corretta le transazioni, commerciali, finanziarie o di altra natura, tra imprese associate residenti in due o più giurisdizioni.

La corretta valorizzazione dei prezzi di trasferimento comporta l'allocazione del giusto reddito imponibile nel singolo Stato da parte di gruppi multinazionali che vi operano per il tramite di imprese collegate, impedendo lo spostamento di profitti negli Stati dove la tassazione è più bassa e, dunque, l'erosione della base imponibile negli Stati dove la tassazione è più alta. Le tecniche di *transfer pricing* presentano un certo livello di complessità tecnica, quindi, in fase di controllo da parte dell'Autorità fiscale la collaborazione tra contribuente e i soggetti investiti di potere di controllo assume un rilievo determinante e, per tale ragione, l'OCSE ha previsto delle specifiche azioni in materia di documentazione di *transfer pricing* che i singoli Stati stanno attuando. In tale percorso si inseriscono le recenti modifiche alla disciplina italiana degli oneri documentali per il *transfer pricing*, oggetto della Circolare messa in consultazione dall'Agenzia delle Entrate che offre lo spunto per illustrare, con le seguenti note, alcuni aspetti legati agli oneri documentali in materia di *transfer pricing* e l'evoluzione normativa che ha portato alle recenti modifiche.

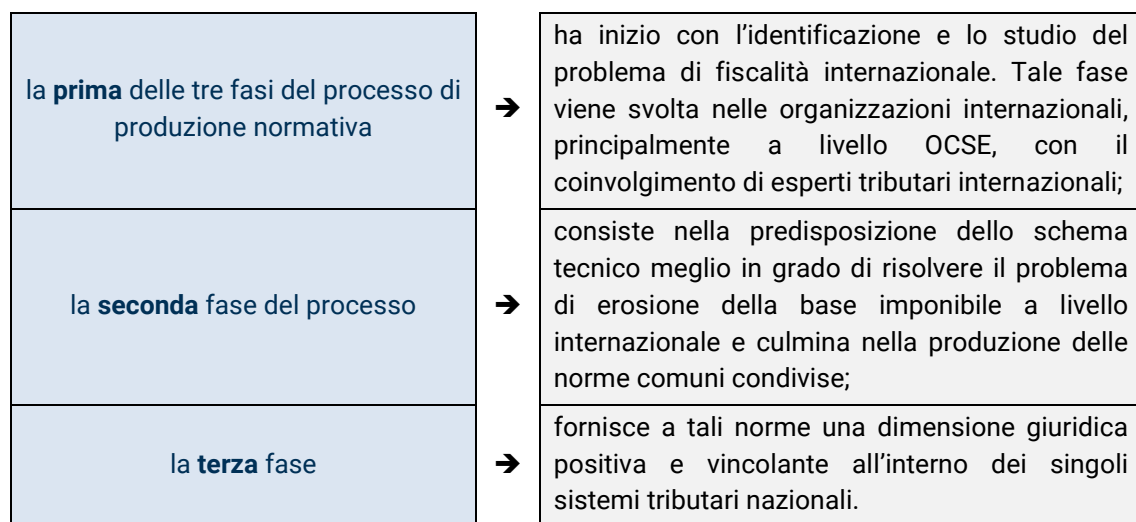
La formazione delle regole di *transfer pricing* avviene a livello OCSE

Nel 2008 la profonda crisi economica e gli scandali fiscali hanno innescato il dibattito politico in merito agli artificiosi spostamenti dei profitti delle multinazionali in Paesi a fiscalità privilegiata.

La collaborazione internazionale diviene imprescindibile per regolamentare l'imposizione fiscale dell'economia globalizzata. L'OCSE congiuntamente al G20, quindi, iniziano a lavorare per mettere appunto gli *standard* internazionali per la tassazione, cercando la collaborazione del maggior numero di giurisdizioni con la finalità di ristabilire la fiducia nel sistema fiscale.

Le attività dell'OCSE si sono concretizzate in un sistema di trasparenza finanziaria e nell'elaborazione di una serie di azioni contenute nel report BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) per porre un rimedio alla pianificazione fiscale aggressiva, l'elusione e l'evasione fiscale internazionale.

I lavori a livello OCSE hanno comportato una modifica sulla modalità con cui, nel diritto tributario internazionale, vengono introdotte nuove disposizioni. La formazione del diritto tributario internazionale largamente inteso segue negli ultimi anni, infatti, una nuova dinamica, soprattutto a seguito del progetto BEPS, ma in generale con la crescente collaborazione internazionale in materia di tassazione. Il processo di formazione della normativa di fiscalità internazionale risulta articolato secondo due livelli gerarchici e può essere, idealmente, ricondotto a tre fasi temporalmente distinte:



L'Italia ha implementato le regole di *transfer pricing* definite a livello OCSE e i nuovi standard sul set documentale, chiariti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate posta in consultazione, conformandosi alla prassi internazionale che, quindi, risulta di ausilio nell'interpretazione delle disposizioni di *transfer pricing*.

I passaggi relativi all'adozione delle regole OCSE in Italia

Per consentire i controlli da parte delle autorità fiscali, gli aspetti documentali, per la determinazione dei prezzi di trasferimento, hanno un'importanza determinante a tal punto che l'OCSE ha dedicato, nel progetto BEPS, precise azioni in materia di set documentale, incorporate nella nuove "Linee Guida OCSE" sui prezzi di trasferimento pubblicate il 10 luglio 2017.

I richiamati lavori condotti in sede OCSE sono stati adottati in Italia attraverso:

- ➔ un intervento legislativo sulla normativa di *transfer pricing* con la sostituzione del comma 7 dell'art. 110 del TUIR, operata dall'art. 59, comma 1, DL 50/2017;
- ➔ la definizione delle linee guida per l'applicazione delle disposizioni sul *transfer pricing*, previste dall'articolo 110, comma 7, TUIR con l'emanazione del DM Min. Fin. 14.5.2018;
- ➔ l'adozione del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 23.11.2020 n. 360494 relativo alla documentazione idonea a:
 - ➔ consentire la verifica della conformità dei prezzi praticati all'interno del gruppo con quelli di libera concorrenza;
 - ➔ accedere al regime premiale di disapplicazione delle sanzioni in materia di *transfer pricing* per infedele dichiarazione.

Gli aspetti documentali rappresentano l'ultimo intervento con effetti sul periodo di imposta 2020, ancora aperto per l'invio dei dichiarativi fiscali, quindi, molte imprese e professionisti stanno applicando le nuove regole – per la prima volta prima di inviare la dichiarazione dei redditi – su cui la circolare in consultazione offre chiarimenti operativi.

Le nuove regole, come anticipato, hanno una matrice internazionale, avendo l'Italia adottato le **Linee Guida OCSE 2017** sui prezzi di trasferimento, quindi l'interpretazione delle nuove regole non può prescindere dalle richiamate linee guida, come tra l'altro precisa la bozza di circolare in commento (cfr. § 3).



Art. 110 c. 7 TUIR – Recepimento e rimando alla prassi internazionale

I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. [...]. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, **sulla base delle migliori pratiche internazionali**, le linee guida per l'applicazione del presente comma.



Linee guida OCSE 2017 e aspetti documentali

Si noti che gli aspetti riguardanti la *transfer pricing documentation*, sono illustrati dall'OCSE nel Capitolo V delle Linee Guida OCSE, modificando il documento 2010 sulle Linee Guida di *transfer pricing*.

Accertamento onere della prova e documentazione di *transfer pricing*

Il tema dei prezzi di trasferimento, aspetto centrale nell'ambito della fiscalità internazionale delle società negli ultimi anni ha assunto, come illustrato, sempre maggiore rilevanza nella politica internazionale; ciò ha comportato una maggiore attenzione da parte delle amministrazioni fiscali dei vari Stati al controllo dei valori praticati nelle transazioni poste in essere tra imprese appartenenti al medesimo gruppo. In tema di controlli, il set documentale predisposto dall'impresa per la determinazione dei prezzi di trasferimento, secondo quanto previsto dal richiamato Provvedimento 360494/2020, agevola il dialogo con l'Amministrazione quale mezzo di prova dell'analisi condotta e dei risultati raggiunti per la determinazione del *transfer pricing*, anche se la sua predisposizione non è obbligatoria.

In altri termini, in mancanza della documentazione, il contribuente potrebbe avere maggiori difficoltà a dimostrare che i prezzi, utilizzati per valorizzare ai fini fiscali le transazioni tra parti del medesimo gruppo, sono in linea con quelli praticati sul mercato.

In relazione all'onere della prova si osservi che le disposizioni di *transfer pricing*, contenute nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR, essendo inserite tra le norme sulle **valutazioni generali** del TUIR, non hanno natura antielusiva; ciò comporta che **l'onere della prova** di cui all'art. 2697 del cod. civ., secondo l'orientamento della Corte di Cassazione ormai consolidato, è considerato assolto dall'Amministrazione finanziaria in caso dimostri il mancato rispetto delle condizioni di libero mercato nelle transazioni e non l'esistenza di un intento di tipo **elusivo**.



La Corte di Cassazione nella **sentenza 12 gennaio 2021 n. 230** ribadisce che: "Secondo l'indirizzo che può dirsi ormai consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, in caso di operazioni infragruppo intercorse con società estere controllate o controllanti di cui all'art. 76 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (ora 110, comma 7), l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato; 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. Non è invece necessario che l'Amministrazione finanziaria fornisca ulteriormente la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato

un concreto risparmio di imposta, trattandosi di presupposti costitutivi della fattispecie generale di operazione antielusiva disciplinata dall'art. 37-bis DPR 29 settembre 1973 n. 600, presupposti non richiesti nel caso in cui venga contestata la violazione della regola del «valore normale» dei componenti reddituali prevista nella specifica fattispecie del transfer pricing internazionale di cui all'art. 110 comma 7 DPR 22 dicembre 1986 n. 917”.

L'Orientamento dei giudici di legittimità è ormai consolidato si vedano Cass. nn. 11837 e 5646 del 2020; n. 9615 del 2019; n. 9674 del 2018; nn. 30149, 21410 e 20805 del 2017; n. 7493 del 2016.

Pertanto viene confermata la natura della disposizione sul *transfer pricing* quale norma per la valorizzazione ai fini fiscali delle transazioni tra soggetti del medesimo gruppo, escludendo la diversa natura **antielusiva**.

Transfer pricing doppia imposizione e three-tiered approach

L'applicazione delle regole di transfer pricing, da parte di due diverse giurisdizioni, può dar luogo a doppia imposizione, quindi, la determinazione dei prezzi di trasferimento assume rilevanza anche per le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. L'art. 9 del Modello di Convenzione OSCE prevede, a tal proposito, una disposizione che consente agli Stati contraenti di determinare i redditi relativi a rapporti tra parti correlate al loro **valore di mercato**.

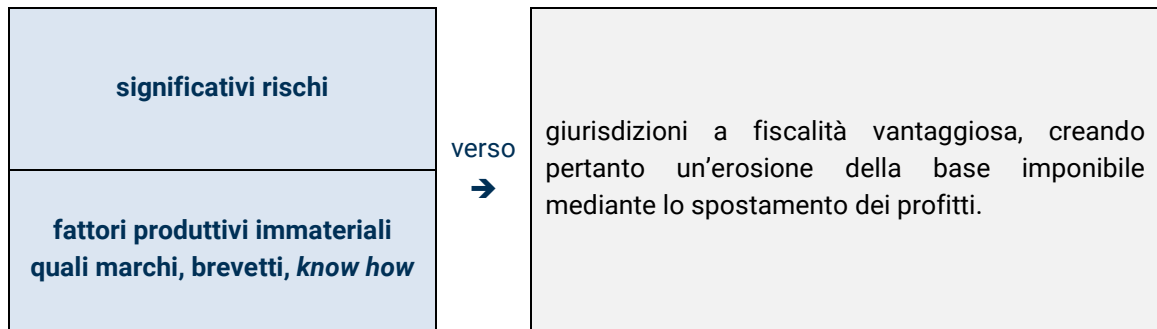
L'interpretazione del richiamato art. 9 presuppone l'applicazione delle regole di *transfer pricing* oggetto di aggiornamento a livello OCSE per garantire un'equa allocazione dei profitti delle multinazionali e, di conseguenza, delle piccole entità con società collegate estere che, salvo specifiche deroghe, sono soggette alle stesse disposizioni.

In particolare, il rapporto BEPS ha rilevato che nelle relazioni economiche tra imprese indipendenti, il prezzo delle transazioni riflette:

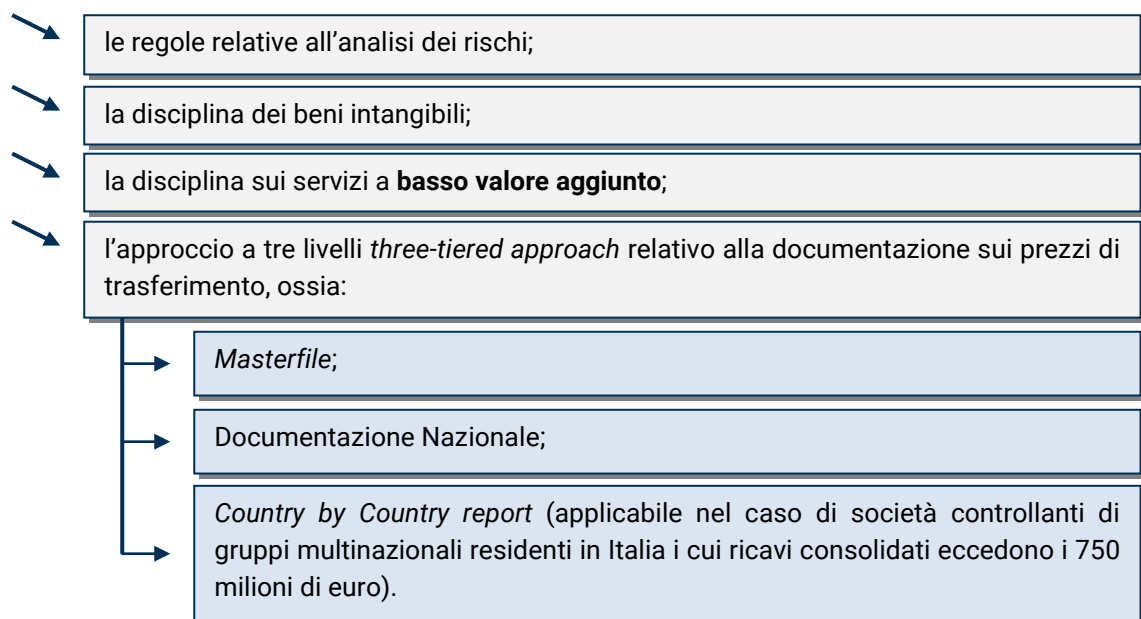
- ➔ le funzioni che ciascuna impresa è chiamata a svolgere;
- ➔ i rischi imprenditoriali assunti e gli asset utilizzati nell'espletamento di tali funzioni.

Nelle transazioni tra parti correlate, quindi, il rispetto del principio dell'*arm's length* comporta che a rischio imprenditoriale minore, minori funzioni svolte e asset utilizzati debba corrispondere un minor margine di profitto.

Il rapporto BEPS del 12 febbraio 2013 ha constatato che potrebbero esserci interessi a spostare funzioni, rischi e assets in Paesi caratterizzati da una fiscalità vantaggiosa. Le strutture di *tax planning*, studiate dall'OCSE, prevedono l'allocazione di:



Nel luglio 2017, l'OCSE ha pubblicato la nuova versione delle Linee Guida sui prezzi di trasferimento che recepisce le actions del BEPS rivedendo:



Le richiamate linee guida sono state adottate nel nostro sistema giuridico da ultimo con il recepimento della prassi OCSE sulla documentazione di *transfer pricing*.

La documentazione di *transfer pricing* in un quadro di insieme

La documentazione di *transfer pricing* – disciplinata nel richiamato Provvedimento 360494/2020 – rappresenta una forma di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, volta a facilitare i controlli, meritevole di una **sistema premiale** per i contribuenti. Il rispetto delle regole relative alla documentazione di *transfer pricing* costituisce, quindi, un adempimento spontaneo, non essendo previste sanzioni nel caso di mancata tenuta della documentazione.

Il rispetto degli oneri documentali previsti dal Provvedimento, d'altro canto, consente di beneficiare in caso di rettifica dei valori dei prezzi di trasferimento, in sede di controllo, della non applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione ai sensi dell'articolo 1, c. 6 – per quanto riguarda i redditi – e dell'articolo 2, comma 4-ter, Dlgs. 471/97 – per quanto riguarda le minori ritenute su interessi e *royalties* corrisposte a imprese non residenti del gruppo.

La novità, evidenziata dalla bozza di circolare, riguarda l'ulteriore facoltà di presentare la documentazione idonea con riguardo a una parte delle operazioni poste in essere, beneficiando del regime premiale soltanto per tali operazioni.

Secondo quanto previsto nel Provvedimento il rispetto degli oneri documentali comporta:

- ➔ in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi l'indicazione del possesso della documentazione, attraverso la barratura della casella posta nel rigo RS106 del modello REDDITI SC, o nel rigo RS42 del modello REDDITI SP;
- ➔ in sede di verifica la consegna della documentazione all'Agenzia delle Entrate nel termine di 20 giorni.

La documentazione richiesta dal Provvedimento, cui la bozza di circolare fa ampio riferimento, è rappresentata da:

- ➔ il *Masterfile*;
- ➔ la Documentazione Nazionale;

MASTERFILE

Il *masterfile* è suddiviso in 5 capitoli:

il primo	→	riguarda la struttura organizzativa del gruppo;
il secondo	→	le attività svolte, ulteriormente suddiviso in paragrafi finalizzati a: <ol style="list-style-type: none"> illustrare i principali fattori di generazione dei profitti del gruppo; esporre i flussi delle operazioni, descrivendo la catena produttiva o distributiva relativa ai primi cinque prodotti o servizi del gruppo in termini di fatturato e ai prodotti o servizi il cui fatturato supera il 5% di quello complessivo; presentare gli accordi per la prestazione di servizi infragruppo; identificare i principali mercati, la struttura operativa e la catena del valore, nonché le operazioni di riorganizzazione aziendale.
Il terzo capitolo	→	riguarda gli <i>intangibles</i> e contiene, oltre a informazioni concernenti la strategia di gruppo sui beni immateriali e l'elencazione degli stessi, dati quali gli accordi relativi ai beni immateriali, le politiche di prezzi di trasferimento per l'attività di R&S, nonché le operazioni rilevanti condotte sui beni immateriali;
Il quarto capitolo	→	riguarda le attività finanziarie infragruppo in cui è richiesto di precisare, tra l'altro, quali sono le entità che si occupano nel gruppo delle funzioni di finanziamento, le relative politiche sui prezzi di trasferimento per le operazioni finanziarie;
Il quinto capitolo	→	richiede di fornire informazioni sui rapporti finanziari del gruppo, incluso il bilancio consolidato, eventuali accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (APA).

DOCUMENTAZIONE NAZIONALE

La documentazione nazionale contiene informazioni relative alla entità italiana del gruppo, società o *branch*, e si articola in quattro capitoli:

il primo	→	contiene la descrizione generale dell'entità locale;
il secondo	→	descrive le operazioni infragruppo, includendo: <ol style="list-style-type: none"> l'analisi di comparabilità; il metodo di <i>transfer pricing</i> scelto; i risultati raggiunti e le assunzioni critiche sull'adozione del metodo prescelto;
il terzo	→	informazioni finanziarie;
Il quarto	→	allegati quali eventuali accordi infragruppo, APA, <i>ruling</i> .

La circolare di cui si è offerto un inquadramento sistematico, affronta anche altri aspetti quali le semplificazioni per i **servizi a basso valore aggiunto** nonché la documentazione idonea per le **PMI**, con la facoltà di non aggiornare annualmente la documentazione.

Riferimenti normativi prassi e giurisprudenza

- [Art. 1 e art. 2 Dlgs. 471/97](#);
- [Art. 110 del TUIR](#);
- [DM Ministero delle Finanze 14.5.2018](#);
- Linee Guida OCSE 2017;
- Provvedimento 23.11.2020 n. 360494;
- Art. 9 del Modello di Convenzione OSCE 2017;
- Sentenza di Corte di [Cass. n. 230 del 2021](#), Cass. nn. 11837 e [5646 del 2020](#); [n. 9615 del 2019](#); [n. 9674 del 2018](#); nn. [30149](#), [21410](#) e [20805 del 2017](#); [n. 7493 del 2016](#);
- Bozza di Circolare Agenzia Entrate in consultazione fino al 12 ottobre 2021 con 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)".