

---

# Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento

---

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 31 Gennaio 2011

il transfer price è quella tecnica mediante la quale, nell'ambito di un rapporto tra società "correlate", è posto in essere il tentativo di trasferire gli utili da un paese ad alta pressione fiscale a un altro più interessante fiscalmente, attraverso lo scambio di beni e servizi, svincolati dalle normali pratiche commerciali, alterando il valore normale delle cessioni dei beni o delle prestazioni di servizi effettuate o ricevute

## Aspetti generali

Il c.d. *transfer price* è quella tecnica mediante la quale, nell'ambito di un rapporto tra società "correlate", è posto in essere il tentativo di trasferire gli utili da un paese ad alta pressione fiscale a un altro più interessante fiscalmente, attraverso lo scambio di beni e servizi, svincolati dalle normali pratiche commerciali, alterando il valore normale delle cessioni dei beni o delle prestazioni di servizi effettuate o ricevute.

Allo stato, l'ordinamento tributario italiano contrasta tale pratica mediante l'art. 110, c. 7, del TUIR, il quale dispone che *"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 valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti"*.

Diversamente da quanto accade nel contesto del contrasto ai "costi esteri" *black list* (art. 110, c. 10, TUIR), si tratta qui di transazioni che intercorrono tra società caratterizzate da rapporti partecipativi (al di là dell'eventuale configurazione di un «gruppo» in senso formale), con la possibilità di coinvolgere anche soggetti fiscalmente residenti in Stati del tutto estranei alle *black list*.

## **Gli APA e l'ordinamento comunitario**

Gli APA (*advanced price agreements*) sono procedure che permettono di pervenire ad accordi tra imprese con attività internazionale e Autorità fiscali sotto un duplice aspetto:

- con riferimento alle politiche di *transfer pricing* in relazione alle operazioni intervenute tra società controllate e collegate;
- in esito ai criteri seguiti per l'attribuzione dei redditi alla stabile organizzazione.

Tali strumenti, da tempo conosciuti agli ordinamenti dei Paesi OCSE, costituiscono accordi preliminari tra autorità fiscali e contribuenti, con efficacia limitata nel tempo e riferimento a determinate operazioni *intercompany*, e sono vincolanti per entrambe le parti(1).

Per contrastare i fenomeni di *transfer pricing*, la Commissione Europea ha elaborato alcune linee guida (Comunicazione IP/07/236 del 26.2.2007), per ridurre i costi di conformità e contrastare i fenomeni di doppia imposizione (che tendono a emergere a causa dell'utilizzo negli Stati Membri di differenti approcci o regole nella determinazione dei prezzi di trasferimento delle transazioni infragruppo).

L'APA unilaterale prevede un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale dello Stato di residenza del contribuente stesso che consente, in via preventiva e per un periodo di tempo determinato, di risolvere le controversie relative alla determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni transfrontaliere tra parti correlate.

Nell'ambito di tali accordi, è operata la definizione dei criteri, delle condizioni e dei meccanismi di calcolo atti a determinare i prezzi di trasferimento di libera concorrenza delle operazioni menzionate.

Le linee guida sono orientate a definire un quadro di riferimento per lo svolgimento della procedura, fornendo suggerimenti per la risoluzione di problematiche specifiche, nonché indicazioni sulla durata di una o più fasi della procedura e sulle aree che dovrebbero essere coperte dall'accordo(2).

## **Il ruling internazionale**

Sul solco dell'esperienza degli APA, il legislatore italiano ha introdotto l'istituto del *ruling* di standard internazionale, attraverso l'art. 8 del D.L. 30.9.2003, n. 269; tale strumento consente al contribuente di giungere ad un accordo sui criteri e sui metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento e sulla corretta qualificazione di dividendi, interessi e *royalties*.

Si tratta di una forma di "interpello" che non riveste una funzione giuridico-interpretativa, né involge l'acclaramento di situazioni di fatto, ma, piuttosto, una questione "estimatoria", nell'ottica della prevenzione del conflitto tra contribuenti e Fisco.

La concreta attuazione dell'istituto è conseguente all'emanazione del provvedimento direttoriale del 23.7.2004, il quale, oltre ad individuare gli uffici competenti a ricevere l'istanza di *ruling* internazionale e a disciplinare in modo dettagliato la procedura per il raggiungimento dell'accordo

tra Amministrazione e imprese, specifica i requisiti soggettivi per l'accesso al *ruling* e le fattispecie che possono costituirne l'oggetto.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 8, D.L. n. 269/2003, la procedura ha luogo mediante la stipulazione di un accordo tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente, che vincola ambedue le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salva la possibilità che intervengano rilevanti mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto(3).

### **Le innovazioni del 2010**

L'art. 26 del D.L. 31.5.2010, n. 78, convertito dalla L. 30.7.2010, n. 122, si occupa dell'adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento, prevedendo una documentazione standardizzata, che consente il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese.

**Il sistema consente alle imprese di fruire di un regime di esonero dalle sanzioni per infedeltà delle dichiarazioni fiscali di cui all'articolo 1, comma 2 del d.lgs. n. 471 del 1997 (dal 100% al 200% della maggiore imposta accertata) connesse con le rettifiche di *transfer pricing*, permettendo altresì all'Amministrazione di disporre in sede di controllo della documentazione necessaria a riscontrare la corrispondenza dei prezzi determinati tra imprese associate multinazionali con quelli praticati in regime di libera concorrenza.**

Il sistema documentale ha trovato la sua attuazione con il **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29.9.2010**, il quale risulta coerente con le direttive emanate dall'OCSE e con il Codice di condotta dell'Unione europea sulla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Unione europea, approvato con risoluzione del Consiglio del 27.6.2006, e ha come obiettivo principale quello di tutelare la buona fede delle imprese che provvedono ad un'elaborazione interna dei criteri di determinazione dei prezzi praticati e alla loro esplicitazione in caso di richiesta delle Amministrazioni degli Stati interessati. Allineata alle impostazioni OCSE e UE è, in particolare, l'articolazione della documentazione nel c.d. *masterfile*, che riguarda il gruppo, e in una **documentazione nazionale**, che più specificamente riguarda l'impresa residente.

Il provvedimento contiene un'opportuna articolazione delle informazioni a seconda della tipologia di impresa interessata, distinguendo a seconda che questa sia una società *holding*, una *subholding*, una società partecipata, ovvero una stabile organizzazione di un'impresa residente.

La documentazione deve essere predisposta annualmente: l'unica eccezione a tale regola è prevista per le piccole e medie imprese (imprese industriali, commerciali o di servizi con volume d'affari o ricavi annui non superiori a 50 milioni di euro), le quali possono esimersi dall'aggiornare i dati relativi all'analisi di comparabilità per i due anni successivi a quello di predisposizione della documentazione.

La documentazione (che può comunque essere integrata su richiesta degli uffici) dev'essere consegnata ai verificatori entro 10 giorni dalla richiesta, e la possibilità di ottenere la disapplicazione delle sanzioni è subordinata alla valutazione degli elementi trasmessi dalle imprese.

Per quanto attiene ai termini per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate relativa al possesso della documentazione, il provvedimento stabilisce che:

- a regime, essa deve avvenire in sede di dichiarazione dei redditi;
- per i periodi di imposta anteriori a quelli in corso al 31.5.2010, essa doveva essere effettuata in via telematica tramite il servizio *Entratel* entro il 28.12.2010, anche se vengono considerati validi invii tardivi, purché anteriori ad accessi, ispezioni o verifiche.

### **Le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate**

In merito alle predette disposizioni in materia di sanzioni dichiarative applicabili alle ipotesi di *transfer pricing* è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che con la propria circolare n. 58/E del 15.12.2010 ha fornito importanti chiarimenti sul regime applicabile agli accertamenti in corso.

In particolare, l'Agenzia ha puntualizzato che le imprese possono decidere di predisporre la documentazione per alcuni periodi di imposta (presumibilmente, quelli caratterizzati da un maggior volume di scambi infragruppo) e non farlo per altri.

Inoltre, in relazione alle attività di accertamento, la circolare precisa che possono beneficiare del regime di disapplicazione delle sanzioni anche le imprese per le quali fossero in corso (a fine 2010) attività di rettifica in materia di prezzi di trasferimento, a condizione che l'impresa sia in grado di documentare tali prezzi.

In queste ipotesi:

- se sono già stati notificati avvisi di accertamento, era necessario inviare entro il 28 dicembre 2010 la comunicazione che attestava il possesso della documentazione;
- se, viceversa, gli avvisi di accertamento non erano ancora stati notificati, le sanzioni potevano essere disapplicate solamente se l'impresa si era dimostrata collaborativa nel corso della verifica, al fine di dimostrare – dati alla mano - come erano stati determinati i prezzi per le transazioni con le imprese del gruppo non residenti.

In sede di prima applicazione delle nuove norme, con riferimento alle attività di accertamento iniziate sino al 30.6.2011, l'Agenzia ritiene possibile predisporre la **documentazione nazionale in forma semplificata** (omettendo i dati relativi alle risultanze della c.d. “analisi di comparabilità”).

Questa semplificazione non esonerava però l'impresa dal comunicare all'Agenzia delle Entrate il possesso della documentazione, entro la scadenza del 28.12.2010.

### **L'impostazione del sistema**

Secondo la circolare in commento, il sistema introdotto “*si basa sull'introduzione di un regime premiale che tiene conto dell'impegno profuso dai contribuenti che, in buona fede,*

*predispongono la documentazione con l'effetto di agevolare, in sede di controllo, il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni infragruppo realizzate”.*

*“Pertanto, l'adozione di tale regime appare configurarsi come vero e proprio indice segnaletico della presenza di un atteggiamento cooperativo, trasparente e in buona fede, elementi, questi ultimi, che come noto assumono importante valenza nell'ambito delle previsioni introdotte con legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”)”.*

Sembra a chi scrive che meriti considerare con attenzione il principio espresso dall'Agenzia: esiste un comportamento – l'adozione del regime sul *transfer price* – che di per sé è in grado di evidenziare la buona fede del contribuente. Si fa presente a tale riguardo che la buona fede, in caso ad esempio di incertezza in ordine all'interpretazione di disposizioni normative tributarie, è causa di non applicazione delle sanzioni.

In tale contesto, quindi, la disapplicazione delle sanzioni sembra discendere direttamente dal “canone” della buona fede, come espressione del principio “*il comportamento in buona fede non è sanzionabile*”.

Inoltre, il comportamento dovrebbe risultare non punibile anche sul piano penale, considerando gli ancor più stringenti principi che presiedono al regime sanzionatorio del D.Lgs. n. 74/2000, le cui fattispecie di reato devono essere assistite dal dolo specifico di evasione.

## **Il contenuto del *masterfile***

Le imprese possono presentare più di un *masterfile*, se il gruppo multinazionale realizza attività industriali e commerciali diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento (gruppi con una struttura organizzativa, giuridica o operativa decentralizzata, ovvero costituita da divisioni con linee di attività e/o politiche in materia di prezzi di trasferimento diverse).

Il *masterfile* si presenta suddiviso in capitoli, i primi tre dei quali compongono la parte anagrafica/generale del gruppo:

- **capitolo 1** descrizione generale del gruppo multinazionale;
- **capitolo 2** struttura del gruppo;
- **capitolo 3** strategie generali perseguite dal gruppo.

La parte successiva, rappresentata dagli capitoli del *masterfile*, accoglie in prevalenza elementi informativi di carattere generale, che attengono in maniera più diretta all'analisi di comparabilità.

In questa seconda parte:

- il **capitolo 4**, rubricato «flussi di operazioni», deve fornire un quadro generale dei flussi delle operazioni infragruppo rientranti nell'ambito di applicazione delle norme in materia di prezzi di trasferimento;
- il **capitolo 5** riguarda le operazioni infragruppo, e deve essere suddiviso in tre paragrafi rispettivamente riguardanti:
  - le cessioni di beni materiali o immateriali, le prestazioni di servizi e le prestazioni di servizi finanziari;

- i servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo;
- gli accordi per la ripartizione di costi.

La circolare sottolinea che:

- il **paragrafo 5.1** deve articolarsi in tanti sottoparagrafi quante sono le tipologie di operazioni infragruppo, fornendo informazioni circa la natura delle stesse e i soggetti coinvolti;
- il **paragrafo 5.2** deve articolarsi in tanti sottoparagrafi quante sono le tipologie di servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo;
- il **paragrafo 5.3** deve riportare, oltre all'elenco completo degli accordi per la ripartizione di costi, l'indicazione, per ciascuno, del relativo oggetto, della durata dell'accordo, dei soggetti partecipanti, del perimetro delle attività e dei progetti coperti.

Sono inoltre previsti:

- il **capitolo 6**, contenente le informazioni in merito alle funzioni svolte, ai beni strumentali impiegati e i rischi assunti da ognuna delle imprese associate coinvolte nelle operazioni infragruppo, dando evidenza dei cambiamenti intervenuti rispetto al periodo di imposta precedente sia nelle funzioni svolte, sia nei beni strumentali utilizzati sia nei rischi assunti dalle singole imprese (compresi quelli derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale);
- il **capitolo 7**, riservato alla trattazione – ed elencazione - dei beni immateriali detenuti da ogni singola impresa associata coinvolta nelle operazioni infragruppo;
- il **capitolo 8**, destinato a descrivere la politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo, con evidenza delle ragioni per le quali la politica adottata dal gruppo viene ritenuta conforme al principio di libera concorrenza;
- il **capitolo 9**, destinato ad accogliere una sintetica descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, riferibili ad APA («*Advance Price Arrangements*»), ovvero ai ruling sottoscritti con o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità.

## Il contenuto della documentazione nazionale

La Documentazione Nazionale è il documento che integra con il Masterfile la documentazione idonea, e che contiene informazioni specifiche relative alle operazioni infragruppo che la società o la stabile organizzazione intendono documentare.

Le partizioni della documentazione nazionale ricordano quelle del *masterfile*, ma qui sono presenti i seguenti capitoli:

- **capitolo 1** descrizione generale della società;
- **capitolo 2** struttura operativa della società;
- **capitolo 3** settori in cui opera la società;

- **capitolo 4** strategie generali perseguite dall'impresa ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo di imposta precedente.

La seconda parte, rappresentata dai successivi capitoli, si riferisce alle operazioni e, per ciascuna tipologia di operazioni, trova illustrazione l'**analisi di comparabilità**, il **metodo adottato per la determinazione dei prezzi trasferimento**, nonché le connesse **analisi economiche** e i **risultati derivanti dall'applicazione del metodo adottato**.

In particolare, il **capitolo 5** descrive le operazioni infragruppo (cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari), con tanti paragrafi quante sono le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo. Ogni paragrafo deve descrivere, con precisione, i beni e/o i servizi oggetto delle operazioni trattate, oltre che i servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi o ricevuti da una o più associate.

In seno a tale capitolo, occorre indicare:

nel **sottoparagrafo 5.1.1** la descrizione della tipologia di operazioni presa in esame, insieme all'indicazione delle controparti da distinguersi tra imprese associate e diverse da quelle associate;

nel **sottoparagrafo 5.1.2** l'analisi di comparabilità (la quale rappresenta - coerentemente con le linee guida OCSE - una delle parti fondamentali nel processo di determinazione dei prezzi di trasferimento): si evidenzia a tale riguardo che i 5 fattori della comparabilità (che rendono confrontabili le operazioni infragruppo rispetto a quelle intercorse tra parti indipendenti in condizioni similari) sono:

- a) le **caratteristiche dei beni e dei servizi**,
- b) l'**analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati**;
- c) i **termini contrattuali**;
- d) le **condizioni economiche**;
- e) le **strategie di impresa**;

nel **sottoparagrafo 5.1.3** il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni (processo di selezione, e relativi esiti, del metodo che il contribuente ritiene più appropriato alle circostanze del caso, sulla base dell'analisi di comparabilità e delle informazioni disponibili); in particolare, sono previste le seguenti tre sezioni:

1. enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza;
2. criteri di applicazione del metodo prescelto;
3. risultati derivanti dall'applicazione del metodo adottato.

Il successivo **capitolo 6** è dedicato all'illustrazione delle operazioni infragruppo rientranti nella tipologia dei cosiddetti **accordi per la ripartizione di costi - «CCA» («Cost Contribution Arrangements»)** a cui l'impresa partecipa.

### **Holding, subholding e stabili organizzazioni**

Con riferimento alle *holding* e alle *subholding*, la circolare afferma che:

- per le prime, la documentazione idonea è quella ordinaria (*masterfile* + documentazione nazionale);
- per le *subholding*, è consentito includere nel *masterfile* le informazioni riguardanti il solo **sottogruppo** al cui vertice è posta la *subholding*.

La *subholding* residente può altresì presentare, in luogo del *masterfile* richiesto dal Provvedimento, quello relativo all'intero gruppo, anche se predisposto da un soggetto residente in altro Stato dell'UE; tale facoltà è però subordinata a due condizioni: 1) la conformità ai contenuti del Codice di Condotta OCSE; 2) la possibilità – da parte della *subholding* – di integrare il *masterfile* dell'intero gruppo con le informazioni necessarie.

Con specifico riferimento alle stabili organizzazioni (SO) di imprese non residenti, è previsto un regime di oneri variabile a seconda che il soggetto non residente si qualifichi come *holding*, *subholding* o impresa controllata.

In tali ipotesi, l'onere documentale dipende dal grado di accessibilità alle informazioni da parte dell'impresa: se, quindi, la società non residente si qualifica come *holding* o *subholding*, la SO italiana dovrà presentare sia il *masterfile* sia la documentazione nazionale; se invece la società non residente di cui la SO è parte si qualifica come controllata, la SO dovrà presentare solamente la documentazione nazionale.

### **I termini di consegna**

Nell'ambito del controllo fiscale, in assenza della consegna immediata, il contribuente ha la facoltà di consegnare la documentazione all'Amministrazione entro e non oltre 10 giorni dalla richiesta, pena l'esclusione dal beneficio previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997.

Inoltre, se nel corso delle attività istruttorie dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata dal contribuente, tali informazioni dovranno essere fornite entro 7 giorni dalla richiesta.

Se però la richiesta si riferisce a documentazione ulteriore esulante da quella prevista per il regime in esame, la mancata produzione delle informazioni non fa venir meno la disapplicazione.

### **La valutazione dell'idoneità della documentazione**

Sotto il profilo della possibilità – da parte dell'Agenzia delle Entrate – di valutare l'idoneità della documentazione secondo le indicazioni del provvedimento, la circolare afferma che il riscontro deve essere effettuato secondo **un criterio più sostanziale che formale**, con riferimento “*ai principi declinati dal Codice di Condotta UE e dalle Linee Guida OCSE*”.

Inoltre, se in sede di controllo è riscontrato il mancato possesso della documentazione e, più in generale, un utilizzo strumentale del regime da parte del contribuente, “*tali circostanze andranno*

*tenute in debito conto ai fini della irrogazione della sanzione amministrativa conseguente alla rettifica avente ad oggetto i prezzi di trasferimento infragruppo (mediante un inasprimento delle sanzioni proporzionato alla gravità del comportamento)”(4).*

Nel caso in cui la documentazione venga consegnata nel corso di un controllo fiscale *in loco*, la valutazione dell’idoneità della stessa deve essere compiuta dai verificatori, rendendone conto nel pvc.

In tale contesto, se il contribuente ha prestato adesione al regime in esame, deve ritenersi esclusa la possibilità di adesione– *ex art. 5, D.Lgs. n. 218/1997* - al pvc che contenga rilievi sui prezzi di trasferimento, perché *“in tale ipotesi, il verbale non consente di individuare le sanzioni minime sulle quali opererebbe la riduzione prevista dalla norma citata, dato che l’applicabilità di quelle connesse ai rilievi sui prezzi di trasferimento è rimessa alla successiva valutazione dell’Ufficio accertatore”*.

#### **Note**

1) Cfr. S. Capolupo, *“Ruling internazionale: timori (infondati) di responsabilità penale”*, Il Fisco n. 27 – 4.7.2005, pag. 1-4141.

2) Cfr. A. Denaro, *“In Europa occhi puntati sugli APA”*, Fiscoelmondo.it, 1.3.2007.

3) Cfr. R. Loiero e L. Battella, *“Il ruling internazionale: il punto sulle questioni aperte”*, Il Fisco n. 43 – 21.11.2005, pag. 1-6728.

4) Come è noto, le sanzioni amministrative tributarie possono essere graduate tra una misura minima e una massima, considerando la gravità del comportamento del contribuente e la condotta dello stesso.

31 gennaio 2011

Fabio Carriolo