TRANSFER PRICING / 4

Documentazione anti-sanzioni per avere sconti dal 90% al 180%

Alessandro Germani

La penalty protection, stabilita dall'articolo 1 comma 6 del Dlgs 471/97, consente la disapplicazione delle sanzioni, dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta, se l'impresa in fase di verifica dispone della documentazione prevista dall'articolo 26 del Dl 78/10. Si tratta di una facoltà, introdotta nel 2010, di oneri documentali il cui possesso è barrato in dichiarazione, che progressivamente ha preso sempre più piede. Occorre quindi predisporre un master file, che riguarda l'intero gruppo di appartenenza, le sue caratteristiche e le politiche dei prezzi di trasferimento adottate, unitamente ad una documentazione nazionale (country file) che serve a mappare e a giustificare il prezzo di tutte le varie transazioni che riguardano l'impresa nazionale (o la stabile organizzazione in Italia di un gruppo estero). In passato proprio per le branch, a seconda delle caratteristiche della mamma estera, poteva essere evitata la compilazione del master file. Oggi invece è obbligatoria, motivo per cui si assiste ad un'estensione di tali oneri documentali. Da un lato, infatti, vi è la possibilità di predisporre il master file anche in lingua inglese, dall'altro, tuttavia, la previsione che il documento debba essere redatto in base a precisi e rigidi canoni richiesti a livello nazionale fa sì che difficilmente si possa utilizzare quanto predisposto a livello centrale, ma saranno necessarie come minimo delle sistemazioni.

A seguito delle modifiche introdotte in tema di transfer pricing dal Dm 14 maggio 2018 la documentazione da predisporre è stabilita dal provvedimento dell'agenzia delle Entrate 23 novembre 2020 n. 360494, già in vigore per la documentazione relativa al 2020, con barratura del possesso all'interno delle dichiarazioni presentate entro lo scorso 30 novembre 2021. Una serie di chiarimenti sono stati forniti dalla circolare 15/E del 26 novembre 2021 dopo una fase di pubblica consultazione del documento. È previsto, in ogni caso, un regime semplificato per le piccole e medie imprese, in considerazione della ridotta dimensione, mentre in presenza di servizi cd. a basso valore aggiunto gli oneri documentali appaiono ridotti rispetto alle transazioni ordinarie, in quanto è la norma stessa (articolo 7 del Dm citato) che fissa il pricing di queste operazioni in misura pari ai costi diretti ed indiretti oltre a un mark up individuato nel 5%.

Non c'è dubbio che il cuore della documentazione per fruire della penalty protection sia il country file, nel quale le transazioni verranno passate in rassegna, descrivendole e inquadrando il metodo di Tp prescelto, in grado di giustificare l'applicazione di un prezzo di libera concorrenza. Dal 2020 il cambio di passo è notevole perché a fronte dell'indicazione del possesso della documentazione in dichiarazione dei redditi, la documentazione di transfer pricing deve essere assoggettata a firma elettronica con marca digitale. Questo significa, in sostanza, che entro i termini di invio della dichiarazione tale documentazione deve essere pronta e marcata temporalmente. In altre parole la consuetudine del passato per cui si barrava il possesso e poi ci si accingeva a recuperare la documentazione non è più consentito, perché la marcatura temporale di fatto vincola alla scadenza della dichiarazione dei redditi.

Anche tutte quelle attività di recupero ex post di una serie di annualità fintantoché l'impresa non fosse stata assoggettata a verifica fiscale non sono più possibili. E ciò in linea con quanto previsto a livello di documentazione sia per il vecchio patent box sia per quello nuovo che è tarato sulla ricerca e sviluppo. Resta la possibilità di sfruttare la finestra temporale dei 90 giorni successivi alla scadenza naturale della dichiarazione per il completamento delle attività, ma tale scadenza diviene nei fatti l'ultima chiamata utile per la predisposizione e la marcatura temporale della documentazione di transfer pricing.

Accordi internazionali: Map e Apa

Uno dei casi di controversie fra Stati che può capitare di frequente riguarda le contestazioni di transfer pricing, per le quali la soluzione principe è rappresentata dalle procedure amichevoli (Map – *mutual agreement procedure*).

In generale già all'interno delle convenzioni bilaterali è previsto, come strumento per risolvere le controversie fra Stati, la procedura amichevole disciplinata dall'articolo 25 del Modello Ocse. Lo stesso capitolo 4 delle Linee guida Ocse sulla determinazione dei prezzi di trasferimento (edizione gennaio 2022) prevede uno specifico paragrafo relativo alla Map.

L'articolo 9 comma 2 del modello Ocse di convenzioni contro le doppie imposizioni stabilisce che, qualora uno Stato accerti un maggior reddito in capo ad un soggetto residente in quanto ritiene che la transazione non sia effettuata in condizioni di libera concorrenza, lo Stato di residenza della controparte sia tenuto ad effettuare un aggiustamento corrispondente. A livello nazionale, l'articolo 31-quater comma 1 del Dpr 600/73 prevede un meccanismo per il riconoscimento delle variazioni in diminuzione nel caso di rettifiche definitive effettuate da Stati esteri.

Ciò può avvenire:

- in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate del 23 luglio 2090, cosiddetta convenzione arbitrale (lettera a);
- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti (lettera b);
- a seguito di istanza da parte del contribuente, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni (lettera c).

Modalità e termini relativi sono stabiliti dal provvedimento dell'agenzia delle Entrate 30 maggio 2018 n. 108954.

La procedura può essere attivata:

- da una società residente nello Stato che si trovi rispetto a società estere in una delle situazioni di controllo ex articolo 110 comma 7 del Tuir o che operi in uno Stato estero mediante una stabile organizzazione;
- da una società non residente che operi in Italia mediante una stabile organizzazione.

Infine ai sensi dell'articolo 31-ter del Dpr 600/73, le imprese con attività internazionale possono stipulare un accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria avente ad oggetto varie tematiche fra cui la definizione dei metodi di calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento.

L'accordo, che può essere bilaterale o multilaterale, ha durata quinquennale e prevede il versamento di una commissione per l'ammissibilità della richiesta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA