La penalty protection si attiva grazie alla documentazione

Il contribuente deve certificare il prezzo applicato alle operazioni infragruppo

PAGINA A CURA DI
Alessandro Germani

La disciplina della penalty protection consiste in un regime premiale per la disapplicazione delle sanzioni in caso di verifica sui prezzi di trasferimento. Essa segna un punto a favore dei contribuenti qualora la predisposizione della documentazione necessaria rispetti non solo i requisiti formali ma anche sostanziali, riducendo le possibilità di contestazione da parte del fisco. Tale aspetto si evince dall'articolo 8 del decreto ministeriale del Mef 14 maggio 2018 relativo alla disciplina dei prezzi di trasferimento (articolo 110, comma 7 del Tuir). Vediamo di cosa si tratta.

In caso di verifica sui prezzi di trasferimento il profilo sanzionatorio, che oscilla dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, può raggiungere cifre ragguardevoli. Poiché ciò dipende dalla corretta fissazione del prezzo di libera concorrenza che è materia opinabile, dal 2010 è previsto che la sanzione non si applichi (articolo 1 comma 6 Dlgs 471/97) se:

- nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria il contribuente consegni la documentazione (master file e/o documentazione nazionale)
- ne dia apposita comunicazione barrando la casella "possesso della documentazione" nel rigo RS106 del modello Unico SC 2018.

IN CASO DI RETTIFICA

Lo stesso concetto vale nel caso di una rettifica volta a ridetermare il valore delle royalties o degli interessi attivi intercompany sui quali sia stata applicata la ritenuta convenzionale (articolo 2 comma 4-ter Dlgs 471/97). Se infatti la società italiana corrisponde alla propria controllante una royalty di 100 mila euro ma in fase di verifica il prezzo di libera concorrenza viene individuato in euro 60mila, sull'eccedenza di 40mila euro non sarebbe applicabile la ritenuta convenzionale, bensì quella piena del 30%. Va poi detto che le rettifiche in aumento o in diminuzione operate dagli Uffici in materia di prezzi di trasferimento assumono rilevanza anche ai fini Irap a partire dalle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2014. A fronte di questa disciplina, introdotta con il decreto legge 78/10, sono stati emanati il provvedimento del 29 settembre 2010 e la circolare delle Entrate 58/E/10. Ora un aspetto delicato ma assai rilevante concerne la validità della documentazione predisposta dal contribuente per ottenere la disapplicazione delle sanzioni, perché in casi di verifica sui prezzi di trasferimento da più parti è stato contestato un comportamento talvolta troppo formalistico dell'Agenzia, che sfocia nell'applicazione di cospicue sanzioni. Il provvedimento del 2010 fissa in primis i contenuti del master file e della documentazione nazionale. Esso prevede poi la possibilità dell'Agenzia di applicare le sanzioni quando:

- pur rispettando la struttura formale prescritta, la documentazione esibita nel corso di attività di controllo non presenti contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel provvedimento;
- le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero.

IDONEITÀ DELLA DOCUMENTAZIONE

Invece le omissioni o inesattezze parziali tali da non pregiudicare l'analisi dei verificatori non costituiscono causa ostativa alla disapplicazione delle sanzioni. La circolare 58/E/10 ribadisce il concetto di idoneità della documentazione – già espresso dal provvedimento – di tipo sostanziale e non formale, evidenziando da un lato che un utilizzo strumentale del regime comporta un inasprimento delle sanzioni legato all'effettiva condotta del contribuente, dall'altro che omissioni o inesattezze parziali relative ad operazioni residuali non precludono la disapplicazione delle sanzioni. Quindi la disapplicazione delle sanzioni andrebbe negata solo nei casi in cui il comportamento del contribuente sia palesemente volto a strumentalizzare la disciplina, come nei casi in cui venga barrato il possesso della documentazione e poi questa non sia consegnata, oppure sia palesemente inconsistente. Ma non può negarsi la penalty protection se l'Ufficio non concordi, ad esempio, circa la scelta dei comparables (in tal senso anche Ctr Milano 2454/17).

In questo contesto si innesta l'articolo 8 del decreto ministeriale 14 maggio 18 che demanda ad un provvedimento del direttore delle Entrate l'aggiornamento della documentazione in materia di transfer pricing. Esiste a questo punto anche una chiara previsione legislativa di quali siano i connotati per considerare idonea la documentazione. La stessa infatti sarà tale:

- in tutti i casi in cui fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare un'analisi dei prezzi di trasferimento praticati, a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi da quelli individuati dall'Amministrazione finanziaria;
- anche in presenza di omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi.

Lo spazio alla mera discrezionalità dell'ufficio risulta, quindi, d'ora in poi notevolmente ridotto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PAROLA CHIAVE

La penalty protection

Consente di non vedersi applicate le sanzioni dal 90% al 180% in caso di verifica riguardante i prezzi di trasferimento, in presenza di idonea documentazione composta dal master file e dalla documentazione nazionale.
Il provvedimento e la circolare del 2010 che hanno fissato i criteri di questo regime premiale hanno evidenziato l'aspetto sostanzialistico dei documenti richiesti.
Ciononostante nelle verifiche si è spesso assistito a un approccio formalistico che mira a comminare le sanzioni.
Ciò non è più consentito alla luce dell'articolo 8 del decreto ministeriale 14 maggio 2018 in base al quale una difformità di vedute fra fisco e contribuente su comparables o metodi utilizzati o delle difformità parziali non giustificano l'applicazione delle sanzioni.
La redazione della documentazione varia in funzione della natura della società.
Tuttavia alcune informazioni saranno di reperimento più complesso per la branch di una holding o subholding estera