**Multinazionali.** In vista dell'invio

# Transfer pricing, la sanzione si evita con i documenti

**Angelo D'Ugo**
**Alessandro Germani**

Le **multinazionali** estere ed italiane da sempre si cimentano con le difficoltà e i rischi di contenzioso legati al **transfer pricing**. Dal 2010, tuttavia, in ossequio al **Codice di condotta Ue** e alle **linee guida Ocse**, vi è la possibilità di disapplicare le sanzioni, in caso di verifica sui prezzi di trasferimento, se risulta che gli stessi sono conformi al valore normale (articolo 1 comma 2-ter Dlgs 471/97). Questa penalty protection, che va salutata con estremo favore in quanto costituisce per il contribuente un'opportunità ma non un obbligo, è legata alla predisposizione di una documentazione ad hoc indicata nel provvedimento delle Entrate 29 settembre 2010 che si compone di:

- un master file che fornisce il quadro dei rapporti di gruppo;
- un country file relativo all'entità (società o branch) residente per giustificare la congruità al valore normale delle transazioni intercompany.

Il possesso della documentazione deve essere manifestato in dichiarazione, barrando il rigo Rs 106 colonna 4 del modello Unico SC. Dal 2014, inoltre, la legge di stabilità 147/13 con norma interpretativa ha esteso il regime di esonero dalle sanzioni anche all'Irap, incrementando quindi l'appeal della misura.

Questi sono gli aspetti indubbiamente positivi. Tuttavia, la barratura presuppone la mappatura dei flussi infragruppo e la verifica che gli stessi siano avvenuti a valore normale. Pertanto può accadere, nei gruppi di rilevanti dimensioni in cui l'onere della procedura è elevato oppure laddove la documentazione venga predisposta per la prima volta, che alla scadenza del 30 settembre – quale termine ultimo per l'invio della dichiarazione – non tutto sia effettivamente completato. Ci si chiede allora quale sia la strategia da adottare e i rischi da affrontare in caso di barratura a fronte dell'incompletezza della documentazione o, peggio, del mancato possesso della stessa. A tali interrogativi va data una risposta pragmatica in base allo spirito della norma e agli interventi di prassi e di giurisprudenza – purtroppo non omogenei – che si sono susseguiti.

Partiamo dalle situazioni fisiologiche. Nei grandi gruppi è possibile che parte della documentazione complessiva (ad esempio la raccolta del master file predisposto dall'head quarter) necessiti di un lasso temporale maggiore. A questo riguardo, il provvedimento del 2010 chiarisce che la documentazione deve essere consegnata entro 10 giorni dalla richiesta, pena l'esclusione dal beneficio. In caso di richiesta di informazioni supplementari, le stesse dovranno essere fornite entro 7 giorni o, se di particolare complessità, nel maggior lasso temporale accordato, fermo restando che se le stesse esulano dal contenuto ordinario della documentazione previsto dal provvedimento non possono far venir meno il regime premiale (circolare 58/E/10).

Al tempo stesso, le omissioni o le inesattezze parziali, così come l'omessa documentazione di operazioni residuali rispetto al totale delle stesse, per l'agenzia delle Entrate non possono inficiare la penalty protection. Differente è, invece, il caso in cui si voglia ottenere l'effetto premiale in presenza di costi, sì documentati, ma non inerenti ex art. 109 comma 5 Tuir, in quanto il regime in questione non può coprire quelle casistiche (circolare 28/E/11).

Un tema spinoso e tuttora aperto riguarda l'emendabilità della dichiarazione inviata senza indicare il possesso della documentazione. Sicuramente è possibile l'invio tardivo della stessa nei 90 giorni (articolo 2 comma 7 Dpr 322/98), barrando l'apposita casella e versando la sanzione ridotta di 15 euro (10% di 150). Più complesso è valutare la correttezza di un'integrativa a favore entro i termini della dichiarazione successiva. In passato, infatti, con riguardo all'esercizio delle opzioni in dichiarazione, sia la Cassazione 25056/06 sia la risoluzione 82/E/09 hanno negato tale possibilità, quando ciò comporti il ripensamento di un'opzione manifestata in precedenza. Non favorevole appare anche il passaggio della circolare 32/E/10 in tema di Cfc con riferimento alle dichiarazioni tardive e integrative. A conclusioni differenti, invece, sembrano pervenire la circolare 8/E/10 in tema di opzione per il riallineamento dei valori ai sensi del decreto legge 185/08 e la circ. 6/E/06 relativa al quadro Ec del disinquinamento dei bilanci (Assonime n. 20/10). Da valutare altresì la percorribilità della remissione in bonis ai sensi dell'articolo 2 comma 1 del decreto legge 16/12.

Al di là di queste interpretazioni ondivaghe, il mancato possesso della documentazione a fronte della barratura e l'utilizzo strumentale del regime vanno valutati con estrema attenzione, perché causano un inasprimento del regime sanzionatorio in base alla gravità del comportamento (circolare 58/E/10).

**NEL MODELLO UNICO SC**
Il possesso dei dati deve essere indicato in dichiarazione
In assenza possibile la spedizione tardiva

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Le linee guida

**01 | PENALTY PROTECTION**
L'opportunità è stata data al contribuente con l'introduzione, mediante il decreto legge 78/10, di un regime di documentazione che, in base al nuovo comma 2-ter dell'articolo 1 del decreto legislativo 471/97, consente la disapplicazione delle sanzioni in ipotesi di verifica fiscale in presenza di transazioni infragruppo operate applicando il valore normale

**02 | CONTENUTO DELLA DOCUMENTAZIONE**
La documentazione, che si atteggia differentemente a seconda che l'impresa sia una holding, una subhoding, una controllata oppure una branch, consiste di due parti:
- il master file che fornisce una lettura dell'intero gruppo di appartenenza
- la documentazione nazionale che dà conto degli addebiti e degli accrediti relativi all'impresa residente e della rispondenza degli stessi al valore normale in base all'articolo 9 del Tuir

**03 | ADEMPIMENTI IN DICHIARAZIONE**
In Unico 2016 la compilazione del rigo RS106 relativo ai prezzi di trasferimento riguarda:
- il tipo di controllo (casella A in caso di controllata da società non residente, casella B in caso di controllante una società non residente, casella C in caso di imprese assoggettate allo stesso controllo di un'altra società)
- la casella 4 "Possesso documentazione" che va barrata se si è aderito al regime degli oneri documentali in base all'articolo 1, comma 2-ter del decreto 471/97
- le colonne 5 e 6 rispettivamente relative ai componenti positivi e negativi da operazioni di transfer pricing in base all'articolo 110, comma 7 del Tuir, nelle quali vanno dichiarati cumulativamente i relativi importi

**04 | BARRATURA DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE**
Viene effettuata ordinariamente in Unico 2016 da presentarsi entro il 30 settembre. È ammessa la barratura in presenza di dichiarazione tardiva inviata nei 90 giorni pagando una sanzione di 15 euro. Più controversa la possibilità di presentare un'integrativa a favore in base all'articolo 2, comma 8-bis del Dpr 322/1998 in presenza di interventi di prassi amministrativa non uniformi sull'argomento