

Edizione di martedì 16 Giugno 2020

CASI OPERATIVI

Società non operative: interpello probatorio
di **EVOLUTION**

IVA

L'Agenzia analizza la disciplina fiscale di contributi ricevuti nell'ambito di un progetto europeo
di **Sergio Pellegrino**

ENTI NON COMMERCIALI

La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore
di **Guido Martinelli**

IVA

Più agevole la dimostrazione del trasferimento negli scambi intracomunitari
di **Luca Caramaschi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: le linee guida Ocse e la prassi italiana
di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

Società non operative: interpello probatorio di EVOLUTION

DIGITAL Seminario di specializzazione

IL REGIME DELLE LOCAZIONI BREVI POST COVID-19

Scopri di più >

Una società immobiliare è considerata di comodo ma ritiene di poter disapplicare la disciplina delle società non operative, sussistendo una causa oggettiva che non ha permesso il conseguimento di ricavi necessari per superare il test di operatività. Per disapplicare la disciplina ex articolo 30 L. 724/1994 è obbligata a presentare l'istanza di interpello?

La disciplina delle società non operative, disciplinata dall'articolo 30 L. 724/1994, può essere disapplicata a seguito del ricorrere di situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi necessari per superare il test di operatività.

La disapplicazione può avvenire:

- a seguito di risposta positiva da parte dell'Agenzia delle Entrate ad un'istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994, appositamente presentata da parte del contribuente, con cui vengono rappresentate all'Amministrazione finanziaria le motivazioni in base alle quali la società non ha superato il test di operatività;



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

IVA

L'Agenzia analizza la disciplina fiscale di contributi ricevuti nell'ambito di un progetto europeo

di Sergio Pellegrino



Con la [risposta 188 di ieri](#), l'Agenzia delle Entrate ha analizzato un'interessante (e complessa) casistica, sottoposta al suo esame attraverso un'istanza di interpello, concernente il trattamento da riservare ai fini Iva e delle imposte dirette a contributi ricevuti da un consorzio.

Questi è risultato assegnatario di un progetto europeo finalizzato all'acquisto, installazione e gestione di un supercalcolatore da ospitare in Italia, finanziato attraverso contributi in parte statali e in parte europei.

Il progetto si inserisce nell'ambito di un programma europeo, che prevede l'attuazione tramite partenariati pubblico-privati: a tal fine si è costituita una **Joint Undertaking** (o *Impresa comune*), che è il soggetto legittimato all'acquisto del supercalcolatore e che ne manterrà la proprietà per i primi cinque anni.

La selezione bandita dalla **Joint Undertaking** per ospitare il supercalcolatore è stata, appunto, vinta da parte del **consorzio**, con il supporto dell'Istituto Y e della Regione, soggetti con i quali è stato siglato un **protocollo d'intesa**.

Nell'analizzare il trattamento da riservare ai fini Iva ai contributi percepiti dal consorzio, l'Agenzia evidenzia innanzitutto come un contributo assuma rilevanza se erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere: vi deve essere quindi un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispondenti.

Nel caso in esame, l'acquisto del supercomputer da parte della **Joint Undertaking** sarà finanziato per 61 milioni di euro dallo **Stato italiano** e dall'**Istituto Y**, che trasferirà la provvista al consorzio.

Conseguentemente, i **finanziamenti erogati dall'Istituto Y al consorzio** si devono considerare delle **mere movimentazioni di denaro, escluse pertanto dal campo di applicazione** dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi di quanto prevede la **lettera a) del terzo comma dell'articolo 2 del D.P.R. 633/1972**, che stabilisce che non sono considerate cessioni di beni “*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*”.

Altri **finanziamenti** sono percepiti dal consorzio per **approntare l'area che ospiterà il supercomputer** e per la sua **successiva gestione e funzionamento**.

L'**Istituto Y** corrisponderà a tal fine al consorzio circa 59 milioni e in questo caso si deve ritenere che rappresentino il **corrispettivo delle prestazioni** che il consorzio renderà allo stesso istituto, al ministero e agli altri enti coinvolti nel progetto: gli importi in questione dovranno quindi essere **assoggettati ad Iva**, con **l'aliquota ordinaria del 22%**, sulla base della previsione contenuta nell'[articolo 3 del D.P.R. 633/1972](#).

Anche i **contributi erogati dalla Joint Undertaking** a titolo di rimborso dei costi sostenuti dal consorzio per l'**approntamento, la gestione e il funzionamento del supercomputer**, rientrano nell'ambito di una **prestazione a carattere sinallagmatico** e quindi nell'ambito dell'**applicazione dell'imposta sul valore aggiunto**: in questo caso, però, dovranno essere fatturati in **regime di non imponibilità**, rientrando nella fattispecie di cui alla [lettera c, comma 1, dell'articolo 72 del decreto Iva](#), potendosi considerare la controparte **organismo istituito dall'Unione Europea**.

Sul versante della **detrazione dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi** effettuati dal consorzio, a nulla rileva la circostanza della percezione di contributi.

Il diritto alla detrazione segue, infatti, le **regole generali**, e quindi il consorzio potrà detrarre l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi nella misura in cui questi **riguardino l'effettuazione di operazioni imponibili o assimilate** a quest'ultime ai fini della detrazione.

L'Agenzia nella risposta passa poi ad analizzare le implicazioni che riguardano il comparto delle **imposte dirette**.

Per quanto riguarda il **contributo erogato dall'Istituto Y al consorzio**, e poi da questo versato alla **Joint Undertaking** per l'**acquisto del supercomputer**, rappresenta una **mera movimentazione finanziaria** anche ai fini delle imposte dirette e **non assume quindi alcuna rilevanza dal punto di vista impositivo**.

Le **somme erogate dall'Istituto Y** per l'**approntamento dell'area** destinata ad accogliere il supercomputer, invece, si devono considerare come **contributi in conto impianti** e dunque rilevano in diminuzione del **costo fiscalmente riconosciuto** del cespote cui afferiscono.

Diverso il discorso per quanto concerne le **somme erogate al consorzio dalla Joint Undertaking**, che non si riferiscono unicamente ad investimenti, ma tengono conto **anche del personale**

impiegato e del funzionamento del supercomputer: devono quindi essere considerate un **contributo in conto esercizio** e come tale assumono rilevanza, sulla base del disposto dell'[articolo 85, comma 1, lettera g\) del Tuir](#) nell'**esercizio di competenza** (ovvero, per le micro imprese, quando sorge il diritto a percepirla sulla base di quanto stabilisce l'[articolo 109 del Tuir](#)).

Anche i **contributi erogati per la gestione e manutenzione del supercalcolatore** da parte dell'**Istituto Y** e della **Joint Undertaking** devono essere considerati dal consorzio quali **contributi in conto esercizio**, trattandosi di **somme rimborsate a fronte dei costi sostenuti**.

ENTI NON COMMERCIALI

La responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore

di Guido Martinelli



Il D.Lgs. 117/2017, meglio noto come **codice del terzo settore** (da ora in avanti cts) **introduce**, in capo agli **amministratori** degli enti iscritti al Registro Unico del Terzo settore, delle **responsabilità personali**, in alcuni casi espressamente sanzionate, che prescindono dal riconoscimento o meno della personalità giuridica dell'ente.

Detti aspetti dovranno essere attentamente valutati in una fase, come quella attuale, di carattere transitorio in attesa della **definitiva operatività della riforma**.

La norma di partenza è l'[articolo 91 cts](#) che rubrica: “**Sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi**”.

L'organo competente a emettere i **provvedimenti sanzionatori**, ai sensi di quanto previsto dal **comma 4**, è l'ufficio del **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore**.

Il **comma 1** prevede che, in caso di distribuzione indiretta di utili, gli amministratori che hanno commesso o hanno concorso a commettere “la violazione sono soggetti alla **sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro**”.

La problematicità della norma è da collegarsi alla previsione del [comma 2](#) e [3](#) dell'[articolo 8](#) laddove la definizione del lucro indiretto, vietato, appare **ampiamente discrezionale e, pertanto, difficilmente oggettivizzabile**. Pertanto il rischio di doversi difendere, in casi di questo genere, è **ampio**.

La **seconda fattispecie**, disciplinata dal **comma successivo**, è relativa alla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento dell'ente effettuata in assenza o in difformità del parere dell'ufficio.

Anche in tal caso si configura una responsabilità di chi ha violato o concorso a violare l'obbligo della autorizzazione per la devoluzione con **sanzione amministrativa pecuniaria da**

1.000 a 5.000 euro.

L'articolo 9 del codice prevede, inoltre, la **nullità delle devoluzioni** dei patrimoni residui in assenza di autorizzazione.

Ma se nel frattempo, prima che il registro si renda conto di ciò, l'ente che ha **devoluto in assenza di autorizzazione**, come appare probabile, si sia sciolto, essendo nulla la devoluzione il ricevente dovrà restituirlo? A chi? In favore della fondazione Italia sociale? Ma se il ricevente fosse, come probabile, in buona fede? Se **non avesse più la disponibilità del bene**? E, in tal caso, il donatario che si vedesse privato dei beni per mancata richiesta di autorizzazione, **potrà a sua volta agire per responsabilità nei confronti degli amministratori della donante?**

Il [comma 3](#) dell'[articolo 91](#) prevede che: “*chiunque utilizzi illegittimamente l'indicazione di ente del terzo settore, di associazione di promozione sociale o di organizzazione di volontariato oppure i corrispondenti acronimi ... è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 a 10.000 euro*”.

Il [comma 3](#) dell'[articolo 83](#) del codice, invece, prevede che **sia punito con una sanzione da 500 euro a 5.000 euro il legale rappresentante dell'ente che non comunichi, entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di imposta, la perdita della natura “non commerciale” dell'ente che presiede in relazione alla attività svolta.**

Oltre a tali forme di responsabilità, espressamente tipizzate e sanzionate, gli amministratori degli enti del terzo settore rispondono anche, ai sensi dell'[articolo 28](#), per **molte fatispecie previste dal codice civile** per i **componenti degli organi di governo delle società di capitali**.

Si applica infatti l'[articolo 2392 cod. civ.](#), che prevede la **responsabilità solidale degli amministratori per mancato adempimento** dei “*doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico*”; l'[articolo 2394 cod. civ.](#) che prevede la responsabilità degli amministratori verso i creditori dell'ente per **l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale**; ai sensi dell'[articolo 2396 cod. civ.](#), poi, questa responsabilità è estesa anche “*ai direttori generali nominati dalla assemblea o per disposizione dello statuto*”.

Anche se non espressamente previsto si ritiene che sussista responsabilità degli amministratori anche nella applicazione del [comma 5 dell'articolo 22 cts](#), laddove si prevede che **l'organo di amministrazione debba, senza indugio, convocare l'assemblea di una associazione riconosciuta in presenza di perdite che abbiano ridotto il patrimonio minimo (euro 15.000) di oltre un terzo.**

Una riflessione la richiedono anche i [commi 6 e 7](#) dell'[articolo 26](#).

Viene, infatti, previsto che gli amministratori (altro adempimento richiesto *ad personam!*) entro **trenta giorni dalla loro nomina** chiedano la loro **iscrizione al Runts** indicando, tra l'altro, “a

quali di essi è attribuita la rappresentanza dell'ente".

Le limitazioni del potere di rappresentanza “**non sono opponibili ai terzi se non sono iscritte nel registro unico nazionale del terzo settore**”.

Questo potrebbe voler significare che **il terzo che abbia contratto con persona fisica per la quale dal Runts si sarebbe potuto verificare la carenza del potere di rappresentanza avrà titolo a rivalersi esclusivamente su tale soggetto e non anche nei confronti dell'ente destinatario finale della prestazione**.

Inutile ricordare che tale aggravio di responsabilità non sorge, in gran parte, nei confronti degli **amministratori di enti che non accedono al terzo settore**.

Ulteriore aspetto, questo della **responsabilità degli amministratori**, che dovrà essere valutato in questa corsa verso il Runts.

IVA

Più agevole la dimostrazione del trasferimento negli scambi intracomunitari

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

IVA COMUNITARIA: CASISTICA PARTICOLARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Con la [circolare 12/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate fornisce i primi attesi chiarimenti in merito ai nuovi strumenti che gli operatori iva, già dallo scorso **1° gennaio 2020**, hanno a disposizione per poter fornire la **prova del trasferimento** dei beni nell'ambito degli **scambi intracomunitari**, dopo che il [Regolamento UE n. 1912 del 4 dicembre 2018](#) ha introdotto nel [Regolamento n. 282/2011](#) il nuovo **articolo 45-bis**.

Come è noto, secondo la normativa nazionale, la possibilità di applicare il **regime di non imponibilità**, di cui all'[articolo 41 D.L. 331/1993](#), per una **cessione intracomunitaria**, passa per la verifica congiunta dei seguenti **4 requisiti**:

1. 1. **onerosità** dell'operazione;
2. acquisizione o **trasferimento del diritto di proprietà** o di altro diritto reale sui beni;
3. **status di operatore economico** del cedente nazionale e del cessionario;
4. effettiva **movimentazione del bene** dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto.

Ma è proprio in relazione a tale ultimo requisito (la **prova** dell'effettiva **movimentazione della merce**) che la normativa interna – conformandosi sul punto alla **Direttiva Iva comunitaria (la 2006/112/CE)** – non ha mai esplicitamente previsto specifiche disposizioni in merito ai **documenti** che il contribuente deve conservare ed esibire in caso di eventuale controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato della UE.

Situazione che, in particolar modo nelle cessioni con **clausola “ex-works” o “franco fabbrica”** (nelle quali è il cessionario residente in altro Stato membro a prelevare la merce direttamente dal magazzino del cedente nazionale) ha generato nel tempo significativi contenziosi tra contribuenti e amministrazione finanziaria, con **esiti giurisprudenziali** non sempre lineari.

Lo strumento che più tra tutti ha da sempre apportato le maggiori certezze nel conferire dimostrazione della prova del trasferimento dei beni è il cosiddetto **CMR** (sia cartaceo che elettronico) e cioè la **lettera di vettura internazionale** regolata dalla “*Convention des Marchandises par Route*”.

Ma l’Agenzia entrate ha, nei suoi diversi documenti di prassi, riconosciuto che la prova del trasferimento dei beni possa essere altresì fornita da un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso **CMR cartaceo**, nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).

Tale documentazione, dalla quale deve risultare che è avvenuta la **movimentazione fisica della merce** e che quest’ultima abbia raggiunto un altro **Stato membro**, ha valore solo se conservata unitamente alle **fatture di vendita**, alla **documentazione bancaria** attestante le somme riscosse per le predette cessioni e alla documentazione relativa agli **impegni contrattuali assunti** nonché agli **elenchi Intrastat**.

È nel descritto scenario che si inseriscono le importanti novità introdotte dai richiamati regolamenti comunitari, direttamente applicabili negli Stati membri dell’Unione Europea **fin dallo scorso 1.1.2020**, e finalmente **oggetto di commento da parte dell’Agenzia entrate con la circolare 12/E/2020**.

La Commissione europea ha comunque fornito chiarimenti in merito alla nuova disposizione con le **Note Esplicative sui “Quick Fixes 2020”** (soluzioni rapide), pubblicate a **dicembre 2019**.

Come ricordato in premessa, il [Regolamento UE n. 1912 del 4 dicembre 2018](#) ha introdotto nel [Regolamento n. 282/2011](#) un nuovo **articolo 45-bis, che, alle lettere a) e b)** del paragrafo 1 introduce **specifiche presunzioni** circa l’avvenuto trasporto di beni in ambito comunitario.

In particolare, vengono disciplinate le ipotesi in cui:

- i beni siano stati spediti o trasportati **dal venditore** o da un terzo per suo conto (lettera a);
- i beni siano stati trasportati **dall’acquirente** o da un terzo per suo conto (lettera b).

Beni spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto

Per difendere la **non imponibilità** applicata alla fattura che documenta lo **scambio intracomunitario**, il cedente, oltre a dichiarare che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, dovrà produrre **almeno due documenti**, non contraddittori e **provenienti da soggetti diversi** tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall’acquirente, tra quelli di seguito evidenziati:

1. CMR riportante la firma del trasportatore;
2. polizza di carico;

3. fattura di trasporto aereo;
4. fattura emessa dallo spedizioniere.

In alternativa, il cedente potrà produrre **uno solo dei documenti** sopra evidenziati, **unitamente ad uno qualsiasi dei seguenti documenti**:

1. polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
2. documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
3. ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Beni trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto

Nella più insidiosa fattispecie in cui il trasporto viene effettuato dall'acquirente oppure da un terzo per suo conto, oltre ai documenti previsti nel caso precedente, la presunzione consiste anche nella ulteriore produzione da parte dell'acquirente nei confronti del cedente, **entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione**, di una **dichiarazione scritta** dalla quale deve risultare;

- data del rilascio
- nome e l'indirizzo dell'acquirente
- quantità e natura dei beni ceduti
- data e luogo del loro arrivo
- identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente
- numero di identificazione del mezzo (qualora si tratti di mezzi di trasporto).

Nel documento di prassi l'Agenzia, tuttavia, precisa che **il mancato rispetto del termine dei 10 giorni non preclude la possibilità per il cedente di beneficiare della presunzione** laddove si riscontri la **presenza di tutte le altre condizioni previste dalla disposizione**.

Sempre con la recente [circolare 12/E/2020](#) l'Agenzia ritiene inoltre che la presunzione in esame possa essere riconosciuta anche in relazione alle **operazioni realizzate ante 1° gennaio 2020** qualora il contribuente possieda un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma richiamata.

In altri termini, anche precedentemente al **1° gennaio 2020**, in presenza della documentazione di prova ritenuta idonea ai sensi dell'**articolo 45-bis del Regolamento UE 282/2011**, la stessa deve essere ammessa (**con forza di presunzione relativa**) quale dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni nell'altro Stato membro.

Al contrario, l'Agenzia ribadisce la tesi già espressa dalla stessa Commissione europea per cui **non è possibile far valere le citate presunzioni** nei casi in cui le merci siano state trasportate o

spedite in altro Stato membro direttamente a cura del cedente o del cessionario **senza quindi l'intervento di altri soggetti come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore.**

La *ratio* di tale esclusione sta nella considerazione che gli elementi di prova, oltre ad essere non contraddittori, devono provenire da due parti indipendenti tra loro (quindi né dal venditore né dall'acquirente).

Tra i casi **in cui non sussiste l'indipendenza** la [circolare 12/E/2020](#) **cita i seguenti:**

- soggetti facenti parte del medesimo soggetto giuridico (es. **stabile organizzazione e casa madre**),
- soggetti legati da **vincoli familiari** o altri stretti legami personali, gestionali, associativi, proprietari, finanziari o giuridici quali definiti dagli Stati membri (es. amministratore delegato e società amministrata; società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'**articolo 2359 cod. civ.**).

Infine, il recente documento di prassi interviene sul tema del **rapporto** esistente tra le nuove **presunzioni di cui all'articolo 45-bis** e la **prassi nazionale in materia di prova** del trasporto nella cessione intracomunitaria.

In particolare, viene affermato che le autorità fiscali dei Paesi UE conservano comunque la facoltà di **superare la presunzione dell'avvenuto trasporto o spedizione** intracomunitaria quando emergono elementi che **dimostrino che il trasporto intracomunitario non si è effettivamente realizzato.**

In tali casi può quindi essere disconosciuta la **non imponibilità dell'operazione di cui all'[articolo 41 D.L. 331/1993](#).** Sono ad esempio **casi di disconoscimento delle presunzioni:**

- quando nel corso di un controllo si riscontri che i beni sono ancora **giacenti nel magazzino del venditore;**
- quando si venga a conoscenza di un **incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni;**
- quando si dimostra che **uno o più tra i documenti obbligatoriamente richiesti ai fini della presunzione e forniti come mezzi di prova contengono informazioni non corrette o addirittura false.**

Per contro, l'Agenzia delle entrate ritiene che in tutti i casi in cui **non sia possibile applicare le presunzioni** di cui al citato **articolo 45-bis**, possa continuare a trovare applicazione la **prassi nazionale**, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di **prova del trasporto intracomunitario dei beni**, che dovrà comunque essere **valutata caso per caso.**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: le linee guida Ocse e la prassi italiana

di Ennio Vial

DIGITAL Seminario di specializzazione

SISMA BONUS E RISPARMIO ENERGETICO 110%

[Scopri di più >](#)

Il capitolo V delle **linee Guida Ocse in materia di TP 2017** fornisce indicazioni relative al tema della **documentazione “infragruppo”**. Per la prima volta, infatti, le linee guida propongono l'utilizzo del **Master file**, del **Local file** e del **CbCr**. Il precedente **capitolo V** alle linee guida 2010 dava **sommarie indicazioni**.

Secondo quanto riportato nel **capitolo V delle Guideline Ocse**, le **Amministrazioni finanziarie richiedono la predisposizione della transfer pricing documentation con l'obiettivo di:**

- acquisire le informazioni necessarie per effettuare una consapevole **valutazione del rischio** sui prezzi di trasferimento (“**TP risk assessment**”);
- assicurare che i contribuenti abbiano **tenuto conto delle condizioni richieste dalla disciplina sui prezzi di trasferimento** (rispetto del principio dell'*arm's length*) nella **determinazione dei prezzi delle transazioni infragruppo** e nell'indicazione del **reddito derivante da tali transazioni nella dichiarazione dei redditi**;
- **acquisire tutte le informazioni necessarie** per effettuare in modo corretto ed efficace le opportune verifiche sulle operazioni infragruppo.

In attuazione, infatti, di quanto previsto dall'**Azione 13 del BEPS Action Plan**, “*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*”, le **Guidelines Ocse** prevedono che i vari Paesi adottino un **approccio standardizzato** (c.d. *three-tiered approach*) consistente nella predisposizione:

- di un **Masterfile** contenente informazioni *standard* rilevanti per tutte le entità del gruppo multinazionale;
- di un **Local File** relativo alle transazioni poste in essere dal contribuente “locale”;
- del c.d. **Country-by-Country Report** contenente informazioni relative all'allocazione globale del reddito del gruppo multinazionale (e delle conseguenti imposte pagate) e a

specifici indicatori economici (*tangible assets*, numero di dipendenti, costi del personale, ecc.) con riferimento ai vari Paesi in cui il gruppo multinazionale opera.

L’Agenzia delle Entrate, in recepimento ad un **codice di condotta europeo** [DPT (*documentazione prezzi di trasferimento*) UE (*codice di condotta*): approvato con la Risoluzione UE 2006/c176/01 del 27 giugno 2006], aveva già previsto quale doveva essere il **corretto regime documentale in materia di transfer pricing**.

Secondo il legislatore italiano, peraltro, le imprese residenti che adottano **un regime di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento** possono accedere al regime premiale previsto dall'[**articolo 1 comma 6**](#) (il **comma 2 ter** è stato trasfuso nel **comma 6** ad opera del D.Lgs. 158/2015) del D.Lgs. 471/1997.

Le imprese, pertanto, **non sono soggette a sanzione** qualora si dotino di una **documentazione idonea costituita da un Masterfile**, che raccoglie informazioni relative al gruppo, e da una **Documentazione Nazionale che riporta le informazioni relative alla impresa residente**.

Il regime documentale è stato **diversificato** a seconda che lo stesso debba essere adottato da una **società holding**, da una **società subholding**, da una **società partecipata**, o da una **stabile organizzazione**.

La comunicazione che attesta il **possesso della documentazione idonea** deve essere fornita in dichiarazione dei redditi.

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate [**n. 2010/137654 del 29 settembre**](#) ha definito le **condizioni di “accesso”** al regime di cui al **comma 2-ter (ora 6)** dell’[**articolo 1 D.Lgs. 471/1997**](#):

- **contenuto (minimo) della “documentazione idonea”;**
- **tempestività di esibizione della stessa:**
 - su richiesta dell’amministrazione finanziaria;
- **tempistiche e modalità della comunicazione preventiva:**
 - circa il possesso della documentazione stessa.

In relazione al **Masterfile**, il contenuto minimo previsto dal Provvedimento viene suddiviso in più **paragrafi e sottoparagrafi**. Per citarne alcuni:

- **descrizione generale del gruppo multinazionale:** storia, evoluzione recente, settori di operatività e lineamenti generali dei mercati di riferimento;
- **struttura del gruppo:**
 - **struttura organizzativa:** organigramma, elenco e forma giuridica dei membri del

- gruppo e relative quote di partecipazione;
 - **struttura operativa:** descrizione sommaria del ruolo che ciascuna impresa associata svolge nell'ambito delle attività del gruppo;
1. **strategie generali del gruppo** ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al precedente periodo d'imposta;
- **flussi delle operazioni;**
 - **operazioni infragruppo con descrizione dettagliata;**
 - **funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti:** separata indicazione per ciascuna impresa coinvolta ed eventuali cambiamenti rispetto al precedente periodo d'imposta (con particolare riferimento a quelli derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale);
 - **beni immateriali:** elencazione dei beni in questione con separata indicazione di eventuali canoni corrisposti per lo sfruttamento degli stessi, distinti per soggetto percipiente o erogante;
 - **politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo;**
 - **advanced Price Arrangements (APA) e ruling** in materia i prezzi di trasferimento: sintetica descrizione di eventuali rapporti con le Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui opera il gruppo, articolati per Stato membro di riferimento.

Per quanto attiene alla **documentazione nazionale**, anche in questo caso il Provvedimento elenca un **contenuto minimo che contiene la descrizione generale della società** (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento), i **settori di attività**, la **struttura operativa**, le **strategie generali** perseguiti dall'impresa ed eventuali **mutamenti di strategia** rispetto al precedente periodo d'imposta, le **operazioni infragruppo**.

Nel paragrafo relativo alla descrizione delle **operazioni infragruppo** il contribuente deve avere cura di indicare sia i soggetti del gruppo tra i quali le operazioni sono poste in essere, sia eventuali simili o analoghe operazioni effettuate con soggetti indipendenti e procedere con l'analisi di comparabilità, **commentando quindi poi il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni.**

Oltre al **Masterfile** e alla *Documentazione nazionale*, il provvedimento include nella **“documentazione idonea”** due allegati:

- **Allegato 1:** diagramma di flusso delle operazioni (incluse quelle appartenenti alla gestione straordinaria);
- **Allegato 2:** copia dei contratti scritti regolanti le operazioni.

Al **provvedimento** è seguita una **circolare ministeriale**, la [**58/E/2010**](#) con oggetto “**Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento** di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter (ora co.6) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”.

Il più recente **D.M. 14.05.2018**, all'[articolo 8](#) prevede che “*Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono aggiornate, in linea con le migliori pratiche internazionali, le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento*”.

Alla data attuale **non è ancora stato pubblicato alcun provvedimento**; pertanto si fa ancora riferimento ai **documenti di prassi già citati**.