

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

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

di **Ennio Vial**



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 perseguite** 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**.