

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Una possibile chiave di lettura della integrativa da TP che scade il 31 dicembre 2020

di Ennio Vial

Master di specializzazione

LABORATORIO OPERATIVO SULLE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il provvedimento 23.11.2020 ha introdotto le nuove previsioni in tema di **penalty protection** ai fini del **transfer price**. Il **par. 6.1** stabilisce ora che se il contribuente presenta una **dichiarazione integrativa** da cui emerge un maggiore **imponibile**, a seguito della applicazione della **disciplina sul transfer price**, può **correggere** la documentazione a suo tempo firmata digitalmente con marca temporale. È prevista, al riguardo, la necessità di fornire una **apposita comunicazione all'Agenzia** (si rinvia, sul punto, al precedente contributo [**“Flag per la documentazione TP e dichiarazione integrativa nel nuovo provvedimento”**](#)).

Affrontiamo ora il **contenuto**, invero più oscuro, del **successivo par. 6.2** ove si legge che, in caso di presentazione della **dichiarazione integrativa** ai sensi del punto 6.1 effettuata entro il **31 dicembre 2020** e con esclusivo riguardo ai **periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di pubblicazione del provvedimento, non sono irrogate sanzioni né richiesti interassi moratori** nei casi in cui risulti applicabile l'[**articolo 10, comma 2, L. 212/2000**](#).

L'[**articolo 10, comma 2, L. 212/2000**](#) prevede che **“Non sono irrogate sanzioni né richiesti interassi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente consequenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”**.

Il **par. 6.2** prosegue, poi, prevedendo che lo stesso si applica ai periodi d'imposta per i quali, alla data di pubblicazione del provvedimento, **non sia decorso il termine di decadenza** per l'accertamento di cui all'[**articolo 43 D.P.R. 600/1973**](#) e non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche.

Cercando di voler dare un contenuto alla previsione, fissiamo quelli che possono essere i **punti**

fermi. Innanzitutto, si tratta di una **norma transitoria**, con scadenza imminente (**31 dicembre 2020**) e che riguarda le **annualità non ancora prescritte precedenti al 2020**.

Il **punto 6.2** si riferisce espressamente al caso della **presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi del punto 6.1**.

Si deve, quindi, trattare della **dichiarazione a sfavore del contribuente** da cui emerge un **maggior imponibile** sul tema del *transfer price*.

Il **punto 6.2**, per espressa previsione, non si riferisce alla **dichiarazione emendata per segnalare il possesso della documentazione** ma alla **dichiarazione** – ravvedimento per **emersione di un maggiore imponibile**.

Il caso, pertanto, potrebbe essere quello del contribuente che **rettifica**, ad esempio, in aumento il **valore del corrispettivo di una vendita** in quanto ritiene che tale maggiore valore rappresenti l'**effettivo prezzo di mercato**. Supponiamo che il **corrispettivo** di mercato di una vendita effettuata a **100** venga valutato dal contribuente successivamente **120**.

Ciò comporta un **maggior imponibile di 20**. In questo caso **non è chiesto di comunicare la rettifica della documentazione nazionale** in quanto:

- la stessa **non è stata firmata digitalmente** con marcatura temporale per cui non ha data certa;
- **non vi è nemmeno la casella utile** per segnalare il fatto all'Agenzia.

Ad ogni buon conto, il **par. 6.2** prevede che **solo fino al 31 dicembre 2020** non si applicano **sanzioni**, se si presenta una **dichiarazione integrativa a sfavore** per una rettifica da *transfer price*.

In sostanza, il contribuente pare godere di una **breve finestra temporale** per applicare il par. 6.1 in relazione alle **annualità anteriori al 2020**.

Ribadiamo che, analogamente al par. 6.1, si deve trattare di una **integrativa a sfavore**. A differenza tuttavia, del 6.1, il par. 6.2 può **escludere l'applicazione di sanzioni e interessi**.

Un ulteriore **profilo di incertezza** del par. 6.2 attiene però al fatto che questo non richiama in modo chiaro la **comunicazione dell'aggiornamento della documentazione da transfer price**.

Il riferimento al 6.1, infatti, potrebbe essere inteso come un semplice **ravvedimento operoso** in tema di *transfer price*, oppure, in alternativa, come un **ravvedimento operoso che si accompagna ad una rettifica della documentazione**.

Riteniamo, pur con le **incertezze** del caso, che la **seconda interpretazione** dovrebbe essere quella più **plausibile**.

Una **domanda** che a questo punto sorge spontanea può essere la seguente. Supponendo di voler effettuare il **ravvedimento**, ad esempio in relazione all'anno 2018, cosa sarebbe accaduto al contribuente che ha a suo tempo segnalato la presenza della documentazione nel rigo RS106, **in assenza del nuovo par. 6.2?**

Il contribuente avrebbe potuto **correggere la documentazione**, ristamparla e firmarla ora. Astrattamente egli potrebbe (magari con un certo imbarazzo) sostenere di averla **idoneamente predisposta all'epoca**, ma di aver **sbagliato la compilazione** della dichiarazione, avendo a suo tempo omesso di fare la variazione in aumento.

Tuttavia, non è sempre detto che la documentazione sia **rettificabile** senza che la cosa lasci traccia. Ad esempio, potrebbe accadere che **l'originario legale rappresentante** sia ora defunto oppure che abbia lasciato la società con rapporti non buoni per cui potrebbe **non prestarsi a firmare nuovamente il masterfile e la documentazione nazionale**.

Più semplicemente, potrebbe essere il caso della **società diligente** che non intende ritoccare la documentazione ora per allora. Inoltre, il contribuente avrebbe dovuto versare **sanzioni e interessi** a seguito di ravvedimento operoso.

Seguendo invece, le nuove **regole del 6.2, per i pochi giorni che mancano a fine anno 2020, le sanzioni non saranno applicabili**. Il **ravvedimento operoso** sarà sostanzialmente **gratuito**.

Analogamente al par. 6.1, la **penalty protection** dovrebbe essere **garantita**, anche in questa ipotesi di **integrazione della documentazione**.

A differenza del 6.1 tuttavia, nel **par. 6.2** non risultano applicabili le sanzioni qualora possa trova applicazione l'[articolo 10, comma 2, L. 212/2000](#).

Questo ultimo passaggio appare invero un po' **nebuloso**. Che senso ha prevedere nel provvedimento, al **punto 6.2**, la **disapplicazione delle sanzioni** se si verifica il comma 2 dell'articolo 10? Dove sta la **concessione**? Se trova applicazione l'[articolo 10, comma 2](#) le sanzioni **non si applicano a prescindere dal provvedimento**.

Forse l'unica interpretazione plausibile è quella secondo cui il **par. 6.2** rappresenta una ipotesi in cui trova applicazione l'**articolo 10, comma 2**.

In sostanza, il **Provvedimento 23.11.2020** rappresenterebbe quell'atto successivo cui il contribuente intende conformarsi, approfittando di estendere la **penalty protection**, anche in relazione alla **nuova documentazione predisposta a seguito di un ravvedimento operoso** a sfavore del contribuente in tema di *transfer price*, per annualità antecedenti al 2020.

Ci si deve infine chiedere **cosa può accadere** nel caso in cui il contribuente si **attivi a partire dal 01.01.2021 in relazione ad annualità antecedenti il 2020**.

In questo caso il **ravvedimento operoso** a sfavore è per forza di cose **possibile**, anche a prescindere dal punto 6.1, solo che **viene meno la franchigia da sanzioni** prevista dal par. 6.2.

Rimane da capire come il contribuente possa *correggere*, conservando la *penalty protection*, la **documentazione da transfer price**, atteso che la comunicazione della correzione **non è contemplata fino al Modello Redditi 2020 periodo d'imposta 2019**.

Il problema tuttavia, presenterà **limitati ambiti applicativi** atteso che la **documentazione non è firmata con marcatura temporale**.

Non possiamo non ribadire come la formulazione sia assolutamente **poco chiara**.