

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Bozza circolare TP: il dogma dell'idoneità del set documentale***

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

**VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI *TRANSFER PRICING*, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, il nostro **ordinamento giuridico** contiene **specifiche disposizioni** in materia di **prezzi di trasferimento** ex [articolo 110, comma 7, Tuir](#).

In merito, per espressa disposizione normativa: *"I **componenti del reddito** derivanti da operazioni con **società non residenti nel territorio dello Stato**, che direttamente o indirettamente **controllano l'impresa**, ne **sono controllate** o sono **controllate dalla stessa società che controlla l'impresa**, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti **indipendenti** operanti in **condizioni di libera concorrenza** e in **circostanze comparabili** se ne deriva un **aumento del reddito**. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una **diminuzione del reddito**, secondo le modalità e alle condizioni di cui **all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**".*

A livello internazionale, occorre fare riferimento alle indicazioni Ocse e, simmetricamente, alle **linee guida sui prezzi di trasferimento infragruppo** diramate nel **mele di luglio 2017** le quali, tra l'altro, hanno confermato che non esiste più una **rigida gerarchia tra i vari metodi**, ma occorre utilizzare il **metodo ritenuto più appropriato** alle **circostanze del caso** (c.d. M.A.M. "*Most Appropriate Method*").

Successivamente, con l'emanazione del **D.M. 14.05.2018** sono state adottate, anche a livello domestico, le **regole pratiche di applicazione delle disposizioni previste in materia di prezzi di trasferimento infragruppo**.

Ciò posto, sotto il **profilo meramente sanzionatorio**, occorre domandarci quali sono le **conseguenze amministrative** qualora l'Amministrazione finanziaria effettui rettifiche in **aumento del reddito**, nella particolare ipotesi di verifiche fiscali orientate al riscontro della congruità dei prezzi di trasferimento infragruppo.

Anzitutto, in caso di **recuperi a tassazione** di elementi positivi di reddito **sottratti a tassazione**,

operati ai sensi dell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#), dai quali derivi una **maggiore imposta o una differenza del credito spettante**, la predisposizione di un idoneo set documentale in materia TP consentirà di evitare l'applicazione della **sanzione amministrativa** prevista per la **dichiarazione infedele** ex [articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#) (dal 90% al 180% della maggiore imposta accertata).

In merito, giova ricordare che:

- l'[articolo 1, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#) prevede, in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'[articolo 110, comma 7, Tuir](#), da cui derivi una **maggiore imposta o una differenza del credito**, che la sanzione prevista per la **dichiarazione infedele non si applica** qualora, nel **corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria**, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la **documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati**;
- l'[articolo 2, comma 4-ter, D.Lgs. 471/1997](#) prevede che in caso di **rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento**, da cui derivi la **non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi attivi** che eccede il **valore normale** previste per l'esercizio della ritenuta di cui all'[articolo 25, comma 4, D.P.R. 600/1973](#), la sanzione stabilita per la **dichiarazione infedele dei sostituti d'imposta non si applica** qualora, nel **corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria**, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la **documentazione redatta in tema di prezzi di trasferimento** indicata nei **provvedimenti emessi dal Direttore dell'Agenzia delle entrate** idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Quindi, qualora il contribuente abbia **costruito un idoneo set documentale in ambito TP**, potrà usufruire di notevoli vantaggi, tra cui:

- **evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative e penali-tributarie** scaturenti dai rilievi formalizzati nel processo verbale di constatazione, derivanti dalle **rettifiche sui prezzi di trasferimento**;
- fornire ai verificatori un concreto **supporto informativo** che renderà più **agevole il contraddittorio Fisco contribuente e, simmetricamente, l'analisi riferita alle politiche TP attuate dal singolo Gruppo multinazionale**.

Con riferimento **all'idoneità del set documentale TP**, importanti chiarimenti sono rinvenibili nella **bozza di circolare** diramata dall'Agenzia delle entrate in data **20 settembre 2021**.

Il citato documento di prassi **fornisce specifici chiarimenti nel capitolo 11** rubricato **"Valutazione della documentazione idonea"**.

Sul punto, viene ricordato che **l'Agenzia delle entrate non è vincolata all'applicazione del**

**regime premiale in tema di sanzioni**, qualora la **documentazione esibita nel corso dell'attività di controllo**, pur rispettando la prevista **struttura formale**, **non presenta contenuti informativi completi o conformi alle disposizioni**.

Il concetto di "idoneità", introdotto dalla normativa di riferimento, **non va assunto su un piano meramente formale, bensì sostanziale**, nel senso di **un apprezzamento dell'idoneità della documentazione predisposta dal contribuente a fornire all'Amministrazione finanziaria dati ed elementi conoscitivi necessari per una completa e approfondita analisi dei prezzi di trasferimento praticati**.

La **valutazione di idoneità** effettuata da parte degli addetti al controllo dovrà **valorizzare i dati e gli elementi conoscitivi** attinenti, in particolare, **all'accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità** (compresa l'analisi funzionale), **indipendentemente 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**.

Di conseguenza, la **documentazione non può essere considerata idonea** quando, pur rispettando la prevista **struttura formale**, non contenga **le informazioni complete e conformi contenute nei vari provvedimenti direttoriali emanati nel tempo**, così come quando **le informazioni ivi contenute non corrispondano in tutto o in parte al vero**.

La bozza di circolare specifica, inoltre, che **le omissioni o le inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo e la correttezza degli esiti di detta analisi non pregiudicano l'applicazione della esimente sanzionatoria**.

Ovviamente, nel **corso della verifica fiscale**, gli organi di controllo **potranno richiedere la documentazione supplementare o integrativa nel corso dell'attività ispettiva** e la stessa **deve essere fornita entro sette giorni dalla richiesta o in un termine più ampio a seconda della complessità delle operazioni oggetto di analisi**.

Per completezza di trattazione si specifica che il **Provvedimento direttoriale n. 2020/360494 del 23.11.2020**, emanato in materia di prezzi di trasferimento:

- ha **aggiornato i requisiti in base ai quali la documentazione predisposta dal contribuente si considera idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza** delle condizioni e dei prezzi di trasferimento;
- ha **sostituito le linee guida precedentemente contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29.09.2010, n. 2010/137694**.