

SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

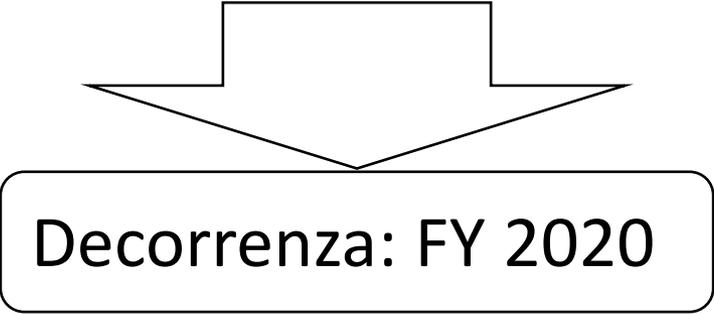
CICLO DI WEBINAR SUL TRANSFER PRICING

“Documentazione in materia di Transfer Pricing” – 21 aprile 2021

– *Master file e Country file* –
Avv. Federico Anderloni

FONTI NORMATIVE E REGOLAMENTARI DI RIFERIMENTO

- ✓ Art. 110, comma 7, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
- ✓ Artt. 1 (6) e 2 (4-ter) D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471
- ✓ Linee Guida OCSE 2017
- ✓ Decreto MEF 14 maggio 2018
- ✓ Provvedimento del Direttore AdE prot. n. 360494 del 23 novembre 2020 (sostituisce il precedente Provvedimento prot. n. 2010/137654)



Decorrenza: FY 2020

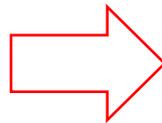
FOCUS SU PRINCIPALI NOVITÀ

- ✓ Estensione ambito soggettivo di applicazione (PMI; soppressione «*holding/sub-holding/impresa controllata*»)
- ✓ Estensione ambito oggettivo (maggiori informazioni da inserire all'interno della *TP documentation*)
- ✓ Introduzione selettività operazioni da comunicare
- ✓ Nuovi oneri formali (a rilevanza sostanziale: ad es., marca temporale)
- ✓ Idoneità rafforzata ai fini della *penalty protection*
- ✓ Onere della prova specifico a carico di AF
- ✓ Rettifica *TP documentation* in sede di dichiarazione integrativa «a sfavore»
- ✓ Nuovo regime per «servizi a basso valore aggiunto»

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE (*i.e.*, «*entità locale*» – Art. 1.1. (e) del Provvedimento)

- (i) società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato;
- (ii) altri soggetti residenti che conseguono reddito di impresa;
- (iii) stabili organizzazioni italiane di società non residenti.

NOVITA'



- Disciplina più restrittiva per PMI: ricavi o volume d'affari < 50M + **non controllano né sono controllate da un soggetto che non si qualifica come PMI.**
- Soppressione della distinzione «*holding/sub-holding/impresa controllata*»: **ogni impresa destinataria del Provvedimento deve presentare** – oltre al *Country file* – **il Master file (con riferimento all'intero Gruppo).**

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: 1) MASTER FILE (Articolo 2.2. del Provvedimento)

- ✓ Presentato da tutti i soggetti destinatari del Provvedimento
- ✓ Offre panoramica dell'intero Gruppo: no *Master file* per il solo «sotto-gruppo»
- ✓ Può essere «*presentato*» in lingua inglese (*rectius*, «*redatto*»? Cfr. art. 5, par. 5.1.1. del Provvedimento)
- ✓ Utilizzabilità del *Master file* predisposto dalla controllante non residente (e viceversa): sufficiente la conformità sostanziale alle indicazioni del Provvedimento
- ✓ Nuova struttura e, soprattutto, notevole ampliamento dei dati oggetto di rapporto
- ✓ Possibile presentazione di più *Master file*: il Gruppo realizza attività diverse regolate da specifiche *TP policies* (dubbia la presentabilità del solo *Master file* relativo al settore di attività in cui opera l'entità locale)

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: 1) MASTER FILE (Articolo 2.2. del Provvedimento)

| MASTER FILE | PRINCIPALI NOVITA' |
|-------------------------------------|--|
| 1. Struttura organizzativa | |
| 2. Attività svolte | <p>2.1. Principali fattori di generazione dei profitti (attività economicamente rilevanti del Gruppo)</p> <p>2.2. Flussi delle operazioni (catena produttiva/distributiva dei <u>primi 5 prodotti/servizi</u> in termini di fatturato e, nel caso, degli altri >5% fatturato)</p> <p>2.6. Operazioni di riorganizzazione aziendale</p> |
| 3. Beni immateriali | <p>INTERO CAPITOLO, MOLTO PIU' ANALITICO (non più solo elenco dei beni):</p> <p>3.1. Strategia del gruppo</p> <p>3.3. Accordi fra imprese del Gruppo (inclusi accordi su ripartizione costi e prestazione servizi R&S)</p> <p>3.4. Politiche di TP</p> <p>3.5. Operazioni rilevanti fra imprese del Gruppo</p> |
| 4. Attività finanziarie infragruppo | <p>NUOVO CAPITOLO</p> <p>4.1. Modalità di finanziamento (finanziatori esterni)</p> <p>4.2. Funzioni di finanziamento accentrate (finanziatori all'interno del Gruppo)</p> <p>4.3. Politiche TP</p> |
| 5. Rapporti finanziari del gruppo | <p>NUOVI ALLEGATI</p> <p>5.1. Bilancio consolidato</p> <p>5.2. APA e Ruling transfrontalieri anche extra-UE (descrizione oggetto, contenuto e periodo validità)</p> |

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: 2) COUNTRY FILE (Articolo 2.3. del Provvedimento)

- ✓ Presentato da tutti i soggetti destinatari del Provvedimento
- ✓ Offre panoramica della singola impresa residente
- ✓ Deve essere redatto in lingua italiana
- ✓ Nuova struttura e, soprattutto, notevole ampliamento dei dati oggetto di riporto

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: 2) COUNTRY FILE (Articolo 2.3. del Provvedimento)

| COUNTRY FILE | PRINCIPALI NOVITA' |
|-----------------------------|--|
| 1. Descrizione generale | |
| 2. Operazioni infragruppo | <p>2.1.1. Descrizione delle operazioni</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Pagamenti effettuati da/a consociate (b) Imprese associate coinvolte (c) Operazioni potenzialmente comparabili interne/esterne e relativi indicatori finanziari <p>2.1.2 Analisi di comparabilità</p> <p>2.1.3 Metodo adottato per la determinazione del <i>TP</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) <i>Ratio</i> scelta metodo (b) Criteri di applicazione del metodo <ul style="list-style-type: none"> ii. analisi pluriennale (motivare test operazione su base pluriennale) iii. rettifiche di comparabilità («<i>esaustiva</i>» descrizione e spiegazione <i>ratio</i>) <p>2.1.4. Risultati</p> <p>2.1.5. Assunzioni critiche nell'applicazione del metodo («<i>con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse</i>» - RILEVANTE IN PERIODO COVID)</p> |
| 3. Informazioni finanziarie | <p>NUOVO CAPITOLO</p> <p>3.1. Conti annuali entità locali</p> <p>3.2. Riconciliazione con il bilancio d'esercizio dei dati finanziari utilizzati per l'applicazione del metodo <i>TP</i> (dati segmentati)</p> <p>3.3. Dati finanziari dei <i>comparables</i> (e relative fonti)</p> |
| 4. Allegati | <p>4.2. APA e Ruling (di cui l'entità locale non è parte ma che sono collegati ad operazioni infragruppo)</p> |

SELETTIVITÀ OPERAZIONI DA COMUNICARE (Art. 5.3.7. del Provvedimento)

- ✓ Facoltà di documentare solamente una parte delle operazioni effettuate dall'impresa
- ✓ Viene così introdotta una valutazione in ordine alle soglie di rilevanza e di rischio delle operazioni: bilanciamento fra oneri e benefici
- ✓ *Penalty protection* trova applicazione per le sole operazioni riportate nella TP documentation

FIRMA ELETTRONICA CON MARCA TEMPORALE (Art. 5.1.2. del Provvedimento)

- ✓ *TP documentation* deve essere presentata in formato elettronico
- ✓ Necessaria **firma digitale con marca temporale**, da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi
- ✓ **Nuovo paradigma**: conferisce **certezza** in ordine (i) alla data di redazione nonché (ii) all'immodificabilità della *TP documentation* [**Eccezione**: dichiarazione integrativa]
- ✓ Apparente contrasto con maggior termine previsto per consegna *TP documentation* (i.e., 20 giorni, in luogo dei precedenti 10 – art. 5.2.1.): possibile esclusione marca temporale per documentazione su «SBVA» (art. 7 Provvedimento)
- ✓ **Rilevanza sostanziale**: assenza firma elettronica con marca temporale osta a penalty protection (art. 5.3.2. (a) – equiparazione ad assenza o incompletezza informazioni)
- ✓ Analogia con **Patent Box** (cfr. Provv. AdE prot. 658445/2019, par. 6.4: «*L'assenza della firma elettronica con marca temporale o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano, anche disgiuntamente, il recupero integrale dell'agevolazione Patent Box, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni*»)
- ✓ Onere non previsto da Linee Guida (per OCSE rileva solamente la tempestività del riscontro alle richieste dell'AF) né da Decreto 14 maggio 2018 (**sanzione impropria?**)

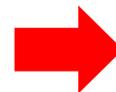
IDONEITÀ RAFFORZATA AI FINI DELLA *PENALTY PROTECTION* (Art. 5.3 del Provvedimento)

- ✓ *TP documentation idonea* «*in tutti i casi in cui*» contenga i dati necessari all'AF per effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati (*focus* su delineazione delle transazioni e analisi di comparabilità)
- ✓ «*[...]a prescindere 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*»

(a) Rispetto formale, ma **incompletezza o non conformità** sostanziale (inclusa marca temporale)



ECCEZIONI



(b) Informazioni **non veritiere**

- ✓ **Esimente:** omissioni o inesattezze comunque inidonee a compromettere analisi da parte di AF non assumono alcun rilievo
- ✓ **Onere probatorio aggravato per AF:** giudizio di inidoneità deve essere specificatamente motivato
- ✓ Ufficio competente mantiene sempre valutazione critica in ordine a giudizio negativo dei verificatori

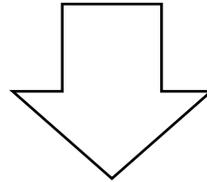
RETTIFICA *TP documentation* IN SEDE DI DICHIARAZIONE INTEGRATIVA «A SFAVORE» (art. 6 del Provvedimento)

- ✓ Possesso *TP documentation* viene comunicato in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi (opzione): Marca temporale - Immodificabilità
- ✓ **Dichiarazione integrativa «a sfavore»** (correzione errori relativi a TP): facoltà modifica *TP documentation*
- ✓ **Dichiarazione integrativa «a favore»** (comunicazione possesso TP documentation): esclusa, necessaria indicazione nell'originaria dichiarazione. Tuttavia...
- ✓ ... *Patent Box*: possibile **applicazione remissione *in bonis*** ex art. 2(1) D.L. n. 16/2012 («*La fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche [...]laddove il contribuente: [...]b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile*»)
- ✓ **Dichiarazione integrativa «a favore»** (minor debito o maggior credito): sembra possibile modificare *TP documentation*

NUOVO REGIME PER «SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO»

- ✓ «SBVA»:
 - (i) servizi di supporto al Gruppo;
 - (ii) estranei all'attività principale della società che li presta;
 - (iii) non richiedono l'uso di beni immateriali di particolare valore;
 - (iv) non comportano rischi significativi
- ✓ Categoria **ampia**: servizi di contabilità, monitoraggio, revisione, informativi di supporto, comunicazione, gestione crediti e debiti, legali, risorse umane, etc. (cfr. Linee Guida 2017, Cap. VII, par. D.1, 7.49)
- ✓ **Esclusi** servizi resi verso soggetti indipendenti. Esclusi anche i servizi di ricerca e sviluppo nonché quelli relativi alle attività di lavorazione e produzione; l'attività di acquisto di materie prime o di altri beni utilizzati nel processo di lavorazione o produzione; l'attività di vendita, marketing e distribuzione; le transazioni finanziarie; l'estrazione, esplorazione o trasformazione di risorse naturali; l'assicurazione e la riassicurazione (cfr. Linee Guida 2017, Cap. VII, par. D.1, 7.47)
- ✓ Regime speciale di determinazione del *transfer price*: **5% mark-up** sul totale aggregato dei costi diretti e indiretti
- ✓ Previsto **specifico set documentale**: [A] Descrizione SBVA (per categorie; identità beneficiari; ragioni per trattamento come SBVA; *ratio* scelta fornitura infragruppo; benefici ottenuti o attesi); [B] Contratti di fornitura; [C] Valorizzazione SBVA (costi aggregati); [D] Calcoli
- ✓ Dubbio in ordine a necessità firma digitale con marca temporale

Country file – 2.1.5.: Assunzioni critiche nell'applicazione del metodo («con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse»)



- ✓ OECD «Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic»:
 - I. **analisi di comparabilità** [ad es., OECD suggerisce di analizzare separatamente i diversi periodi (in funzione dei rischi da pandemia) oppure, in alternativa, di analizzare congiuntamente più annualità (così da mitigare impatto crisi). Prevista analisi *ex post*, per reperire dati non disponibili. Possibile applicazione congiunta di più metodi TP e selezione di *comparables* in perdita];
 - II. **allocazione di perdite e costi connessi** [valutazione impatto rischio pandemico su altri rischi già allocati. Esclusa riallocazione rischi preesistenti, in assenza di integrale riorganizzazione *pro futuro* del modello di *business*];
 - III. **programmi di assistenza statale**;
 - IV. **impatti sugli APA.**

CONTATTI

ROMA

Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO

Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010