Position Paper

Riflessioni e proposte alla disciplina degli oneri documentali sui prezzi di trasferimento

Coordinatori

Giorgio Bigoni (Componente Comitato Scientifico Centro Studi ODCEC Milano)

Guido Marzorati (Direttore settore diritto d'impresa e fisco Assolombarda)

Alessandro Savorana (Presidente Comitato Scientifico Centro Studi ODCEC Milano)

Gruppo di Lavoro

- Diego Avolio – Partner Studio Santacroce & Partners
- Massimo Bellini – Partner EY
- Giorgio Bigoni (Centro Studi ODCEC Milano)
- Giusy Bochicchio – Partner EY
- Guido Marzorati (Assolombarda)
- Domenico Miscioscia (Assolombarda)
- Francesca Moretti – Associate Studio Santacroce & Partners
- Marco Piazza – (Centro Studi ODCEC Milano)
- Mauro Raffaelli – Senior Manager EY
- Alessandro Savorana (Centro Studi ODCEC Milano)
- Giulio Tombesi – (Senior associate - Tremonti Romagnoli Piccardi e Associati, ricercatore Centro Studi ODCEC Milano)

Milano, 29 settembre 2022

Indice

Premessa

Sezione 1: Le semplificazioni agli oneri documentali

1. Marca temporale e completezza della documentazione

2. Esimente sanzionatoria per singola transazione

3. Transazioni tra casa madre italiana e branch estera con credito di imposta

4. Posizionamento nell'intervallo libera concorrenza

5. Documentazione per i servizi a basso valore aggiunto

6. Operazioni marginali

7. Masterfile e marca temporale

Sezione 2: Ulteriori chiarimenti sugli oneri documentali

1. "Secondary adjustments" e sanzioni per omessa applicazione di ritenute – Estensione della "penalty protection"

2. Riduzione delle sanzioni alla metà del minimo (art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 472/1997)

3. Dichiarazione integrativa e termini di accertamento.

4. Documentazione servizi a basso valore aggiunto e deducibilità del costo

Premessa

Il *transfer pricing* è una materia che si è sviluppata molto velocemente nel corso degli ultimi anni, anche sotto la spinta del progetto "Base Erosion and Profit Shifiting" ("BEPS", Actions 8-10). Oggi è una tecnica particolarmente difficile, di fatto specialistica, che impone agli operatori economici adempimenti di compliance complessi tesi a misurare e sostenere adeguatamente i prezzi delle transazioni, da giustificare attraverso la predisposizione di adeguati oneri documentali, su cui verte l'oggetto del presente Position Paper.

La disciplina degli oneri documentali sui prezzi di trasferimento, introdotta in Italia nel 2010, è stata profondamente rivista con l'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 prot. n. 2020/360494 (di seguito il "Provvedimento"), cui hanno fatto seguito i chiarimenti forniti dalla circolare 15/e del 2021 (di seguito "la Circolare") e, da ultimo, con la circolare 16/e del 2022.

Si tratta di uno strumento di compliance molto importante a cui nel corso degli anni hanno fatto ricorso sempre più numerose imprese. Le modifiche introdotte dal Provvedimento rispondono all'esigenza di allineare la nostra normativa agli standard internazionali, ivi incluse, in particolare, le risultanze del progetto BEPS dell'Ocse-G20 che hanno apportato, attraverso il rapporto sulle azioni BEPS 8-10, importanti cambiamenti alle linee guida Ocse in materia di prezzi di trasferimento (nel seguito "le Linee Guida Ocse").

Non vi sono dubbi sull'utilità e sui vantaggi per contribuenti ed Amministrazioni Finanziarie che derivano dall'adozione di un set documentale allineato agli standard Ocse. Per i contribuenti ciò consente di semplificare i processi ed efficientare gli oneri connessi alla predisposizione delle analisi a supporto dei prezzi di trasferimento, seguendo un unico modello che può essere utilizzato per vari paesi. Per le Amministrazioni Fiscali questo approccio consente di ottenere informazioni in linea con schemi condivisi a livello internazionale e strutturati in modo da fornire agli organi di controllo le informazioni più rilevanti ai fini dello svolgimento di accurate attività di analisi del rischio e di verifica.

Sono quindi sicuramente condivisibili la ratio ispiratrice e l'impostazione generale delle modifiche introdotte nel 2020 alla normativa in esame. Tuttavia, vi sono alcuni aspetti collegati all'implementazione nel nostro paese delle indicazioni fornite dall'Ocse che potrebbero rendere difficoltosa la predisposizione della documentazione per numerosi contribuenti e, in alcune situazioni, rappresentare addirittura un deterrente all'adesione al regime degli oneri documentali, anche per coloro che avevano scelto di aderirvi già in passato.

Si tratta, in estrema sintesi, di alcuni aspetti legati alla mole di informazioni richieste, che potrebbero essere non recuperabili entro le strette tempistiche che sono state introdotte con l'obbligo di apporre la marca temporale sull'intero set documentale. Al riguardo la nostra normativa sembrerebbe aver introdotto un livello di dettaglio di dati ed informazioni da inserire nei documenti che appaiono per certi versi più onerosi di quanto indicato dall'Ocse stessa. Le Linee Guida suggeriscono infatti in più parti alle Amministrazioni Finanziarie di strutturare le proprie normative in modo da non comportare oneri eccessivi per i contribuenti e far sì che i documenti si focalizzino sulle tematiche e le transazioni più rilevanti (si vedano ad esempio i paragrafi 5.9, 5.28 e 5.32 delle Linee Guida).

Nella sezione 1 di questo documento evidenziamo alcuni aspetti che potrebbero essere oggetto di opportuna riflessione da parte della nostra Amministrazione. Si tratta di spunti interpretativi che non modificherebbero in maniera sostanziale l'impianto normativo introdotto con il Provvedimento, ma al tempo stesso renderebbero la predisposizione della documentazione molto più semplice, incentivando ulteriormente il ricorso a questo strumento di compliance nell'ottica di un rapporto fisco-contribuente sempre più orientato ad un atteggiamento cooperativo e trasparente. In merito va anche ricordato che una (relativa) semplificazione del set documentale, come proposto in alcuni dei paragrafi successivi, non precluderebbe in alcun modo la possibilità dell'Amministrazione di ottenere ulteriori informazioni, in quanto il Provvedimento prevede una ampia facoltà dei verificatori di richiedere ulteriori dati in sede di verifica, beninteso senza vanificare l'indirizzo di non rendere particolarmente complesso e oneroso l'adempimento da parte del contribuente. In definitiva dovrebbe sempre prevalere un principio di sostanza e non di forma, come sostenuto in varie occasioni anche dalla Giurisprudenza[1].

In aggiunta, sempre in tema di oneri documentali, nella sezione 2 ci soffermiamo su alcuni aspetti controversi che meriterebbero dei chiarimenti definitivi da parte dell'Amministrazione, in linea con il percorso già intrapreso dall'Agenzia delle Entrate con l'emanazione della circolare 16/e del 2022, al fine di ottenere una maggiore certezza del diritto nella disciplina del transfer pricing.

****

[1] Secondo la Cassazione "[…] nella disciplina dell'imposta di registro – ma il discorso può riferirsi alla fiscalità nella sua interezza, e nei suoi risvolti tanto nazionali quanto sovranazionali – quello di prevalenza della sostanza sulla forma è principio imprescindibile ed anche storicamente radicato" (cfr. Cass. ordinanza di rimessione 23 settembre 2019, n. 23549). Sempre a titolo di esempio, in tema di oneri documentali, si vedano la Commissione Tributaria Provinciale di Milano 1024/20/2022 che si era pronunciata a favore del riconoscimento dell'esimente sanzionatoria anche nel caso in cui la consegna della documentazione era avvenuta oltre i 10 giorni previsti dal precedente provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sugli oneri documentali (Prot. 2010/137654 del 29 settembre 2010) e la Commissione Tributaria Provinciale di Varese 74/3/18 che aveva riconosciuto la penalty protection ad un contribuente che "per mero errore formale" non aveva indicato nel modello dichiarativo il possesso della documentazione (citata anche nel seguito di questo documento).

Sezione 1: Le semplificazioni agli oneri documentali

1. Marca temporale e completezza della documentazione

Secondo il paragrafo 8.1. della Circolare la marca temporale risponde all'esigenza di conferire data certa ai documenti posti a base della determinazione dei componenti di reddito soggetti alla normativa sui prezzi di trasferimento. Seppure il principio sia allineato ai dettami dell'Ocse, l'applicazione pratica richiesta dal Provvedimento comporta delle complessità operative non di poco conto in quanto la marca temporale deve essere apposta su Masterfile e Documentazione Nazionale che devono presentare "*nel complesso contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel Provvedimento*", come espressamente previsto anche dalla Circolare al paragrafo 8.3. In pratica, non solo la mole di informazioni richiesta è considerevolmente aumentata rispetto al passato, ma tali informazioni dovranno essere raccolte e completate entro i termini della dichiarazione dei redditi, in quanto la tardiva apposizione della marca temporale "*equivale ad assenza della stessa*".

Questo approccio formalistico sembra essere in parte bilanciato dal paragrafo 11 della Circolare in cui si afferma che il concetto di idoneità "*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*". Si precisa al riguardo che devono essere valorizzati i dati e gli elementi conoscitivi attinenti, in particolare, all'accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità compresa l'analisi funzionale. Si tratta di considerazioni condivisibili, che però lasciano un dubbio su come tali disposizioni si coordinino con gli altri passaggi sopramenzionati del Provvedimento e della Circolare secondo cui la documentazione debba essere completa e i rigidi schemi del provvedimento debbano essere rispettati in toto, salvo casi particolari. Non è quindi chiaro fino a che punto le (numerosissime) informazioni richieste nei vari capitoli e sotto capitoli siano tutte necessarie ed ugualmente importanti ai fini dell'esimente sanzionatoria.

A nostro avviso andrebbe enfatizzato il requisito di idoneità sostanziale, già presente al paragrafo 11 della Circolare, seguendo ad esempio un approccio analogo a quello adottato negli Stati Uniti ed in altri paesi anglosassoni, che richiedono che la documentazione sia sostanzialmente completa entro i termini di predisposizione della dichiarazione dei redditi. Secondo la normativa di questi paesi la documentazione si considera sostanzialmente completa quando contiene tutte le analisi necessarie (essenziali) ai fini della dimostrazione della congruità delle operazioni intercompany, senza necessariamente richiedere che i documenti contengano tutte

le informazioni di dettaglio.

Analogamente a questi paesi la nostra Amministrazione potrebbe prevedere la necessità della marca temporale solo per i capitoli della Documentazione Nazionale che sono essenziali al fine di provare la conformità dei prezzi di trasferimento con il principio di libera concorrenza. Per garantire certezza ai contribuenti sarebbe opportuno che l'Amministrazione specificasse quali capitoli e/o paragrafi devono essere considerati essenziali. Potrebbe ad esempio trattarsi dei capitoli riguardanti l'accurata delineazione delle transazioni e l'analisi di comparabilità compresa l'analisi funzionale, ovvero la sezione 2 della Documentazione Nazionale. Per gli altri capitoli, oltre che per il masterfile, invece si potrebbe richiedere che la documentazione sia completa nel momento in cui è richiesta dall'Amministrazione, senza necessità della marca temporale.

Ciò sarebbe in linea con la ratio della marca temporale stessa, in quanto dimostrerebbe che le analisi sono state completate prima di predisporre la dichiarazione, e consentirebbe ai contribuenti di raccogliere e predisporre al meglio tutte le altre informazioni. Del resto, avere una documentazione più accurata e precisa dovrebbe essere nell'interesse dei verificatori stessi in quanto evidentemente potrebbe facilitare le attività di controllo. In aggiunta va considerato che molte delle informazioni "non essenziali", cioè non incluse nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale, sono informazioni riferite al precedente esercizio e non possono essere più modificate a prescindere dalla marca temporale. Bilanci, riporti funzionali e gerarchici, accordi etc. sono dati già cristallizzati alla fine dell'esercizio precedente per cui non si vede la necessità di apporvi una marca temporale undici mesi dopo.

2. Esimente sanzionatoria per singola transazione

La Circolare al capitolo 11 prevede che qualora sia riscontrato che le informazioni non complete e conformi alle disposizioni del Provvedimento o non veritiere siano relative esclusivamente a una o più delle operazioni descritte e analizzate nei paragrafi del capitolo 2 della Documentazione Nazionale, il giudizio di inidoneità riguarderà esclusivamente tali operazioni, senza pregiudicare la disapplicazione delle sanzioni con riferimento alle altre operazioni descritte e analizzate nei relativi paragrafi del capitolo 2 della Documentazione Nazionale.

In altri termini, a differenza del precedente regime di oneri documentali secondo cui la documentazione sembrava costituire un unicum che era soggetto ad un giudizio complessivo di idoneità con conseguente riconoscimento o disconoscimento dell'esimente per tutto il set documentale e le transazioni in esso analizzate, con il "nuovo" regime è previsto che il giudizio dei verificatori ed il riconoscimento dell'esimente sanzionatoria siano

fatti separatamente per ciascuna operazione descritta ed analizzata nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale.

Si tratta di una condivisibile ed importante apertura che consente di evitare che un eventuale giudizio di non-idoneità riferito ad una determinata operazione impatti sul riconoscimento dell'esimente sanzionatoria per altre transazioni per cui il contribuente ha fornito tutte le informazioni e svolto tutte le analisi richieste dal Provvedimento.

Coerentemente, come previsto al punto 5.3.7 del Provvedimento, il contribuente ha la facoltà di decidere quali transazioni documentare ai fini dell'ottenimento della penalty protection. Andrebbe tuttavia considerato che, specialmente per le transazioni realizzate con numerose controparti, la ricostruzione e la raccolta di tutte le informazioni richieste dal Provvedimento per ciascuna di queste potrebbe essere estremamente complessa e onerosa, in particolar modo per le società italiane che sono parte di gruppi con casa madre estera.

Si pensi ad esempio ad una società italiana che appartiene ad un gruppo estero e che si occupa della produzione e vendita di prodotti a consociate estere per la successiva commercializzazione nei rispettivi mercati di competenza. Si supponga inoltre che il metodo adottato per determinare i prezzi di trasferimento di questa transazione sia il metodo del margine netto della transazione (TNMM) che analizza i risultati operativi ottenuti dalle controparti estere, per cui in base al punto 3.2 del Provvedimento la Documentazione Nazionale dovrebbe essere necessariamente corredata (pena il disconoscimento dell'esimente sanzionatoria), dei prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di TP possano essere riconciliati con il bilancio di tutte le controparti.

La società italiana potrebbe però non avere a disposizione i dati di tutte le controparti. Si potrebbe argomentare che qualora le operazioni per cui non sono disponibili i dati siano di importo non rilevante (es. piccole vendite di beni nell'esempio proposto), sia comunque applicabile il punto 5.3.4 del Provvedimento secondo cui le "*omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non costituiscono causa ostativa all'applicazione dell'articolo*". Tuttavia, qualora le informazioni riguardino alcune operazioni significative (es. vendite significative di beni nell'esempio proposto), sembrerebbe esservi il rischio che l'esimente sanzionatoria possa essere disconosciuta per l'intera transazione anche qualora le altre operazioni (es. le cessioni di beni alle altre consociate), riportino correttamente tutti i dati richiesti dal Provvedimento.

Se così fosse si tratterebbe di un approccio penalizzante che potrebbe indurre i contribuenti a non predisporre gli oneri documentali e/o decidere di non analizzare talune transazioni in assenza anche di una parte contenuta delle informazioni richieste dal Provvedimento. Riteniamo che, in linea con l'approccio modulare già adottato dalla Circolare, la valutazione dell'idoneità potrebbe essere fatto per ciascuna operazione anche all'interno della medesima transazione descritta al capitolo 2 della Documentazione Nazionale.

Riprendendo l'esempio di cui sopra, il contribuente dovrebbe poter decidere all'interno della transazione "vendite di beni a consociate" di poter documentare ed optare per l'esimente sanzionatoria anche per una parte delle vendite effettuate a consociate estere. Chiaramente qualora la documentazione sia considerata idonea per le vendite che il contribuente ha deciso di documentare, la disapplicazione delle sanzioni sarebbe limitata solo a queste operazioni mentre non potrebbe operare per le altre operazioni di vendite di beni che il contribuente non ha documentato.

In questo modo i contribuenti sarebbero facilitati nella predisposizione della documentazione idonea, il che come già evidenziato in premessa contribuirebbe a favorire un sempre maggiore utilizzo di questo strumento di compliance, con evidenti benefici anche per l'attività accertativa dell'Amministrazione che potrebbe basarsi sulle analisi predisposte dal contribuente, ferma restando la non applicabilità dell'esimente sanzionatoria per quanto non coperto dal set documentale.

Nel merito sarebbe auspicabile una conferma espressa da parte dell'Amministrazione.

3. Transazioni tra casa madre italiana e branch estera con credito di imposta

Uno degli aspetti mai chiariti dalla disciplina che ha introdotto nel 2010 il regime di penalty protection, e che sembrava invece essere stato finalmente affrontato, in senso positivo, dal provvedimento del 2020, concerne l'inclusione nella documentazione di Transfer Pricing delle transazioni attuate dalla società italiane con le proprie stabili organizzazioni estere[2].

[2] Al riguardo si ricorda che il Provvedimento n. 2017/165138, riguardante il regime di branch exemption prevedeva al punto 7.7. in relazione al previgente regime di oneri documentali che: "Con riferimento alle stabili organizzazioni esenti, la casa madre o le altre società del gruppo residenti in Italia che intendono rispettare le disposizioni dell'articolo 26 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, osservano gli oneri documentali previsti dai paragrafi 3, 4 e 5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010, a seconda che esse siano rispettivamente società holding, società sub-holding o imprese controllate appartenenti ad un gruppo multinazionale. Se il gruppo si compone solo della casa madre e delle sue stabili organizzazioni, la documentazione è rappresentata dal solo documento". denominato "Documentazione Nazionale"

Mentre infatti il provvedimento del 2010 nulla diceva al riguardo, il paragrafo 3.2 del Provvedimento sembrava aver previsto una loro inclusione, statuendo che "*per le società residenti nel territorio dello Stato con stabili organizzazioni all'estero si applicano, in quanto compatibili, i punti 2.2 e 2.3.*".

In senso analogo, peraltro, si era anche espressa la versione della bozza di Circolare interessata dalla procedura di consultazione pubblica, prevedendo che la normativa sulla penalty protection trovasse applicazione con riguardo alle stabili organizzazioni "*sia in regime ordinario sia in regime di branch exemption*".

Ebbene, con la pubblicazione della versione definitiva della Circolare il riferimento al regime ordinario è venuto meno. Tale impostazione non risulta condivisibile, oltre a non essere in linea con il dettato testuale dal Provvedimento.

Invero, sebbene questa possa sembrare, prima facie, una semplificazione per il contribuente, non essendo questo tenuto a monitorare le transazioni registrate con le proprie stabili organizzazioni, l'impossibilità di includere queste transazioni non consentirebbe al contribuente di beneficiare del regime di protezione dalle sanzioni eventualmente dovute laddove dovesse essere accertata una non corretta quantificazione del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero dalla stabile organizzazione ai sensi dell'art. 165 del TUIR.

Del resto, stante il principio di inclusione del reddito della stabile organizzazione estera nel reddito imponibile generato della casa madre italiana, e, dunque, la sostanziale irrilevanza della disciplina del transfer pricing da un punto di vista italiano ai fini della corretta determinazione della nostra base imponibile, l'unica implicazione pratica di una non corretta determinazione dei prezzi infragruppo tra casa madre e stabile organizzazione in regime "ordinario" (e non dunque di branch exemption) concerne la determinazione del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero.

Il credito d'imposta viene, infatti, determinato avendo riguardo all'ammontare del reddito estero assoggettato a tassazione in Italia. Esercizio quantitativo, quest'ultimo, che, del tutto evidentemente, si basa proprio sul principio di libera concorrenza, dovendo questo essere applicato, ad esempio, per determinare la corretta remunerazione dei cd. "internal dealings", ossia delle transazioni poste in essere tra casa madre e stabile organizzazione.

Ebbene l'impossibilità di applicare un meccanismo di penalty protection in un ambito assolutamente affine ed integrato a quello dell'art. 110, comma 7, ossia l'articolo 165, TUIR, configura un'ingiusta limitazione incompatibile con la "ratio" del regime premiale di disapplicazione delle sanzioni.

Al riguardo si propone di rivedere l'interpretazione della Circolare al fine di estendere l'applicazione del regime di penalty protection anche al credito d'imposta per le imposte assolte all'estero laddove la non corretta quantificazione del credito d'imposta origini da un'errata applicazione del principio di libera concorrenza, nell'assunto che il contribuente proceda con il monitoraggio di dette transazioni nella propria TP documentation.

In altri termini, la citata disapplicazione delle sanzioni in caso di contestazione circa l'errata ripartizione dei profitti tra la casa madre e la propria stabile organizzazione deve ben essere consentita ancorché la contestazione in questione poggi prioritariamente sull'asserita violazione delle disposizioni in materia di "foreign tax credit".

Qualora invece si ritenesse che l'articolo 110, comma 7, del Tuir non fosse applicabile alle operazioni con stabile organizzazione con credito d'imposta, essendo lo stesso applicabile solo alle operazioni con "*società non residenti*" come letteralmente previsto dalla norma in esame, tale aspetto andrebbe definitivamente chiarito[3].

4. Posizionamento nell'intervallo libera concorrenza

La Circolare chiarisce che "*qualora il contribuente utilizzi strumenti statistici finalizzati a minimizzare errori derivanti da difetti di comparabilità non eliminabili o altresì rettificabili, occorre illustrare le ragioni della scelta di detti strumenti con particolare riferimento al posizionamento più appropriato all'interno del predetto intervallo*".

Da ciò sembrerebbe dunque emergere che, in taluni casi, per l'Agenzia delle Entrate il contribuente è tenuto a motivare il posizionamento all'interno dell'intervallo citato.

Questa posizione risulta essere in contrasto con quanto statuito dall'art. 6 del Decreto Ministeriale 10 gennaio 2018, il quale prevede una piena conformità dell'intero intervallo di valori individuato, oltre che con il consolidato orientamento dell'OCSE

Invero, stante che è la stessa norma di riferimento a precisare che "*un'operazione controllata … si consider[a] realizzat[a] in conformità al principio di libera concorrenza, qualora il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo*", non si comprende il motivo per il quale il contribuente debba essere obbligato a motivare il posizionamento più appropriato all'interno di detto intervallo, in quanto tale chiarimento da fornire risulterebbe del tutto superfluo e tautologico stante che, come detto, qualsiasi posizionamento all'interno dell'intervallo risulta essere conforme al principio di libera concorrenza.

Principio, quest'ultimo, che è stato peraltro affrontato e confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella recente Circolare del 24 maggio 2022 n. 16/e. Pertanto, sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate chiarisca in via definitiva che l'obbligo motivazionale risulta superato alla luce dei chiarimenti forniti dalla citata circolare 16/e.

5. Documentazione per i servizi a basso valore aggiunto

I servizi a basso valore aggiunto erano già stati disciplinati dall'art. 7 del DM del 14 maggio 2018, il quale ha introdotto un approccio semplificato di valorizzazione, consentendo la facoltà di applicare il metodo del *cost plus* 5% senza necessità di svolgere apposite analisi di *benchmark,* previa predisposizione di apposita documentazione.

Sono considerati servizi a basso valore aggiunto quelli che hanno natura di supporto, non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale, non richiedono l'uso di beni immateriali unici e di valore e al tempo stesso non contribuiscono alla creazione degli stessi, non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte del fornitore del servizio, né generano in capo al medesimo l'insorgere di un tale rischio.

Le Linee Guida Ocse al punto 7.49 forniscono una serie di esempi di servizi a basso valore aggiunto, includendo fra gli altri i servizi di natura amministrativa (es. *audit*, contabilità, gestione della fatturazione, credit control etc.), servizi in ambito risorse umane (selezione del personale, formazione, gestione delle procedure riguardanti il personale etc.), *information technology*, *public relations*, servizi legali e fiscali etc., resi ad altre società del gruppo.

[3] A nostro avviso tale interpretazione letterale non sarebbe allineata con quanto previsto dalle Linee Guida Ocse ed in ogni caso sarebbe non coerente con l'approccio adottato con le stabili organizzazioni in regime di esenzione.

La documentazione richiesta per beneficiare dell'approccio semplificato nella valorizzazione dei servizi a basso valore aggiunto è descritta al punto 7 del Provvedimento e si compone di quattro sezioni, il cui contenuto è in linea con quanto previsto nelle Linee Guida Ocse, e nello specifico:

- Descrizione dei servizi infragruppo: si devono descrivere le categorie di servizi precisando, per ciascuna di esse i beneficiari, le ragioni per cui i servizi sono considerati a basso valore aggiunto, le ragioni alla base della fornitura degli stessi, i benefici ottenuti o attesi, i criteri di ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri riflettono i benefici ricevuti. Inoltre, si deve fornire una conferma del margine di profitto applicato
- Contratti di fornitura dei servizi: si devono riportare i relativi contratti scritti. Tali contratti o accordi scritti possono anche consistere in documenti contestuali, relativi al periodo in esame, che identifichino e descrivano le parti coinvolte, la natura dei servizi e i termini contrattuali in base ai quali tali servizi sono forniti
- Valorizzazione delle operazioni: si devono documentare e illustrare i calcoli riguardanti la determinazione dell'aggregato di costi diretti e indiretti sostenuti per ciascuna categoria di servizio e del margine di profitto applicato, inclusi i costi relativi a servizi forniti a un solo membro del gruppo
- Calcoli: si devono riportare anche tramite l'utilizzo di appositi fogli di lavoro, i calcoli che dimostrano l'applicazione dei criteri di ripartizione indicati nella prima sezione.

Sembra però esservi una differenza sostanziale rispetto a quanto previsto dall'Ocse, in quanto mentre le Linee Guida contemplano le quattro sezioni sui servizi a basso valore aggiunto come un documento autonomo e semplificato (non a caso inserito in un capitolo diverso dal capitolo V sulla documentazione), la Circolare sostituisce semplicemente il contenuto del paragrafo 2 della Documentazione Nazionale lasciando invariate, e pertanto necessarie, le altre parti del documento e il Masterfile.

Nello specifico, si tratterebbe di una documentazione con un contenuto differente e senza *benchmark*, che rimane comunque soggetta ai requisiti formali previsti dal Provvedimento (inclusi lingua e marca temporale) facendo venir meno la *ratio* della semplificazione.

Pertanto, conformemente a quanto già previsto dalle Linee Guida Ocse, sarebbe auspicabile mantenere la documentazione prevista per i servizi a basso valore aggiunto come un documento separato ed autonomo rispetto alla Documentazione Nazionale ed al Masterfile. Si tratterebbe in sostanza di un terzo documento che il contribuente potrebbe predisporre in via facoltativa, qualora opti per il regime semplificato, e che sarebbe oggetto di separata valutazione ai fini del riconoscimento dell'esimente sanzionatoria. Ad esempio, qualora il

contribuente volesse predisporre gli oneri documentali solo per i servizi a basso valore aggiunto potrebbe decidere di predisporre la documentazione semplificata, senza quindi necessità della Documentazione Nazionale e del Masterfile.

6. Operazioni marginali

Secondo la Circolare sono considerate marginali quelle operazioni il cui ammontare risulti essere non superiore al 5% della somma tra componenti positivi e negativi di reddito così come indicati nel prospetto dichiarativo denominato "Prezzi di trasferimento" al quadro RS 106. La Circolare precisa che è facoltà del contribuente "*descrivere*" anche le operazioni marginali. Qualora però il contribuente non si avvalga di tale facoltà, l'eventuale rettifica di operazioni marginali non beneficia di esimente sanzionatoria, ancorché tale circostanza di per sé non è atta ad inficiare l'eventuale giudizio di idoneità formulato dagli organi di controllo in relazione alla documentazione nel suo complesso (i.e. relativa alle operazioni non marginali ivi descritte).

Si fa notare che il termine "*descrivere*" non è definito nella Circolare per cui, in assenza di ulteriori specifiche, la soluzione più plausibile e conservativa sarebbe quella di interpretarlo come sinonimo di "*analizzare*", il che richiederebbe lo svolgimento di analisi funzionale e analisi di comparabilità, etc. anche per le operazioni marginali. In sintesi, sembrerebbe che il contribuente possa decidere di analizzare le transazioni marginali alla stregua di tutte le altre; tuttavia, qualora decida di non farlo non beneficerà dell'esimente sanzionatoria per queste transazioni ancorché ciò non impatti sul giudizio di idoneità della documentazione nel suo complesso.

Se tale interpretazione è corretta, perderebbe di significato la distinzione tra una operazione marginale ed una non marginale. Anche per le operazioni non marginali, come già menzionato al paragrafo 2A, vige il principio di "separata valutazione" dell'idoneità della singola transazione che non inficia sulla valutazione delle altre transazioni. Pertanto, la transazione marginale diventerebbe una transazione al pari di tutte le altre, di importo più contenuto, per cui non vi è alcun tipo di semplificazione ai fini dell'ottenimento dell'esimente sanzionatoria.

Si noti che come già menzionato le Linee Guida Ocse al paragrafo 5.32 prevedono che "*Not all transactions that occur between associated enterprises are sufficiently material to require full documentation in the local file. Tax administrations have an interest in seeing the most important information while at the same time they also have an interest in seeing that MNEs are not so overwhelmed with compliance demands that they fail to consider and document the most important items*" e che il contenuto informativo della documentazione dovrebbe essere "*reasonable and focused on material transactions*".

Pertanto, in linea con le indicazioni delle Linee Guida Ocse, devono essere introdotte delle semplificazioni per il riconoscimento della penalty protection sulle operazioni marginali. Si potrebbe ad esempio prevedere (o chiarire) che il termine "*descrivere*" utilizzato dalla Circolare richieda di menzionare semplicemente alcune informazioni di base (ad esempio natura, importo e controparte delle transazioni e/o una breve descrizione dei flussi), senza svolgere ulteriori analisi. Andrebbe inoltre previsto che qualora nel corso di una verifica gli organi di controllo volessero analizzare tali transazioni marginali, il contribuente potrebbe fornire in quella sede le informazioni richieste (evidentemente senza marca temporale) senza perdere il beneficio dell'esimente sanzionatoria, a patto ovviamente che le informazioni fornite rispondano alle richieste dei verificatori.

Come già previsto dal Provvedimento al punto 5.2.2 le tempistiche di consegna delle informazioni richieste dai verificatori dovrebbero essere flessibili in funzione della complessità delle richieste stesse.

Un'ipotesi di ulteriore semplificazione sarebbe quella in cui l'Agenzia torni sui suoi passi e consideri in ogni caso ininfluenti le operazioni marginali. Ci chiediamo infatti che senso ha prevedere soluzioni, quali quelle prospettate dall'Amministrazione, su situazioni effettivamente marginali che non intaccano, nel loro complesso e ammontare, il quadro delle transazioni di maggior valore, operazioni che – isolatamente considerate – non dovrebbero nemmeno far sorgere il dubbio che venga meno la *penalty protection.*

7. Masterfile e marca temporale

Una delle principali novità del Provvedimento riguarda la predisposizione del Masterfile, che è obbligatorio per tutti i contribuenti e su cui va apposta la marca temporale.

Infatti, mentre la disciplina previgente limitava la predisposizione del Masterfile alle sole società classificate come "holding" o "sub-holding" e riguardava rispettivamente il gruppo o il sotto-gruppo di riferimento, la nuova disciplina non include più tale distinzione richiedendo, quindi, la predisposizione per ogni contribuente di un Masterfile riguardante l'intero gruppo di appartenenza, con la sola possibilità di poterne presentare uno per singola divisione.

In sostanza la normativa previgente limitava il contenuto del Masterfile alle informazioni che ragionevolmente erano in possesso del contribuente, ovvero le informazioni relative alle società che questo controllava. Al contrario la nuova normativa estende le informazioni a tutto il gruppo a prescindere dal fatto che il contribuente sia

società controllante o controllata, che quindi più facilmente potrebbe non avere alcune informazioni o dati al di fuori del proprio perimetro di operatività.

Anche se l'impostazione del Provvedimento è in linea con le Linee Guida Ocse, i tempi stretti imposti dalla marca temporale potrebbero (ancora una volta) rendere difficoltosa la predisposizione del Masterfile, soprattutto per le società appartenenti a gruppi esteri. Infatti, può accadere che il gruppo di appartenenza non sia tenuto alla predisposizione del Masterfile oppure che, pur essendovi tenuto, il documento abbia un contenuto diverso rispetto al Provvedimento oppure ancora che possa essere predisposto con tempistiche più flessibili rispetto alla nostra normativa. La Circolare prevede la possibilità di integrare con documenti di raccordo e/o appendici il contenuto informativo del Masterfile di gruppo qualora carente; tuttavia, anche in questo caso, le informazioni mancanti potrebbero essere disponibili solamente a livello di gruppo e difficilmente reperibili dal *management* locale nei tempi di legge.

Pertanto, alla luce di quanto sopra, occorrerebbe prevedere che l'assenza della marca temporale sul Masterfile possa essere considerata una omissione non suscettibile di compromettere l'analisi degli organi di controllo e che pertanto, non costituisce causa ostativa all'applicazione della esimente sanzionatoria, ai sensi del punto 5.3.4 del Provvedimento. Si tratterebbe di una apertura che faciliterebbe la predisposizione del set documentale idoneo, ma soprattutto che eviterebbe una disparità di trattamento tra contribuenti che possono aderire agli oneri documentali avendo a disposizione nei tempi di legge tutte le informazioni per predisporre il Masterfile, e contribuenti che, pur volendo optare per la penalty protection ed in molti casi avendo già optato in passato in base alle norme precedenti, sono ora impossibilitati a causa di "ritardi" o "mancanze" imputabili ad altre società del gruppo.

In analogia agli altri punti evidenziati in questo documento sottolineiamo che la soluzione non comprometterebbe in alcun modo le attività di verifica della nostra Amministrazione. Il Masterfile rimarrebbe infatti parte integrante della documentazione idonea, in perfetta aderenza ai precetti Ocse ed al contenuto del Provvedimento, e sarebbe essere consegnato (senza necessità dalla marca temporale) in sede di verifica.

****

Sezione 2: Ulteriori chiarimenti sugli oneri documentali

1. "Secondary adjustments" e sanzioni per omessa applicazione di ritenute – Estensione della "penalty protection".

Come noto, i "*secondary adjustments*" sono transazioni figurative mediante le quali i profitti sono trasferiti in capo all'impresa che ha subìto l'aggiustamento "primario" ("*primary adjustments*"), al fine di allineare i valori di bilancio alla rettifica primaria. Tali operazioni "figurative" normalmente sono qualificate come distribuzioni di dividendi, apporti di capitale o come finanziamenti produttivi di interessi.

L'Italia non ha al momento regolamentato i "*secondary adjustments*". Tuttavia, nella prassi accertativa consta che alcune volte l'Agenzia delle Entrate ha fatto seguire ad una prima rettifica di un'operazione *intercompany* un "*secondary adjustment*", a fronte, ad esempio, della indeducibilità di una parte delle *royalties* corrisposte dalla consociata italiana, ritenute eccedenti il valore di "libera concorrenza". Da ultimo, è stata pubblicata una risposta ad interpello, con la quale l'Agenzia delle Entrate si è espressa circa il trattamento fiscale da riservare alle *royalties* eccedenti il prezzo di libera concorrenza, riqualificate come un prestito figurativo ed oggetto di rimborso (risposta dell'Agenzia delle entrate all'interpello n. 233 del 2022).

In tale contesto, al netto delle considerazioni che si possono svolgere in merito alla contraddittorietà della prassi dell'Agenzia delle Entrate che, in risposta ad un questionario del *Joint Transfer Pricing Forum*, aveva (correttamente) concluso che il nostro ordinamento non prevederebbe la possibilità di "rettifiche secondarie", sarebbe auspicabile che la "*penalty protection*" si estendesse anche ai "*secondary adjustments*", stante la correlazione diretta tra la "rettifica primaria" e quella "figurativa", oggetto del "*secondary adjustment*", per cui il riconoscimento del "regime "premiale" dovrebbe considerarsi necessariamente esteso alle rettifiche in questione.

Si rammenta ulteriormente che il "regime premiale" di disapplicazione delle sanzioni opera anche qualora dalla rettifica derivi la mancata effettuazione, in tutto o in parte, della ritenuta sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi, anche in all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni o del regime di esenzione previsto dalla Direttiva 2003/49/CE.

Sull'argomento, il legislatore ha previsto espressamente che in caso di rettifica del "valore normale" (ora "principio di libera concorrenza") dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110,

comma 7, del TUIR, 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'art. 25, comma 4, del DPR n. 600/1973, la sanzione per infedele dichiarazione (i.e. sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di € 250) non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la "documentazione idonea" sul *transfer pricing* (art. 2, comma 4 - ter del D.Lgs. n. 471/1997).

In proposito, la Circolare n. 15/e del 2021 ha osservato che, per motivi di "coerenza di sistema", tale disciplina debba trovare applicazione anche nel caso in cui il contribuente descriva operazioni aventi ad oggetto *royalties* e interessi esentati da ogni imposta al momento della corresponsione in applicazione dell'art. 26 - *quater* del DPR n. 600/1973.

Si è pertanto dell'avviso che la disapplicazione delle sanzioni dovrebbe riguardare, oltre che quelle da infedele dichiarazione, anche le sanzioni (eventualmente) comminate per la omessa effettuazione delle ritenute stesse ai sensi dell'art. 14 del Dlgs 471/1997; il riconoscimento dell'esimente in tema di dichiarazione infedele e la contestuale irrogazione delle sanzioni per l'omessa effettuazione delle ritenute parrebbe, infatti, per "coerenza sistematica", contraddittoria.

2. Riduzione delle sanzioni alla metà del minimo (art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 472/1997)

L'opzione per il "regime premiale" degli "oneri documentali" deve essere effettuata con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi; del possesso della documentazione deve essere data apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità e nei termini previsti dal Provvedimento 23 novembre 2020.

Nel contesto appena descritto, si pone la questione della possibilità di disapplicare le sanzioni nel caso in cui il contribuente sia in possesso e fornisca la documentazione sul *transfer pricing*, pur in assenza della preventiva comunicazione del possesso della stessa in dichiarazione dei redditi.

In difetto di tale comunicazione, secondo quanto ribadito nella Circolare n. 15/e del 2021, non sarebbe applicabile l'esimente sanzionatoria.

Va detto che sull'argomento si è pronunciata la giurisprudenza di merito, la quale ha ritenuto, ad esempio, che la mancata indicazione del possesso della documentazione nella dichiarazione dei redditi per un anno costituisca un mero errore formale, qualora la società abbia effettuato la comunicazione per tutti gli altri anni (CTP Varese, sentenza 5 marzo 2018, n. 74).

A ciò si aggiunga che, in caso di mancata comunicazione della documentazione, la situazione del contribuente che ha consegnato la documentazione è ben diversa rispetto a quella del contribuente che nulla ha predisposto. In tale contesto, dovrebbe essere prevista la possibiltàdi "premiare" il comportamento collaborativo e trasparente del contribuente, che ha magari provveduto a redigere e consegnare comunque la documentazione su richiesta dello stesso Ufficio nel corso della verifica.

Analoghe considerazioni possono svolgersi laddove la documentazione non venga considerata "idonea" per carenza nelle informazioni rese, qualora non si tratti di informazioni sostanziali ai fini della analisi condotte nella documentazione, fatto salvo il caso della non corrispondenza al vero delle informazioni fornite.

Pertanto, si è dell'avviso che, in questi casi, l'Agenzia delle Entrate dovrebbe quantomeno applicare la riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 472/1997, fino alla metà del minimo.

Tale soluzione sarebbe, tra l'altro, rispettosa del principio unionale di "proporzionalità", secondo il quale gli obiettivi di contrasto all'evasione tributaria non risultano perseguiti con proporzionalità se la normativa nazionale sanzionatoria eccede quanto necessario per garantire l'efficacia dei controlli fiscali e per contrastare l'evasione e l'elusione, finendo per incidere sulla circolazione delle libertà fondamentali garantite dal TFUE (così, anche da ultimo, CGUE, 27 gennaio 2022, C – 788/19, Commissione Europea c. Regno di Spagna).

3. Dichiarazione integrativa e termini di accertamento.

Circa la possibilità concessa dalla Circolare di presentare una dichiarazione integrativa nei 90 giorni successivi al termine ordinario per l'invio della stessa con la finalità di concedere al contribuente un "extra-time" per comunicare il possesso della documentazione TP, nonché completare le formalità connesse alla sua detenzione, ossia l'apposizione della firma digitale e della marca temporale, alcune considerazioni possono essere effettuate con riguardo ai termini di decadenza dell'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Al riguardo si deve preliminarmente rilevare che il comma 640 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ("Legge di bilancio per il 2015") ha previsto che "*nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa … b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione*".

Come si evince dal dato normativo, il differimento dei termini di decadenza dell'attività accertativa trova applicazione solamente con riferimento agli elementi oggetto dell'integrazione, che, come si ricava dalla scheda di lettura del Servizio Studi del Senato e della Camera, coincidono con "*gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa*".

Ebbene, nel caso di specie, non può trovare applicazione la predetta previsione in considerazione del fatto che il contribuente non ha – in concreto – posto in essere alcuna modifica all'ammontare dei redditi oggetto di dichiarazione, essendosi limitato ad effettuare una comunicazione collocata all'interno della dichiarazione dei redditi.

Invero, come noto, il contribuente non andrebbe a presentare una dichiarazione integrativa dei redditi già dichiarati con l'obiettivo di rideterminare il proprio carico impositivo, bensì con la sola finalità di accedere ad una opzione, ossia quella della *penalty protection*, la cui comunicazione può essere "posticipata" di 90 giorni. Differimento temporale che, del tutto casualmente, chiudendosi l'esercizio fiscale delle società tipicamente il 31 dicembre di ogni anno e dovendo le stesse presentare la dichiarazione entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo (segnatamente nel mese di novembre), sfocia nel periodo d'imposta successivo a quello ordinario di invio della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in relazione alla quale questa trova applicazione.

Il fatto che nel caso di specie non si vada a presentare un'integrazione volta ad incrementare ovvero ridurre il carico impositivo renderebbe dunque superfluo il presidio introdotto dalla Legge di bilancio per il 2015 e volto a garantire alle autorità fiscali più tempo a disposizione per accertare gli esercizi fiscali che hanno registrato delle modifiche ai propri redditi imponibili. Casistica che, si ribadisce, non si verifica nel caso di specie.

Al riguardo, sebbene la problematica appaia già risolvibile in via interpretativa, è opportuna una conferma che i termini di decadenza dell'attività di accertamento in relazione alla dichiarazione integrativa presentata con la sola finalità di accedere al regime di penalty protection non vengano estesi.

Diversamente sembrerebbe paradossale che il comportamento collaborativo del contribuente che decide di aderire in autonomia a questo strumento di compliance, che la stessa Amministrazione considera come indice di collaborazione, trasparenza e buona fede, nonché come fattore che riduce il profilo di rischio del contribuente, abbia l'effetto di estendere i termini di accertamento.

4. Documentazione servizi a basso valore aggiunto e deducibilità del costo

Al paragrafo 11 della Circolare si precisa che in caso di contestazione di un costo intercompany ex art. 109, comma 5, del T.U.I.R., non si applica l'esimente sanzionatoria anche se il contribuente ha aderito agli "oneri documentali".

Tale modifica, che non era presente nella bozza di circolare interessata dalla procedura di pubblica consultazione, è particolarmente rilevante per i servizi a basso valore aggiunto in quanto i paragrafi 7.54 e 7.55 delle Linee Guida prevedono espressamente che il "set documentale" semplificato dovrebbe fornire sufficiente evidenza anche del c.d. *benefit test*, ovvero della dimostrazione del fatto che i servizi forniti apportano un reale beneficio a chi li riceve e che, in ultima analisi, quest'ultimo sarebbe disposto a pagare un terzo per ricevere gli stessi servizi oppure ad organizzarsi internamente qualora non li ricevesse dal gruppo.

La descrizione dei servizi e dei relativi benefici è espressamente prevista anche dal Provvedimento, in particolare nella prima sezione del "set documentale" (descritta al paragrafo 7.1 del provvedimento), in cui va riportata la descrizione delle categorie di servizi, le ragioni alla base della fornitura degli stessi all'interno del gruppo, i benefici ottenuti o attesi, i criteri di ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti.

Sarebbe pertanto auspicabile prevedere che tali informazioni vengano valorizzate dall'Agenzia delle Entrate, anche ai fini dell'inerenza del costo ex art. 109, comma 5, del T.U.I.R., conformemente a quanto già previsto nelle Linee Guida Ocse. Andrebbe in altri termini espressamente previsto in futuri chiarimenti da parte dell'Agenzia quanto indicato dalle Linee Guida al paragrafo 7.54, ovvero che "*l'amministrazione fiscale, pertan-*

to, si asterrà dal controllare o contestare il test del beneficio quando l'approccio semplificato è stato applicato sulla base delle condizioni e delle circostanze discusse in questa sezione…".

Si dovrebbe inoltre evitare che la genericità dell'affermazione contenuta nel par. 11 della circolare 15/e del 2021 sminuisca l'importanza dei par. 7.24 – 7.26 delle linee guida OCSE riguardanti la determinazione del prezzo di libera concorrenza nei casi in cui alle società del gruppo vengano addebitati oltre ai costi per servizi forniti "su richiesta" anche costi indiretti sostenuti centralmente nell'interesse di tutte o alcune società del gruppo (cosiddette management fee o spese di regia). Già la circolare 271/e del 1997 aveva assunto, in questi casi una posizione equilibrata[4], confermata dalla giurisprudenza[5] più consapevole della differenza fra le prestazioni di servizi infragruppo "*su richiesta e le cosiddette "spese di regia*". In particolare, la giurisprudenza riconosceva la deducibilità delle spese generali sostenute centralmente e imputate pro quota (sulla base di chiavi adeguate) alle singole società del gruppo o stabili organizzazioni, alla condizione che l'esistenza delle spese e la loro imputazione al conto economico della capogruppo fosse verificabile (anche attraverso l'accertamento di una società di revisione) e fossero verificabili i calcoli fatti per l'imputazione pro quota. Si è quindi preso atto del fatto che non è possibile, in questi casi, documentare specifiche prestazioni di servizi fatte a favore di ciascuna società, ma solo l'effettività e l'utilità delle funzioni svolte dalla capogruppo o dalle altre società di staff a favore del Gruppo nel suo complesso. Fermo restando:

- la non deducibilità di eventuali addebiti di spese sostenute nell'interesse della capogruppo in qualità di socio

[4] La questione è affrontata nel par. 1, lett. b, Spese di regia, come segue:
«*La posizione di pregiudiziale diniego dell'inerenza delle «spese di regia» deve essere evitata in quanto si traduce, sostanzialmente, in una carenza di motivazione degli avvisi di accertamento. Giova rammentare, in proposito, che la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni, ispirandosi all'art. 7, terzo comma del Trattato Mod. OCSE 1979, prevedono che, nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione (comprese quelle di direzione e quelle generali di amministrazione) sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione sia altrove. Per poter fondatamente contestare la deducibilità in tutto o in parte, delle spese di regia, è opportuno effettuare tutte le possibili ricerche dirette a riscontrarne la certezza, l'inerenza e la congruità. In particolare, per verificare la sussistenza del requisito della certezza e della effettiva riferibilità (inerenza) di determinate spese, sostenute dalla casa madre, all'attività della filiale italiana, è opportuno far ricorso alle procedure di accertamento in collaborazione con le autorità fiscali estere; laddove ciò non risulti agevole, come nel caso di società residenti al di fuori dell'ambito dell'U.E. o presso Paesi a fiscalità privilegiata, potrà rivelarsi utile ricorrere ad un'apposita certificazione delle società di revisione. Dopo aver acquisito e riscontrato gli elementi probatori in ordine alla certezza ed all'inerenza, occorre procedere al controllo della congruità. A tal fine, l'impossibilità di attribuire le spese di regia specificamente alle singole branche dell'impresa rende necessario il ricorso a metodi di ripartizione basati su parametri che tengano conto della peculiarità dell'attività svolta o di elementi contabili significativi in relazione al tipo di azienda sottoposta a controllo. A titolo semplificativo, possono essere applicate formule che consentono la distribuzione dei costi in relazione ai benefici che ciascuna unità può trarre dall'utilizzazione dei servizi ai quali i costi stessi si riferiscono (v. circolare della Direzione generale delle imposte dirette, n. 9/2267 del 22 settembre 1980) ovvero la quota parte delle spese di direzione e amministrazione sostenute dalla casa madre può essere individuata nella misura che scaturisce dal rapporto tra i ricavi ed i proventi dell'impresa e quelli della gestione in Italia (v. risoluzione n. 9/2555 del 31 gennaio 1981*)».

[5] Fra le altre, Cass. n. 5225 del 1999, n. 1133 del 2001; n. 1709 del 2007; n. 4416 del 2008; 8808 del 2012 e più di recente, n. 12285 del 2018 e 8274 del 2022.

- la non deducibilità di eventuali spese per servizi duplicati (ossia forniti sia su richiesta o ottenuti da fornitori esterni, sia compresi nelle “spese di regia”)

Sarebbe pertanto auspicabile che, in linea con i citati paragrafi del Rapporto OCSE, i futuri chiarimenti dell’Amministrazione riprendessero le ragionevoli indicazioni contenute nella circolare 271/e del 1997, consentendo il tal modo di deflazionare il contenzioso[6].

****

[6] La valorizzazione degli oneri documentali predisposti dal contribuente anche ai fini della deducibilità del costo sembra ancor più rilevante alla luce delle novità introdotte con la legge di riforma del processo tributario che ribadisce che l’onere della prova è a carico dell’Amministrazione. Si veda il nuovo art. 7, comma 5-bis, del D. Lgs n. 546/1992 secondo cui l’Amministrazione “prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato”. Si tratta evidentemente di una disposizione che deve essere estesa alla fase di accertamento. La prova cioè va fornita in sede di controllo e accertamento e deve essere valutata in giudizio. Se così non fosse infatti il contribuente non sarebbe posto nelle condizioni di conoscere la prova della pretesa fiscale al momento della proposizione del ricorso.