



CONFINDUSTRIA

**NEWSLETTER DI AGGIORNAMENTO
DELL'AREA POLITICHE FISCALI**

22 novembre – 5 dicembre 2021



**AGGIORNAMENTO
PRASSI**



**EVENTI,
CONVEGNI
E DOCUMENTI
DELL'AREA**



NEWS



APPROFONDIMENTO



AGGIORNAMENTO PRASSI

4



**EVENTI, CONVEGNI
E DOCUMENTI DELL'AREA**

12



NEWS

15



APPROFONDIMENTO

21

AGGIORNAMENTO PRASSI



Provvedimento
n. 324659 del 2021



AIUTI DE MINIMIS

L'Agenzia invierà delle comunicazioni per la **promozione dell'adempimento spontaneo** nei confronti dei beneficiari di **aiuti in regime "de minimis"** (automatici e semi-automatici) indicati nella dichiarazione **Modello IRAP 2019** (periodo d'imposta 2018) per i quali è stata **rifiutata la registrazione nel Registro Nazionale** degli aiuti di Stato per il **superamento dell'importo complessivo concedibile** (pari a 200.000 euro per impresa unica nell'arco dei tre esercizi finanziari).

A tal fine, con il provvedimento in commento, l'Agenzia ha stabilito le modalità con le quali sono messe a disposizione dei contribuenti gli elementi e le informazioni (relative alla mancata registrazione), utili a regolarizzare l'anomalia rilevata. Anche il contribuente può segnalare all'Agenzia eventuali fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

La comunicazione è recapitata al domicilio digitale o, in mancanza, per posta ordinaria ed è comunque consultabile, insieme ai relativi allegati, nel Cassetto fiscale-sezione **«comunicazioni relative all'invito alla compliance»**.

Come regolarizzare?

Per le violazioni in oggetto sono dovute le relative **sanzioni** che potranno essere **ridotte** avvalendosi del **ravvedimento operoso** (ex art. 13 DLGS 472/97)

Qualora il superamento della soglia (dei 200.000 euro) sia imputabile a errori di compilazione della dichiarazione, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una **dichiarazione integrativa** recante i dati corretti;

se, invece, lo sfioramento dei limiti non è imputabile a errori di compilazione, il contribuente può regolarizzare la propria posizione, presentando una **dichiarazione integrativa** e **restituendo integralmente l'aiuto de minimis illegittimamente fruito, comprensivo di interessi**.

Risp. Interp.
n. 792 del 2021



ESONERO GARANZIA NELL'AMBITO DELLA LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO

L'**esonero dall'obbligo di presentare la garanzia** per ottenere il **rimborso** dei crediti IVA, riconosciuto nei casi in cui l'ammontare dei crediti non sia superiore al 10% dei versamenti effettuati in conto fiscale nei due anni precedenti la richiesta di rimborso (art. 21 DM 567/1993) è riconosciuto anche ai casi in cui il rimborso sia indirettamente avvenuto per effetto della **compensazione** tra i crediti e i debiti maturati nell'ambito della **liquidazione dell'IVA di gruppo**.

Per la parte eccedente la franchigia, la garanzia può essere prestata direttamente (art. 38-bis co. 5 del DPR 633/72) dalla controllante IVA, solo se quest'ultima è allo stesso tempo la capogruppo in termini civilistici obbligata alla presentazione del bilancio consolidato. In caso contrario, la controllante IVA dovrà prestare garanzia sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato o mediante fideiussione bancaria o assicurativa.

L'Agenzia ha, altresì, chiarito che non esiste un campo nella dichiarazione IVA annuale in cui comunicare l'applicazione della franchigia, né una comunicazione specifica da presentare; la spettanza dell'esonero dovrà, nel caso, essere dimostrata in sede di un eventuale controllo.



Circolare n. 16/E del 29 novembre 2021

L'Agenzia fornisce i primi chiarimenti relativi all'applicazione delle disposizioni contenute nel c.d. DL Antifrodi (DL n. 157/2021) con riferimento alla disciplina del **Superbonus e degli altri bonus edilizi**.

Si riportano sinteticamente di seguito le principali indicazioni fornite.

I PARTE: estensione dell'obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi.

SUPERBONUS

**VISTO DI
CONFORMITA'**

- È obbligatorio, non solo per opzione sconto/cessione, ma anche per **l'utilizzo diretto della detrazione in dichiarazione**. Questa novità, introdotta dal DL Antifrodi, si applica alle fatture emesse e ai relativi pagamenti intervenuti **a decorrere dal 12 novembre 2021** (entrata in vigore del DL) e tale criterio temporale vale sia per le persone fisiche (compresi gli esercenti arti e professioni) e gli enti non commerciali cui si applica il criterio di cassa, sia per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali cui si applica il criterio di competenza.
- L'obbligo è invece escluso se la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata (modello 730 o modello Redditi), oppure tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale (modello 730); e altresì quando sussiste il visto di conformità sull'intera dichiarazione già richiesto in alcune circostanze.
- Le spese sostenute per l'apposizione del visto sono detraibili anche nel caso in cui il contribuente fruisca del Superbonus direttamente nella propria dichiarazione dei redditi.

ASSEVERAZIONE

- Occorre fare riferimento, non più solo al DM MiSE 6 agosto 2020, ma anche ai valori massimi che saranno stabiliti da un DM MiTE da emanare.
- Criterio residuale: prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle regioni e province autonome, nei listini ufficiali o nei listini delle Camere di commercio o, in mancanza, i prezzi correnti di mercato del luogo.

ALTRI BONUS EDILIZI

VISTO DI CONFORMITA'

- Obbligatorio nei casi in cui il contribuente opti per le opzioni dello sconto in fattura o della cessione del credito.
- Non è necessario nel caso di fruizione diretta nella dichiarazione dei redditi (differenza con Superbonus).

ASSEVERAZIONE

- L'attestazione di congruità delle spese può essere rilasciata anche senza un SAL o una dichiarazione di fine lavori, ma è necessario che si riferisca a interventi che risultino almeno iniziati;
- Obbligo visto e attestazione a decorrere dal 12 novembre 2021 (invio comunicazioni).
- Obbligo non sussiste per quei contribuenti che, in relazione ad una fattura di un fornitore, abbiano assolto il relativo pagamento ed esercitato l'opzione per la cessione, mediante la stipula di un accordo tra cedente e cessionario, o per lo sconto in fattura, mediante annotazione, anteriormente al 12 novembre 2021, anche se non abbiano provveduto ancora alla comunicazione all'Agenzia.

I nuovi obblighi si applicano alle comunicazioni trasmesse a **decorrere dal 12 novembre 2021** - fanno eccezione alcuni casi vd. slide n. 16 (faq Agenzia)

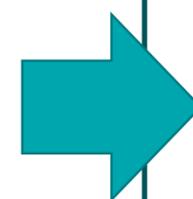
AGEVOLAZIONI

Si riporta di seguito la *Tabella riepilogativa* delle modifiche intervenute in materia di visto di conformità e di attestazione della congruità delle spese per Superbonus e Bonus diversi dal Superbonus.

AGEVOLAZIONE	VISTO DI CONFORMITÀ		ATTESTAZIONE DELLA CONGRUITÀ SPESE	
	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021
SUPERBONUS Art. 119 del DL Rilancio	-	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi
	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura
BONUS DIVERSI DAL SUPERBONUS Art. 121, comma 2, del DL Rilancio	-	Cessione del credito o Sconto in fattura	-	Cessione del credito o Sconto in fattura

II PARTE: Rafforzamento controlli preventivi

L'Agenzia **entro cinque giorni lavorativi** dall'invio delle comunicazioni delle opzioni (sconto/cessione), può **sospendere**, per un periodo non superiore a 30 giorni, gli effetti di queste comunicazioni se emerge un determinato **profilo di rischio**. Oltre a questi controlli a monte, per evitare la circolazione di crediti indebiti, l'Agenzia effettuerà controlli e accertamenti ex post, secondo quanto previsto dalla legge.



Con il **provvedimento n. 340450/2021**, l'Agenzia ha identificato tali profili di rischio da tenere in conto per il controllo preventivo delle comunicazioni e ha fornito indicazioni sulle modalità di sospensione e di annullamento delle comunicazioni stesse.

Link al provv. <https://urly.it/3gqwq>

CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI

Risp. Interp.
n. 797 del 2021



PRINCIPI
GENERALI

Il credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili a uso non abitativo (art. 28 del DL 34/2020 – c.d. decreto Rilancio) rileva come **aiuto di Stato** ed è soggetto ai **limiti previsti dal Quadro Temporaneo**.

Con la risposta in commento, l'Agenzia, richiamando i principi formulati dalla Commissione europea (decisione del 15.10.2021, C(2021)7521 final), ha ribadito che l'applicazione delle diverse soglie di compatibilità **dipende dalla data di concessione dell'aiuto**, se anteriore o successiva al 28 gennaio 2021, più specificamente:

Misure complessive rientranti nella Sezione 3.1	
aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021	tetto di 800.000 euro
aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 31 dicembre 2021	tetto di 1,8 mln di euro

Si ricorda che, come previsto dall'art. 1, comma 15, del DL 41/2021, il credito in commento **potrà essere imputato anche all'interno della Sezione 3.12** del Quadro Temporaneo dalle imprese che rilevano le condizioni e i limiti previsti da tale Sezione. I criteri e le modalità applicative saranno definite all'interno di un DM del MEF e di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione.

N.B.

Come individuare la «data di concessione dell'aiuto»?

In linea generale, occorre fare riferimento alternativamente:

- alla data di approvazione della domanda di aiuto se la concessione dell'aiuto è subordinata a tale richiesta e approvazione;
- alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi (se effettuata entro il 31 dicembre 2021) o alla data di approvazione della compensazione in relazione ai crediti d'imposta;
- alla data di entrata in vigore della normativa di riferimento negli altri casi (tra cui l'annullamento delle rate IMU).

1/2

CASO DI SPECIE

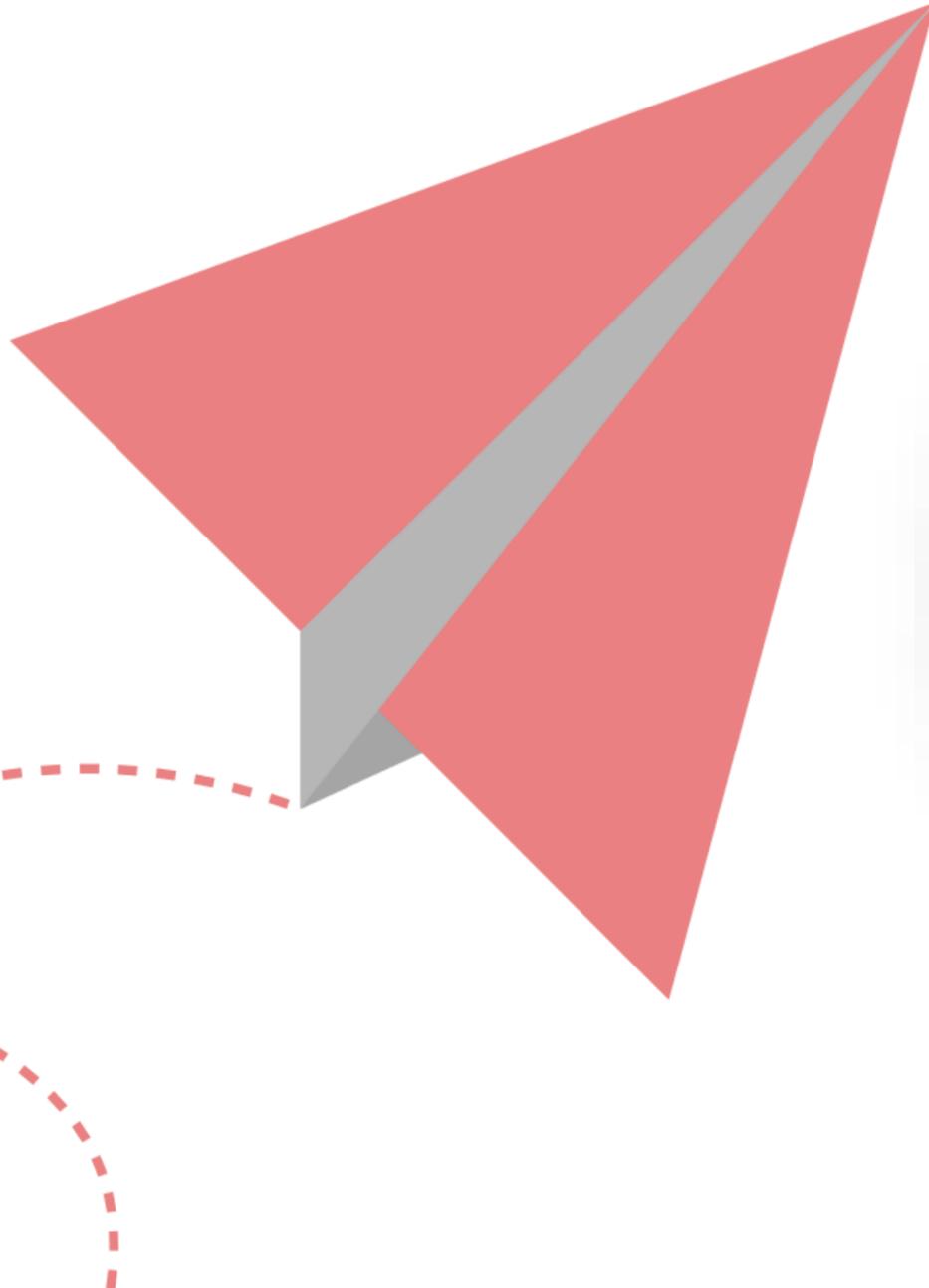
Pertanto, nel caso specifico del credito d'imposta locazioni, la data di concessione dell'aiuto va individuata nella **data di presentazione della dichiarazione dei redditi** ovvero nella **data di approvazione della compensazione**.

Nel caso di specie, la società istante acquistava il credito d'imposta, in data 14 ottobre 2020, da un'altra società appartenente allo stesso gruppo. A seguito dei chiarimenti forniti con la circolare PDCM resa nota solo il 27 ottobre 2020, la società si limitava a compensare solo una parte del credito acquistato ritenendo, in caso contrario, di eccedere la soglia di 800.000 euro prevista per il Gruppo. La società si è rivolta all'Agenzia per chiedere se, alla luce del successivo innalzamento del tetto (a 1,8 mln euro), è possibile compensare nel 2021 il credito non fruito presentando un modello F24 a saldo zero, con indicazione del credito e delle somme compensate e versando la sanzione per la tardiva presentazione (art. 15 Dlgs. n. 471/1997).

Risposta dell'Agenzia

L'Agenzia, alla luce dei principi innanzi esposti, ha negato al contribuente tale possibilità: l'aiuto di cui si discute, infatti, risulta concesso prima del 28 gennaio 2021, con la conseguenza che lo stesso soggiace al limite pregresso di 800.000 euro. Inoltre, è stato ribadito che l'eventuale quota residua non fruita nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. Tuttavia, i cessionari, in alternativa all'utilizzo diretto, possono cedere ulteriormente la parte di credito non compensata entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione (prov. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2020 n. 250739 e circolare n. 14/E del 2020).

Ne deriva, in definitiva, che **in presenza di una quota residua non fruita**, il contribuente **non può compensare nel 2021 il credito non utilizzato presentando un modello F24 a saldo zero, ma avrebbe potuto cedere la parte di credito non compensata entro il 31 dicembre 2020**, non potendo fruirne direttamente o cedere il credito negli anni successivi.



**EVENTI,
CONVEGNI
E DOCUMENTI
DELL'AREA**

EVENTI



24 novembre 2021

Gruppo Tecnico Fisco - ***La Manovra di Bilancio per il 2022:
prima analisi e proposte di intervento***



<https://urly.it/3gm84>

***Audizione di Confindustria sul Disegno di legge di bilancio di
previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022
e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024***

È disponibile al link allegato il testo dell'audizione di Confindustria sul DDL Bilancio per il 2022, svoltasi lunedì 22 novembre 2021 dinanzi alle Commissioni congiunte Bilancio del Senato e della Camera dei Deputati.



NEWS

Sono disponibili sul sito dell’Agenzia delle Entrate le risposte ai primi quesiti sollevati dai contribuenti in relazione alle novità normative introdotte di recente dal c.d. «decreto Anti-Frodi».

Un chiarimento interessante, tra gli altri, riguarda il **regime temporale di applicazione dell’obbligo di visto di conformità e dell’asseverazione sulla congruità dei prezzi** per i bonus edilizi (diversi dal Superbonus 110%) ai fini dell’opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

Sul punto l’Agenzia ha specificato che tali obblighi **NON SI APPLICANO**:

alle comunicazioni trasmesse in via telematica **prima del 12 novembre 2021** (data di entrata in vigore del decreto);

ai contribuenti che anteriormente a tale data, abbiano ricevuto e saldato le fatture ai fornitori ed abbiano esercitato l’opzione per la cessione (attraverso la stipula di accordi tra cedente e cessionario) o per lo sconto in fattura (mediante la relativa annotazione), **anche se la comunicazione non è stata ancora trasmessa telematicamente all’Agenzia.** Quindi, nel rispetto di tali condizioni, i contribuenti potranno comunicare una cessione o uno sconto in fattura dal 12 novembre in poi, anche senza visto e asseverazione. Per consentire l’invio di tali comunicazioni, l’Agenzia ha aggiornato le relative procedure telematiche (aggiornamento versioni software di compilazione e di controllo).

alle comunicazioni delle opzioni inviate entro l’11 novembre 2021, per le quali l’Agenzia ha rilasciato regolare ricevuta di accoglimento. I relativi crediti possono essere accettati ed ulteriormente ceduti senza richiedere il visto di conformità e l’asseverazione, anche dopo tale data, fatta salva la nuova procedura di controllo preventivo e sospensione.

VAI ALLE FAQ

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/faq1>

FAQ n. 1

RIVALUTAZIONE E RIALLINEAMENTO – SCHEMA DI CIRCOLARE

Si segnala che è disponibile in consultazione sul sito dell’Agenzia delle Entrate lo **schema di circolare** che fornisce chiarimenti sulla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori civili e fiscali introdotta dal decreto Agosto (art. 110 del DL n.104/2020).

Il corposo documento segue la struttura delle circolari di risposte a quesiti sollevati dai contribuenti nelle istanze di interpello e alle criticità segnalate da ordini professionali e associazioni di categoria.

Non tiene conto delle modifiche restrittive previste nel DDL Bilancio 2022.

La circolare si articola in tre parti:

1. nella prima, vengono analizzati gli **aspetti generali della disciplina** della rivalutazione e del riallineamento dei valori, rivolgendo particolare attenzione ai beni rivalutabili; di particolare rilievo è la sezione dedicata ai risvolti delle operazioni straordinarie e alle modalità di ricostituzione del saldo attivo di rivalutazione;
2. la seconda parte contiene chiarimenti (molto attesi) relativi alla disciplina speciale della rivalutazione e di riallineamento dei beni aziendali prevista per i **settori alberghiero e termale**;
3. infine, vengono esaminati i **profili procedurali**, riguardanti principalmente l’efficacia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria delle operazioni in esame.

SCHEMA CIRCOLARE

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/consultazione-pubblica-del-23-novembre-2021>



È possibile **inviare commenti e proposte fino al 7 dicembre 2021** all’indirizzo di posta elettronica dc.gci.settoreconsulenza@agenziaentrate.it.



CREDITO D'IMPOSTA RIMANENZE MAGAZZINO

Provvedimento n. 334506 del 26 novembre 2021

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che la percentuale di credito d'imposta rimanenze di magazzino 2020 (di cui all'art. 48-bis DL n. 34/2020) effettivamente fruibile dai soggetti operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria **è pari al 64,2944% dell'importo del credito richiesto.**

Ciascun beneficiario può visualizzare il credito d'imposta fruibile, tramite il proprio cassetto fiscale.

Di fatto il credito spettante ammonta dunque al **19,28%, in luogo dell'originario 30%**, dell'incremento di rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 (data di entrata in vigore del DPCM 9 marzo 2020 che ha istituito la misura agevolativa) rispetto alla media del triennio precedente.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente **in compensazione** tramite **modello F24** nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

A tal fine, con la **Risoluzione n. 65/E del 30 novembre 2021**, è stato istituito il seguente **codice tributo**:

«**6953**» denominato «CREDITO D'IMPOSTA TESSILE, MODA E ACCESSORI – articolo 48-bis del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34»

AIUTI DI STATO

La misura agevolativa è stata autorizzata con decisione della Commissione Europea C(2021) 8205 final del 10 novembre 2021 nel rispetto dei limiti e delle condizioni della Sezione 3.1 del Quadro Temporaneo.

La percentuale è data dal **rapporto** tra l'ammontare complessivo dei **crediti d'imposta richiesti** in base alle istanze validamente presentate dal 29 ottobre al 22 novembre 2021 (pari a 147.757.765 euro), e **il limite di spesa** di 95 milioni di euro stanziati per questa misura. I fondi a disposizione sono dunque risultati **insufficienti** ed è stato per questo necessario ridurre gli importi del credito.



CFP PEREQUATIVO – MODALITA' E TERMINI PER L'INVIO DELLE DOMANDE

Provvedimento n. 336230 del 29 novembre 2021

Si comunica che l'Agenzia delle Entrate ha approvato il **modello di istanza e relative modalità operative** per presentare la domanda per il riconoscimento del contributo a fondo perduto «perequativo» (art. 1, commi 16-27, DL 73/2021). Si riportano di seguito sinteticamente le principali **indicazioni** fornite dall'Agenzia .

VAI AI DOCUMENTI
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/provvedimento-del-29-novembre-20-1>

CONTENUTO

Dati anagrafici, settore di attività, assenza esclusioni, scelta compensazione/versamento diretto, ammontare dei ricavi 2019 (utili al calcolo della percentuale di fruizione del CFP), risultati economici 2020 e 2019 (requisito peggioramento del risultato economico)

AIUTI DI STATO

Autocertificazione rispetto limiti e ulteriori requisiti definiti dalle sezioni 3.1. e 3.12. del Quadro temporaneo

- Quadro A: altri aiuti di stato ammissibili
- Quadro B: codici fiscali dei soggetti in relazione di controllo
- Quadro C: da compilare in caso di fruizione aiuti di stato ai fini IMU

Se con il CFP si **superano i limiti** previsti dalla **Sez. 3.1.**, nell'istanza va indicato il minor importo dell'aiuto richiesto

MODALITA' E TERMINI

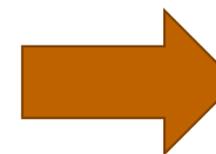
- Trasmissione mediante i canali telematici **Entratel/Fisconline** DAL 29 NOVEMBRE AL 28 DICEMBRE 2021
- Tramite procedura web **portale Fatture e Corrispettivi** DAL 30 NOVEMBRE AL 28 DICEMBRE 2021

Entro tali termini è possibile presentare in caso di errore un'istanza **sostitutiva**. La **rinuncia** all'istanza (e, quindi, al CFP) può essere presentata anche oltre il 28.12.2021



CUMULABILITÀ BONUS INVESTIMENTI E CONTRIBUTI PSR

In merito alla cumulabilità del credito d'imposta investimenti in beni strumentali con i contributi del Programma sviluppo rurale (PSR), nell'ambito della **risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-07176 del 1° dicembre 2021** è stato riportato che secondo il Ministero delle Politiche agricole i massimali dell'allegato II del Regolamento UE n.1305/2013 non costituiscono massimali generali di spesa pubblica.



**VAI ALL'INTERROGAZIONE
PARLAMENTARE**

https://www.camera.it/leg18/824?tipo=A&anno=2021&mese=12&giorno=01&view=filtered_scheda&commissione=06#

Nell'interrogazione viene affermato che l'agevolazione, integrando una misura di carattere generale, è **cumulabile** con le altre agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi, **a condizione**, tuttavia, che tale cumulo **non** porti al **superamento del costo sostenuto**. Resta fermo che, in ogni caso, la citata regola di cumulo non deve porsi in contrasto con la disciplina specifica dei singoli benefici, il cui esame rientra nella competenza delle specifiche autorità di volta in volta coinvolte.

Per approfondimenti sul tema si rimanda alla news pubblicata sul Blog di Confindustria - Politiche fiscali reperibile al seguente link: <https://urly.it/3gr0g>





APPROFONDIMENTO

**Circolare n.15/E del 26 novembre 2021:
*Chiarimenti in tema di documentazione idonea a
consentire il riscontro della conformità al
principio di libera concorrenza dei prezzi di
trasferimento praticati***
**(articolo 1, comma 6, e articolo 2, comma 4-ter,
del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)**

PREMESSA E NORME DI RIFERIMENTO

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, in data 26 novembre 2021, la versione definitiva della Circolare n.15/E che fornisce importanti chiarimenti in merito alla **disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento (*Transfer pricing*)**, con particolare riguardo alla documentazione utile per verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo.

Il corposo documento di prassi recepisce i contributi ricevuti dagli operatori nell'ambito della **consultazione pubblica** che si è chiusa lo scorso 12 ottobre e a cui **ha partecipato anche Confindustria** inviando le proprie osservazioni (il documento è reperibile al seguente link <https://bit.ly/3jwykIM>).

La **disciplina domestica** del TP è contenuta nell'art. 110, comma 7 del TUIR ai sensi del quale i componenti di 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 disposizione, si ricorda, è stata così modificata dall'art. 59, comma 1 del DL n. 50/2017 per recepire i chiarimenti forniti a livello internazionale dall'Ocse.

La *ratio* della disposizione è quella di verificare se le operazioni infragruppo siano poste in essere rispettando il **principio di libera concorrenza**: al fine di evitare spostamenti artificiali di utili, il legislatore impone un **confronto** tra il prezzo praticato nelle operazioni commerciali tra imprese associate (residenti in due o più giurisdizioni fiscali differenti) e quello che sarebbe pattuito tra imprese indipendenti, in condizioni comparabili, sul libero mercato. Se da tale confronto emerge che i prezzi applicati nelle operazioni infragruppo hanno portato a minori imponibili o maggiori crediti, occorrerà rettificarli al valore di libera concorrenza.



**Il DM MEF
14 maggio 2018**
ha definito
le linee guida per
l'applicazione della
disciplina

**PRINCIPIO DI LIBERA
CONCORRENZA**
Art. 9, par. 1 Modello
Ocse Convenzione
contro le doppie
imposizioni

PREMESSA E NORME DI RIFERIMENTO

Nei casi in cui sia necessario procedere alle citate rettifiche, è previsto un **regime premiale di esonero dalle sanzioni amministrative per dichiarazioni infedeli** (artt. 1, comma 6 e 2, comma 4-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) a condizione che il contribuente predisponga, con determinate modalità e tempistiche, un'apposita documentazione da comunicare all'Amministrazione finanziaria per le attività di controllo: qualora, in tale sede, la documentazione sia ritenuta **idonea a dimostrare che i prezzi applicati sono di libera concorrenza e che, pertanto, non vi è stato l'intento di spostare materia imponibile all'estero**, il contribuente non sarà passibile delle sanzioni previste in via ordinaria per infedele dichiarazione (limitatamente a eventuali recuperi a tassazione derivanti dalla rettifica dei prezzi di trasferimento praticati).



Quale documentazione occorre presentare a tal fine?

La disciplina relativa agli oneri documentali in tema di transfer pricing ha subito nel tempo profonde modifiche sia a livello internazionale, con la riscrittura delle Linee Guida Ocse, sia a livello domestico per uniformare la normativa interna a quanto condiviso a livello internazionale. Da ultimo, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 360494 del 23 novembre 2020 ha aggiornato tali oneri, in linea con le migliori pratiche internazionali, definendo la natura delle informazioni da rappresentare, nonché le tempistiche e le modalità di presentazione della documentazione. Si tratta nello specifico dei documenti denominati «**Masterfile**» e «**Documentazione Nazionale**» su cui la circolare in commento è intervenuta fornendo maggiori indicazioni e chiarimenti.

PENALTY PROTECTION

Si tratta di un **onere** a carico del contribuente al fine di incentivare l'adesione al regime in un'ottica di **adempimento spontaneo**.

Il provvedimento ha attuato l'art. 8 del DM 14 maggio 2018, aggiornando i requisiti in base ai quali la documentazione si ritiene idonea a consentire la verifica dell'applicazione del principio della libera concorrenza nei prezzi di trasferimento.

A quali operazioni si applica la disciplina sul TP da cui discendono gli oneri documentali?

Il Provvedimento ha stabilito che il beneficio della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione innanzi illustrato (cd. *penalty protection*) trova applicazione nei seguenti casi:

- operazioni poste in essere da imprese residenti (o stabilite) con società non residenti – art. 110, comma 7 TUIR;
- operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente e l'entità estera cui la medesima appartiene – art. 152, comma 3 TUIR;
- operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana e la medesima impresa, nell'ipotesi in cui quest'ultima abbia optato per il regime di "branch exemption" - art. 168-ter, comma 10 TUIR.



Sembrerebbero **escluse**, quindi, le operazioni poste in essere tra la S.O. all'estero di un'impresa italiana e la medesima impresa, nelle ipotesi in cui quest'ultima non abbia optato per il regime di branch exemption; in tale ipotesi, infatti, l'eliminazione della doppia imposizione dovrebbe essere regolata dal meccanismo del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (art. 165 TUIR).

Sul punto, Confindustria ha chiesto, in sede di consultazione pubblica, un chiarimento definitivo che sembra essere stato accolto: al par. 6 della circolare (dedicata alla documentazione relativa alle SO) viene infatti **eliminato il riferimento** alle stabili organizzazioni «in regime ordinario»



Documento che contiene le informazioni relative al gruppo multinazionale e alle politiche in materia di TP nel loro complesso

Si segnalano di seguito i principali chiarimenti d'interesse forniti dalla Circolare sul contenuto del Masterfile.

Divisioni e termini per le integrazioni

- ❑ Se il gruppo realizza attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di TP (cc. dd. **divisioni**), il contribuente può presentare più di un Masterfile. **L'entità locale può presentare il Masterfile anche solo con riferimento alla divisione in cui opera.**
- ❑ Nel caso in cui si renda necessario fornire all'A.F. informazioni supplementari/integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione già consegnata, il **termine per tale integrazione è di 7 giorni** dalla richiesta. A tal riguardo, la circolare precisa che, tra le informazioni in parola, rientrano i Masterfile riguardanti **altre divisioni** qualora l'entità locale abbia presentato un Masterfile riguardante la singola divisione in cui opera.



- La circolare non ha recepito la nostra sollecitazione in merito alla necessità di chiarire, eventualmente anche con esemplificazioni, la portata del concetto di «divisione». Viene però specificato che vi rientrano le **entità del gruppo che intrattengono operazioni con l'entità locale.**
- Si era osservato, poi, che il termine di 7 giorni fosse particolarmente ristretto soprattutto con riferimento all'onere per il contribuente di recuperare eventuali ulteriori Masterfile riferibili ad altre divisioni.

Utilizzo del Masterfile del soggetto controllante da parte dell'entità locale

❑ L'entità locale può presentare il Masterfile predisposto dal soggetto controllante (diretto o indiretto) a condizione che tale documento presenti un contenuto informativo conforme all'Allegato I al Capitolo V delle Linee Guida OCSE, precisando che, qualora tale documento rechi una **struttura differente** o minori informazioni rispetto a quelle indicate nel Provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato a cura dell'entità con un **documento di raccordo** della struttura o con una o più appendici relativamente ai contenuti.

➤ La circolare, inserendo tali incisi, recepisce un nostro suggerimento circa la possibilità di utilizzare il Masterfile predisposto dal soggetto controllante che presenti il contenuto informativo richiesto dal Provvedimento **seppure in un ordine diverso, previa integrazione** della documentazione con un **prospetto/tabella di riconciliazione**.

➤ È stato specificato che in caso di utilizzo del Masterfile del soggetto controllante, ancorché già firmato digitalmente e dotato di marca temporale, occorre comunque apporre la firma digitale del rappresentante del soggetto residente e la relativa marca temporale (par. 8.1.).

❑ Nel caso in cui il **periodo d'imposta** del soggetto estero controllante (diretto o indiretto) **non risulti coincidente** con quello dell'entità locale, quest'ultima potrà presentare il Masterfile predisposto dal soggetto controllante riferito al periodo d'imposta in cui la data di chiusura precede quella del periodo d'imposta dell'entità locale. In ogni caso, qualora tale documento rechi una diversa struttura o minori informazioni rispetto a quelle richieste dal provvedimento, lo stesso dovrà essere integrato con un documento di raccordo della struttura o in una o più appendici.

Il chiarimento introdotto nella versione definitiva della circolare è in linea con quanto da noi auspicato nel contributo alla consultazione pubblica.

Struttura operativa e catena di valore

La Circolare afferma che il contribuente deve fornire, anche sotto forma di schede illustrative e diagrammi di sintesi, una breve analisi funzionale dei **principali contributi delle singole entità del gruppo alla creazione del valore** (funzioni svolte, rischi assunti e beni strumentali utilizzati).

Beni immateriali e accordi relativi ai beni immateriali

Il Masterfile deve contenere un elenco dei beni immateriali o dei gruppi di beni immateriali detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni e dei soggetti che hanno la titolarità giuridica dei beni rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento. Il contribuente è poi tenuto ad elencare e descrivere, tra gli altri, gli accordi relativi ai beni immateriali, **conclusi tra le entità appartenenti al medesimo gruppo**, identificando le imprese associate tra cui gli stessi sono stati stipulati.

Al fine di garantire una semplificazione in fase di predisposizione documentale, si suggeriva di prevedere per i gruppi multinazionali di grandi dimensioni con un'organizzazione interna strutturata per attività\linee di business, la possibilità di pianificare l'analisi funzionale ricalcando tale struttura. Non è stato chiarito, inoltre, se sia necessario riportare soltanto l'analisi funzionale delle singole entità o anche i relativi gruppi economici.

Tale inciso, inserito nella versione definitiva della circolare, recepisce positivamente la richiesta di un nostro chiarimento sul punto dissipando ogni dubbio circa la **non rilevanza degli accordi stipulati con soggetti terzi**.

Non viene accolto, invece, il nostro suggerimento circa la necessità di prevedere una **soglia di materialità (fatturato) per i beni immateriali da indicare**: la mancanza di tale previsione aggrava l'onere documentale per quei gruppi multinazionali che, ad esempio, svolgono un elevato volume di attività di ricerca e sviluppo. Tuttavia, è stato aggiunto un generico riferimento ai beni immateriali «*maggiormente rilevanti ai fini dei prezzi di trasferimento*».

Accordi relativi a operazioni finanziarie

Un ulteriore set informativo da includere nel Masterfile riguarda gli accordi relativi alle operazioni finanziarie, per cui il Provvedimento richiede un **elenco e una breve descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (APA) e dei ruling preventivi transfrontalieri** sottoscritti con, o rilasciati dalle, amministrazioni fiscali dei Paesi in cui il gruppo opera, descrivendo, per singolo Stato, oggetto, contenuti e periodo di validità.

In sede di consultazione, Confindustria aveva suggerito di specificare se il requisito informativo riguardante gli APA relativi a Paesi dell'Unione Europea potesse essere soddisfatto anche in presenza di un elenco sintetico di tali accordi, con l'indicazione dello Stato, dell'oggetto e del periodo di validità. Inoltre, non è stato chiarito se le informazioni richieste riguardano soltanto gli APA unilaterali e non anche quelli bilaterali o multilaterali.

Ulteriori informazioni sul contenuto e la struttura del Masterfile

Oltre alle informazioni fin qui analizzate, si ricorda in sintesi che il Masterfile:

- deve articolarsi in capitoli e paragrafi, seguendo la struttura del provvedimento;
- deve descrivere la **struttura organizzativa** del gruppo e le attività svolte, con particolare riferimento ai principali fattori di generazione dei **profitti**, ai **flussi delle operazioni**, agli **accordi** per la prestazione di servizi infragruppo, ai **principali mercati** in cui opera il gruppo, **all'ubicazione geografica** dell'entità locali che la compongono;
- deve essere allegato il **bilancio consolidato** del gruppo per il periodo d'imposta di riferimento, se previsto ai fini dell'informativa finanziaria, regolamentare, di gestione interna, ai fini fiscali o per altre finalità; a tal riguardo occorre far riferimento preferibilmente al bilancio consolidato pubblico della società che controlla direttamente o indirettamente l'entità locale e le imprese che pongono in essere transazioni con la medesima.

Si rimanda al paragrafo 4 della Circolare per maggiori approfondimenti

Documento che, integrando il Masterfile, contiene le informazioni specifiche relative alle operazioni infragruppo che l'entità locale intende documentare.

ENTITÀ LOCALE

- Società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 TUIR
- Altri soggetti residenti che conseguono reddito di impresa ai sensi dell'art. 55 TUIR
- Stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società non residenti ai sensi dell'art. 162 TUIR

STRUTTURA

Deve articolarsi in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi seguendo la struttura delineata dal Provvedimento (punto 2.3.).



Descrizione della struttura operativa: organigramma

- Il Documento Nazionale deve fornire un'illustrazione generale dell'entità locale e una descrizione dettagliata della struttura operativa, delle attività e della strategia imprenditoriale perseguita dall'entità locale. Con riferimento alla struttura operativa, occorre produrre **l'organigramma riportando il numero di risorse umane assegnate a ciascuna funzione aziendale e la descrizione del ruolo svolto dai soggetti responsabili delle funzioni direttive locali nonché dai propri riporti.**

L'inciso introdotto nella versione definitiva recepisce il nostro contributo circa la necessità di chiarire il dettaglio del livello di informazioni desumibili dall'organigramma. Nella bozza di circolare, si ricorda, veniva infatti richiesto genericamente ai contribuenti di indicare «il nominativo degli individui ai quali le funzioni direttive locali devono riportare». Non viene specificata, tuttavia, la data alla quale tali informazioni debbono far riferimento.

Operazioni infragruppo: operazioni marginali e non marginali

- ❑ All'interno del Documento Nazionale occorre descrivere le operazioni infragruppo, con particolare riguardo alle «**operazioni non marginali**» cioè le operazioni (o categoria omogenea delle operazioni) il cui ammontare risulti superiore al 5% del totale **in valore assoluto dei componenti positivi o negativi di reddito** indicati nel prospetto dei prezzi di trasferimento della dichiarazione.

- ❑ Possono essere descritte anche le **operazioni marginali**. Nella versione definitiva della circolare viene specificato che qualora il contribuente non si avvalga di tale facoltà, in caso di contestazione, per esse non varrà l'esimente sanzionatoria; si precisa che tale circostanza, non è atta di per sé ad inficiare l'eventuale giudizio di idoneità in relazione alla documentazione nel complesso (quindi l'esimente sarebbe comunque valida per le operazioni non marginali).

- In sede di consultazione, si chiedeva di specificare ulteriormente il significato di «operazione» e «categoria omogenea».
- Confindustria aveva sollevato delle **criticità circa il metodo individuato per identificare le operazioni marginali**. In generale, i nostri suggerimenti erano volti ad escludere quelle a cui è attribuito un valore particolarmente basso di rilevanza prevedendo, ad esempio, un doppio limite (introdurre una soglia minima di incidenza dei costi/ricavi *intercompany* rispetto al totale dei costi/ricavi). La circolare non ha adottato questa impostazione, ma ha recepito in parte le nostre sollecitazioni, prevedendo che la soglia del 5% si calcoli **in valore assoluto**, sommando costi e ricavi.

Operazioni infragruppo: ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti

All'interno del Documento Nazionale, vanno indicati anche i pagamenti effettuati e/o ricevuti (ad es. per prodotti, servizi, royalties, interessi, ecc.) suddivisi per ciascuna categoria di operazioni e per ciascuna giurisdizione fiscale del pagatore o del beneficiario non residente.

In tale paragrafo, occorre fornire l'ammontare dei componenti positivi o negativi di reddito che hanno concorso alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza.

N.B.: Anche per le operazioni aventi ad oggetto royalties passive e interessi passivi, il relativo ammontare deve essere fornito secondo in criterio di competenza.

In linea con un nostro contributo sul punto, la versione definitiva della circolare estende il principio di competenza anche alle operazioni aventi ad oggetto royalties e interessi passivi. Si ricorda, infatti, che nella versione posta in consultazione l'ammontare relativo a tale operazioni dovesse essere fornito secondo il criterio di cassa.

Tuttavia, viene precisato, che al fine di valutare l'applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi che eccede quello di libera concorrenza, in sede di controllo o di altra attività istruttoria l'entità locale deve fornire su richiesta degli addetti alle attività di controllo l'ammontare dei pagamenti effettuati secondo il criterio di cassa.

Accordi preventivi TP e ruling preventivi transfrontalieri

Occorre allegare una copia degli accordi preventivi TP unilaterali/bilaterali/multilaterali e dei ruling preventivi transfrontalieri cui l'impresa residente o stabilita non è parte ma che risultano **comunque collegati** alle operazioni infragruppo descritte, **in corso di validità nel periodo d'imposta cui si riferisce la documentazione sui prezzi di trasferimento; il collegamento deve essere inteso in termini di effetto sulle operazioni infragruppo descritte.**

Nel caso di apposizione di una clausola di riservatezza, la circolare chiarisce che è possibile fornire un prospetto contenente vari elementi informativi, tra cui la **tipologia dell'accordo, l'oggetto dell'accordo, i metodi e i criteri di determinazione del valore di libera concorrenza delle operazioni.**

Inserendo tale inciso, la circolare, anche a seguito di un nostro sollecito in tal senso, specifica cosa debba intendersi con il termine «comunque collegati»: viene recepita, seppur limitatamente, la nostra richiesta di chiarimento sul punto.

La circolare, tuttavia, non fornisce maggiori chiarimenti o esemplificazioni su tali concetti.

Ulteriori interventi tecnici – contributi

Metodo adottato per la determinazione TP

Si chiedeva di chiarire:

- se l'aggiornamento annuale dei dati per l'intervallo di valori di libera concorrenza di competenza potesse essere effettuato con la procedura del «**roll-forward**»;
- quali **assunzioni critiche** dovessero essere prese in considerazione nell'applicazione del metodo prescelto.

La Circolare non sembra aver recepito tali richieste di chiarimento. Tuttavia, con riferimento alle assunzioni critiche, viene riportato un utile esempio: nell'ambito dell'applicazione del metodo del margine netto della transazione, il contribuente può riportare assunzioni alla base della scelta e dei parametri relativi all'applicazione della rettifica effettuata per tenere conto delle differenze di capitale circolante netto osservate nei soggetti o nelle operazioni comparabili.

Prospetti di informazione e riconciliazione dati contabili

Recependo un nostro contributo, la circolare ha specificato che con riferimento alle informazioni finanziarie, è sufficiente (ai fini dell'idoneità del documento) allegare i prospetti di informazione e riconciliazione che mostrino, anche su base aggregata, come i dati economici e gli indicatori finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere **riconciliati** con il bilancio di esercizio o il rendiconto economico e patrimoniale dell'entità locale ovvero con altra documentazione equivalente.

Si rimanda al **paragrafo 5** della Circolare per maggiori approfondimenti

PICCOLE E MEDIE IMPRESE (par. 7)

Al fine di rendere meno gravoso l'accesso al regime premiale, è prevista la **facoltà di non aggiornare annualmente**, a determinate condizioni, **alcuni dati della Documentazione Nazionale** (descrizione delle operazioni, dell'analisi di comparabilità, del metodo adottato per la determinazione dei prezzi, dei risultati e delle assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto) con riferimento ai due periodi di imposta successivi, qualora l'analisi di comparabilità si basi su informazioni pubbliche e a condizione che i fattori rilevanti ai fini dell'analisi di comparabilità non subiscano variazioni significative.

Imprese che realizzano un volume d'affari o ricavi non superiore a 50 mln di euro per il periodo d'imposta cui si riferisce la documentazione sui prezzi di trasferimento.

La previsione penalizza in tal modo i **gruppi di imprese**, gravandoli di un onere di aggiornamento dei dati della dell'analisi di comparabilità particolarmente oneroso. Al fine di garantire una reale efficacia della previsione semplificatoria, sarebbe stato opportuno riferire il suddetto limite dei cinquanta milioni di euro di fatturato alla singola *legal entity* (suggerimento non recepito in circolare).

Disposizioni semplificate sono previste altresì per la documentazione relativa alle **stabili organizzazioni** (par. 6) e sui **servizi a basso valore aggiunto** (par. 10).



ADEMPIMENTI FORMALI E CONDIZIONI DI EFFICACIA DELL'ESIMENTE

FORMA DELLA DOCUMENTAZIONE

Il Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere **firmati** dal legale rappresentante del contribuente, o da un suo delegato, **mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.**

La tardiva apposizione equivale ad assenza della stessa.

TERMINI DI CONSEGNA

In assenza di consegna immediata, il contribuente deve consegnare la documentazione **entro e non oltre 20 giorni dalla richiesta**, pena l'esclusione dal beneficio della *penalty protection*. Qualora nel corso del controllo\attività istruttoria dovesse rendersi necessario disporre di informazioni supplementari o integrative, le stesse devono essere fornite **entro 7 giorni** dalla richiesta, **salvo termine più ampio** fissato in considerazione della complessità delle operazioni.

IDONEITÀ «SOSTANZIALE»

La documentazione è **redatta su base annuale**, produce effetti esclusivamente **per il periodo di imposta cui si riferisce** e deve essere conservata fino al termine di decadenza per l'accertamento (art. 43, DPR 600/73).

L'Agenzia **non è vincolata alla disapplicazione delle sanzioni** ove, pur rispettando la struttura formale, la documentazione non presenti nel complesso contenuti informativi completi, ivi compresa la firma elettronica con marca temporale, oltre che nei casi in cui le informazioni fornite non corrispondono in tutto o in parte al vero. Allo stesso tempo, le ipotesi di omissioni\inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi degli organi di controllo non costituiscono causa ostativa all'applicazione dell'esimente sanzionatoria.

Non è stato chiarito se la marca temporale debba essere apposta su ogni singola pagina dei documenti, allegati compresi. Confindustria, in sede di consultazione, scoraggiava l'adozione di una simile scelta, sottolineando l'eccessivo aggravio che ciò comporterebbe per i contribuenti.



COMUNICAZIONE ALL'AE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

Ai fini dell'applicazione dell'esimente sanzionatoria, la comunicazione del possesso della documentazione deve essere **effettuata con la presentazione della dichiarazione dei redditi annuale**.

La comunicazione può essere effettuata anche con la dichiarazione presentata **entro 90 giorni** dallo spirare del termine ordinario, fatta salva l'applicazione delle sanzioni previste e del ravvedimento operoso. La documentazione dovrà quindi essere firmata, con apposizione della marca temporale, entro la data di presentazione della dichiarazione tardiva, integrativa o sostitutiva di quella già presentata.

Scaduti i 90 giorni, il possesso della documentazione idonea può essere comunicato, nel rispetto di specifiche condizioni, avvalendosi dell'istituto della remissione in bonis, **purché la documentazione sia stata predisposta, compresa l'apposizione della firma elettronica con marca temporale, al più tardi entro il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria**. In tal caso, la comunicazione deve essere eseguita entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile.

SCADENZA ORDINARIA:
PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE
ANNUALE

COMUNICAZIONE TARDIVA
O SOSTITUTIVA/INTEGRATIVA

REMISSIONE IN BONIS



Con l'introduzione di questo inciso, l'Agenzia compie, però, un grave passo indietro perché limita l'istituto della remissione in bonis **ai soli casi di mera dimenticanza dell'opzione**, per i quali la documentazione sia stata finalizzata entro 90 giorni dalla scadenza della dichiarazione ordinaria. Rimangono fuori, quindi, le ipotesi in cui, oltre alla comunicazione, manchi anche la tempestiva sottoscrizione della documentazione con marca temporale.

- ❑ In caso di rettifica del **valore di libera concorrenza** dei prezzi di trasferimento praticati dal contribuente, **la sanzione amministrativa per infedele dichiarazione non si applica qualora la documentazione, validamente presentata, sia considerata idonea anche per la parte di reddito imponibile**, ovvero di compensi, interessi e altre somme soggette a ritenuta, **oggetto di dichiarazione integrativa a sfavore**.
- ❑ Nel diverso caso in cui la documentazione sia ritenuta non idonea, la determinazione della sanzione è rimessa alle valutazioni dell'Ufficio competente per l'accertamento.

La nuova impostazione, auspicata da Confindustria in sede di consultazione, estende l'efficacia del meccanismo premiale di esenzione dalle sanzioni anche ai casi di dichiarazione integrativa «a sfavore».

Tuttavia, occorre segnalare un'anomalia: l'Agenzia ha infatti specificato che laddove il contribuente, in sede di integrazione, scelga di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** (art.13 DLGS 472/1997) per definire le sanzioni per infedele dichiarazione, dette somme **non potranno essere richieste a rimborso**, né potranno essere modificate in sede di accertamento, **a prescindere dal giudizio di idoneità relativo alla documentazione**.

