I nuovi oneri di documentazione in materia di transfer pricing

di Paola Scotto di Santolo

Indice : 1. Introduzione – 2. Brevi cenni sul concetto di Transfer pricing: disciplina nazionale e comunitaria – 3. Il "Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprices in the EU" - 4. La documentazione idonea - 4.1 Il Masterfile e la Documentazione Nazionale - 5. Considerazioni

1. Introduzione

L'articolo 26 del DL 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, ha introdotto nell'ordinamento italiano un regime di oneri documentali a carico delle imprese in materia di prezzi di trasferimento. Con tale disposizione è stato inserito il comma 2-ter nell'articolo 1 del Dlgs 471/97 («Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette») che dispone che le sanzioni amministrative previste al comma 2 del medesimo articolo (ovvero dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito accertato), non si applichino in caso di una rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, qualora il contribuente, nel corso di un accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegni all'amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale. Inoltre, il contribuente che detiene la documentazione prevista dal suddetto provvedimento deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Innovazione e Diritto

Occorre evidenziare che la disciplina in esame non introduce un obbligo a carico del contribuente, bensì un onere, in un'ottica di adempimento spontaneo. L'obiettivo fondamentale della norma è quello di consentire all'amministrazione finanziaria di disporre di tutta una serie di documentazione per verificare la conformità dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali nelle operazioni infragruppo a quelli adottati in regime di libera concorrenza. Tale verifica risulterebbe ancora più complessa senza la collaborazione del contribuente. La nuova previsione normativa appare, quindi, espressione dei principi di collaborazione e buona fede previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, che devono essere alla base dei rapporti tra contribuente e amministrazione.[1] D'altro canto il contribuente che predispone la documentazione e né da comunicazione all'Agenzia beneficia di un esonero dalle sanzioni derivanti da un'eventuale rettifica dei prezzi di trasferimento.

In data 29 settembre 2010 è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in attuazione a quanto previsto dall'art.26 del DL 78/2010 e recentemente, in data 15 dicembre 2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti nella circolare n. 58.

L'intervento normativo in Italia in materia di documentazione relativa ai prezzi di trasferimento era da tempo attesa per la necessità di adeguare la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, come del resto è stato già effettuato nella maggior parte dei paesi industrializzati. [2] Tale normativa presenta alcune criticità e molte differenze rispetto agli altri ordinamenti che verranno analizzate nel presente lavoro.

2. Brevi cenni sul concetto di Transfer pricing: disciplina nazionale e comunitaria

L'economia moderna è caratterizzata da una forte globalizzazione ed internazionalizzazione degli scambi. Le fiscalità statali si devono confrontare sempre più con fattispecie che, in ragione dei presupposti e dei soggetti passivi ad esse collegati, presentano elementi di estraneità con il territorio. In questo contesto assume un ruolo strategico il controllo del transfer pricing, intendendo con questo termine il controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali tra società facenti parte dello stesso gruppo ma residenti in paesi

[1] La collaborazione tra amministrazione e cittadini, tra l'altro, è uno dei valori fondanti dell'Unione Europea , insieme al rispetto dei diritti dell'uomo, delle libertà fondamentali, dello stato di diritto ecc.

[2] I seguenti paesi UE hanno già adottato norme o circolari sulla documentazione del transfer pricing nelle date indicate: Francia 1.1.1997; Danimarca 1.1.1999; Regno Unito 1.7.1999; Polonia 1.1.2001; Olanda 1.1.2002; Germania 1.1.2003; Portogallo 1.1.2002; Ungheria 1.1.2005; Spagna 1.1.2006; Repubblica Ceca 1.1.2006; Belgio 14.11.2006; Svezia 1.1.2007; Romania 1.1.2008. In Irlanda la normativa è entrata in vigore il 1.1.2011.

Innovazione e Diritto

diversi, al fine di verificare che i prezzi non siano stati determinati in modo da "ottimizzare" il carico tributario, spostando cioè materia imponibile nei paesi a fiscalità ridotta. Infatti, allo scopo di concentrare il più possibile l'utile nei paesi a regime fiscale privilegiato, la società residente in un paese avente un regime fiscale oneroso, ad esempio in Italia, che acquista materie prime o merci da una società collegata o controllata residente in un paese a bassa fiscalità, avrà interesse ad accordarsi per pagare un prezzo artificiosamente alto in modo che la società italiana potrà abbattere il proprio profitto e la società estera, che, come detto, risiede in un paese a regime fiscale privilegiato, potrà conseguire un notevole profitto. L'effetto, quindi, che si consegue con questo meccanismo è quello di trasferire nel paese a bassa fiscalità una porzione di reddito che avrebbe dovuto soggiacere ad una tassazione più alta.[3]

Il trattamento fiscale dei prezzi di trasferimento è disciplinato dall'art. 110, comma 7, del TUIR che dispone che i componenti di reddito che derivano 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, devono essere valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti o dei servizi prestati. Per la definizione di valore normale si fa riferimento all'art. 9 del Tuir che definisce come valore normale "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi." Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Poiché il problema di prezzi di trasferimento coinvolge le amministrazioni finanziarie di quasi tutti i principali paesi industrializzati, la materia è stata oggetto di attenzione a livello sovranazionale.[4] L'OCSE, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, ha predisposto già nel 1979 le Linee guida in materia di transfer pricing, che nel corso degli anni sono state oggetto di diversi aggiornamenti, fino alla stesura nel 1995 del Rapporto : "Transfer pricing guidelines for multinational enterprices and tax administrations". Le Guidelines sono

[3] P. Valente, "Manuale del Transfer pricing" – Milano - 2009
[4] M.Strata e M.Giua "Transfer pricing – analisi della disciplina comunitaria dei prezzi di trasferimento" edizioni CST - 2003

state di recente aggiornate, nel mese di luglio 2010 dove viene ribadito il principio dell'"arm's lenght"[5] per la determinazione dei prezzi nei rapporti infragruppo.

Occorre evidenziare che il principio cardine per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra le imprese facenti parte di un gruppo multinazionale è costituito dal principio di libera concorrenza, contenuto nell'art. 9 del modello di convenzione fiscale OCSE secondo il quale : "quando le condizioni convenute o imposte tra le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti , gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza".

Esistono diversi metodi per la determinazione del valore normale che vengono di norma raggruppati in due categorie: metodi tradizionali, basati sulla individuazione del prezzo congruo di ogni operazione di cessione dei beni e di prestazione di servizi, e metodi reddituali, basati sull'utile conseguito tramite la transazione infragruppo. Tali metodi individuati nelle Guidelines dell'OCSE sono stati oggetto di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32 del 1980.

Alla categoria dei metodi tradizionali appartengono:

- il metodo del confronto del prezzo: il valore normale si determina confrontando il valore della transazione in esame con quello che verrebbe praticato in caso di transazioni realizzate fra soggetti giuridicamente indipendenti operanti in medesime condizioni contrattuali e di mercato;
- il metodo del prezzo di rivendita: il valore normale si determina 'depurando' il prezzo di rivendita del bene da parte dell'impresa acquirente di una percentuale di profitto riconducibile a spese di distribuzione o altre spese sostenute a fronte del servizio realizzato;
- il metodo del costo maggiorato: il valore normale si determina aggiungendo al costo di produzione del bene o del servizio oggetto della transazione un margine desunto dalle condizioni di mercato e dalla natura delle operazioni poste in essere;

Alla seconda categoria appartengono i seguenti metodi :

- il metodo della comparazione dei profitti: gli utili realizzati dall'impresa vengono raffrontati con quelli conseguiti da altri soggetti operanti nel medesimo settore;

[5] L'espressione "arm's lenght", che letteralmente è traducibile come "lunghezza del braccio", sta a significare "valore normale". Infatti, i soggetti estranei devono stare ad un minimo di distanza (quantomeno la lunghezza di un braccio) e nei rapporti tra essi viene praticato il prezzo di mercato senza sconti.

Innovazione e Diritto

- il metodo della ripartizione dei profitti: gli utili realizzati vengono ripartiti fra i diversi soggetti costituenti un gruppo in funzione del costo da ognuno di essi sostenuto nel ciclo produttivo;
- il metodo dei margini lordi del settore economico: gli utili vengono quantificati in funzione del livello di efficienza raggiunto dai soggetti partecipanti al ciclo produttivo;
- il metodo della redditività del capitale investito: gli utili vengono quantificati soltanto in funzione del capitale investito.

Infine, per completezza, è utile fare un piccolo accenno a due criticità legate all'applicazione della disciplina del transfer pricing. Uno dei problemi maggiori che si incontrano quando si affronta la materia in esame è rappresentata dall'onere della prova[6], che naturalmente incombe sull'Amministrazione finanziaria e che risulta piuttosto complessa, trattandosi di ricostruzioni suscettibili di diverse valutazioni. Un'altra problematica è rappresentata dal fatto che dalla rideterminazione dei prezzi di trasferimento può derivare un fenomeno di "doppia imposizione", nel caso in cui i maggiori componenti positivi di reddito accertati in un paese non siano riconosciuti quali maggiori componenti negativi nello stato di residenza della società con la quale è stata effettuata la transazione.

3. Il "Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprices in the EU"

Il 27 giugno 2006 il Consiglio dell'Unione Europea ed i rappresentati degli stati membri hanno deliberato l'approvazione di un codice di condotta relativo alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento, con l'obiettivo di incoraggiare la predisposizione da parte delle imprese multinazionali di tutta una serie di documenti in materia di transfer pricing allo scopo di standardizzare la documentazione da porre in essere da parte delle imprese e facilitare i controlli da parte delle amministrazioni finanziarie. Il codice di condotta UE fa parte della così

[6] In materia di onere della prova si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 76280 del 22/06/2006. Si segnalano altre due sentenze della Corte di Cassazione molto importanti in materia di transfer pricing quali la sentenza n. 14016 del 14/12/1999 (Spese di regia)e la Sentenza n. 11850, 17/05/2000 (Riaddebito costi a stabileorganizzazione italiana di società estera). Di notevole interesse anche le sentenza della Corte di Giustizia quali la Decisione C-307/97 del 21/09/1999 (Libertà di stabilimento);
e la Decisione C-324/00 del 12/12/2002 (Thin cap - principio di non discriminazione). La più recente è la sentenza C-311/08 del 21/01/2010. E' stato detto che si tratta della prima sentenza in cui la Corte di Giustizia si occupa di Transfer pricing.

Innovazione e Diritto

detta soft law, in quanto non ha valore di norma di legge, contiene delle semplici raccomandazioni, la cui applicazione da parte degli Stati membri è facoltativa.

Negli ultimi anni molti paesi europei hanno deciso di adottare il codice di condotta, introducendo norme e circolari che obbligano o invitano i contribuenti a predisporre la documentazione in materia di prezzi di trasferimento.

Di recente anche l'Italia ha adeguato la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, introducendo nell'ordinamento un regime di oneri documentali a carico delle imprese in materia di prezzi di trasferimento. Infatti l'articolo 26 del DL 78/2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, ha introdotto il comma 2-ter nell'articolo 1 del Dlgs 471/97 («Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette») che dispone che le sanzioni amministrative previste al comma 2 del medesimo articolo (ovvero dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito accertato), non si applichino in caso di una rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, qualora il contribuente, nel corso di un accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegni all'amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale. La norma, inoltre, prevede che il contribuente che detiene questa documentazione deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità ed i termini indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto. Il D.L. n.78/2010 è stato convertito con modificazioni nella legge n.122 del 30 luglio 2010 ed il 29 settembre 2010 è stato emesso il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Nella circolare n.58 del 15 dicembre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in materia.

4. La documentazione idonea

Coerentemente con il "Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprices in the EU", Il provvedimento prevede che la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni infragruppo è costituita da due tipologie di documenti: un set denominato "Masterfile" ed un set denominato "Documentazione nazionale". Il Masterfile raccoglie informazioni relative al gruppo (descrizione e struttura del gruppo, strategie generali, flussi delle operazioni, operazioni infragruppo, politica di determinazione dei prezzi di

Innovazione e Diritto

trasferimento ecc.), e la Documentazione nazionale contiene informazioni relative alla società (descrizione, settori in cui opera, strategie, operazioni infragruppo ecc.).

Il provvedimento diversifica il regime documentale a seconda che lo stesso debba essere adottato da una società holding, da una società subholding, da una società partecipata, o da una stabile organizzazione, prevedendo, infine, disposizioni meno onerose per le piccole-medie imprese (intendendo per tali quelle che evidenziano ricavi delle vendite o fatturato non superiore a 50 milioni di euro). Questa diversificazione è stata prevista in virtù del fatto che il livello di informazioni richiesto ai fini dell'assolvimento dell'onere deve essere proporzionato alla capacità del soggetto di accedere a tali informazioni.

L'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi su richiamato, nel fornire chiarimenti sulla documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento, sottolinea il concetto di "idoneità". La documentazione viene considerata "idonea" se fornisce all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi necessari per analizzare i prezzi di trasferimento. La presentazione della documentazione, dunque, non vincola l'amministrazione finanziaria all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n.471, ossia alla non applicazione delle sanzioni, quando:

- la documentazione esibita nel corso di attività di controllo non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel provvedimento; ovvero quando
- le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero.

In questi casi, infatti, la documentazione predisposta dal contribuente non può essere considerata idonea.

La comunicazione che attesta il possesso della documentazione per il periodo d'imposta in corso al 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del decreto) deve essere fornita con la dichiarazione annuale dei redditi. La documentazione relativa ai periodi di imposta anteriori può essere inviata all'Agenzia delle Entrate entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto utilizzando il canale telematico Entratel (quindi entro lo scorso 28 dicembre 2010). Sono ritenute valide anche le eventuali comunicazioni successive al termine previsto, purché le stesse siano state trasmesse prima dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o di altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

In sede di verifica o di altra attività istruttoria, la documentazione predisposta dal contribuente dovrà essere consegnata entro 10 giorni, in quanto il contribuente può avere necessità di un certo periodo di tempo per collazionare tutta la documentazione.

Innovazione e Diritto

4.1 Il Masterfile e la Documentazione Nazionale

La documentazione idonea, che il contribuente deve predisporre al fine della disapplicazione della sanzione di cui al comma 2 dell'art. 1 del d.lgs 471/97, è costituita da un documento denominato "Masterfile" ed un documento denominato "Documentazione nazionale". Entrambi devono essere articolati in capitoli, paragrafi ed, in alcuni casi, in sottoparagrafi, secondo la struttura individuata dal citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.

Il Masterfile è un documento che contiene informazioni relative al gruppo multinazionale ed alla sua politica di fissazione del prezzo. I primi tre capitoli riguardano la descrizione generale del gruppo multinazionale di appartenenza, la struttura del gruppo e le strategie perseguite. L'Agenzia delle Entrate, nella circolare del 15 dicembre 2010, ha precisato che sono considerate insufficienti le descrizioni della strategia generale del gruppo "riassunte in forme generiche e succinte prive di riferimenti a evidenze documentate o documentabili e suscettibili comunque di riscontri obiettivi." Il quarto capitolo denominato "Flussi di operazioni" deve evidenziare un quadro dei flussi delle operazioni infragruppo, rientranti nell'ambito di applicazione delle norma in materia di prezzi di trasferimento, che dovrà essere sintetizzato mediante diagrammi e schemi. Il capitolo 5 è relativo alle operazioni infragruppo, il capitolo 6 riguarda le informazioni relative alle funzioni svolte, a beni strumentali impiegati ed ai rischi assunti nelle operazioni infragruppo. Il capitolo 7 è destinato alla trattazione dei beni immateriali detenuti da ogni singola impresa coinvolta, di cui dovrà essere fornito un elenco completo. Il capitolo 8 descrive la politica determinazione dei prezzi di trasferimento e deve dimostrare la conformità al principio di libera concorrenza. Infine il capitolo 9 deve contenere una descrizione degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento sottoscritti o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei paesi in cui la società opera.

La Documentazione nazionale ha una struttura analoga a quella del Masterfile, con la differenza che si riferisce alla singola impresa ed alla sua collocazione nell'ambito della multinazionale e delle singole operazioni che vengono poste in essere nell'ambito del gruppo. I primi capitoli riguardano la descrizione generale della società, i settori in cui opera, la struttura operativa dell'impresa e le strategie perseguite ed offrono, pertanto, un quadro generale della società. I successivi capitoli sono più rilevanti in quanto riguardano le operazioni infragruppo e l'analisi di comparabilità il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento, le analisi economiche e i risultati derivanti dall'applicazione del metodo adottato.

Innovazione e Diritto

Come è stato evidenziato dalla citata circolare, in considerazione del fatto il sistema adottato in Italia richiama il codice di condotta e questo stabilisce che la documentazione in materia di prezzi di trasferimento deve rispettare le Guidelines dell'OCSE, i contribuenti, in caso di dubbi circa i contenuti del Masterfile o della Documentazione Nazionale devono far riferimento alle Guidelines.

5. Considerazioni

In Italia le disposizioni in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento erano da tempo attese allo scopo di adeguare la normativa nazionale alle guidelines dell'Ocse, come è già stato fatto dalla maggior parte dei paesi industrializzati.

L'introduzione normativa in Italia in materia di prezzi di trasferimento presenta alcune differenze rispetto alla disciplina vigente negli altri Paesi. Innanzitutto occorre evidenziare che la disciplina in esame, a differenza di quanto previsto negli altri Paesi, non introduce un obbligo a carico del contribuente, bensì un onere, in un'ottica di adempimento spontaneo. Il sistema si basa sull'introduzione di un regime premiale che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.58 del 15 dicembre 2010, tiene conto dell'impegno profuso dal contribuente che predispone la documentazione allo scopo di agevolare in sede di verifica il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento al valore normale. Negli altri paesi europei, invece, la predisposizione della documentazione costituisce un vero e proprio obbligo. Mentre in Italia le imprese che adottano questo regime documentale beneficiano di un esonero dalle sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.lgs n. 471 del 1997, negli altri ordinamenti tramite la documentazione il contribuente fornisce all'amministrazione la prova di aver rispettato il principio del valore normale nelle operazioni infragruppo.

Un'altra importante differenza riguarda i termini di presentazione della documentazione. La norma italiana prevede che in caso di accesso o di altra attività istruttoria il contribuente debba consegnare la documentazione de qua entro dieci giorni dalla richiesta. Negli altri ordinamenti sono previsti dei termini molto più lunghi che vanno da un minimo di 30 giorni, come in Belgio, Francia, Inghilterra e Usa, ad un massimo di 60 giorni come in Danimarca, Finlandia, Germania, ecc. In Spagna non è previsto un termine ma l'amministrazione può richiederla dal giorno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi.[7]

[7] P.Valente nell'articolo "Transfer pricing – i nuovi oneri di documentazione in Italia" pubblicato su Il Fisco n. 39/2010 evidenzia in una tabella i termini di presentazione della documentazione previsti in tutti i paesi dove è previsto tale adempimento.

Innovazione e Diritto

Il regime documentale in materia di transfer pricing comporta senza dubbio un forte aggravio per il contribuente in quanto la predisposizione della documentazione può rivelarsi molto complessa e determinare un notevole dispendio di tempo e conseguenti costi di gestione. Tale onere è difficilmente attuabile da parte di quelle società che non hanno mai avuto alcun approccio rispetto a tale problematica.

Inoltre, i termini previsti dalla normativa italiana potrebbero sembrare troppo ristretti per collazionare tutta la documentazione richiesta, soprattutto nel caso delle capogruppo che devono reperire la documentazione anche dalle società controllate e collegate, spesso ubicate in altri paesi. Ma in realtà le società dovrebbero già disporre della documentazione de qua ed i dieci giorni previsti dalla normativa servono solo per collazionare la documentazione da presentare in seguito alla richiesta dell'Amministrazione.

Comunque, nonostante le difficoltà operative che sicuramente non mancheranno, l'intervento normativo in materia è stato giudicato positivamente anche dalle stesse imprese in quanto la mancanza di oneri documentali, a differenza di quanto già esisteva negli altri paesi, ingenerava incertezza nelle politiche di transfer pricing da parte delle multinazionali operanti nel nostro Paese. Del resto non si può certo dire che si tratti di un tema del tutto nuovo, in quanto esistono posizioni consolidate in ambito internazionale alle quali il legislatore nazionale si è ispirato.

Il trasfer pricing è un fenomeno molto rilevante ed oggetto di grande attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria soprattutto in riferimento ai "grandi contribuenti", di cui all'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008 n.185.[8] Infatti, in sede di programmazione delle verifiche da effettuare, uno dei principali elementi che vengono analizzati dall'Agenzia delle Entrate per individuare i contribuenti da sottoporre a controllo è la presenza di rapporti con soggetti non residenti ed, in particolare, la presenza di cessioni di beni o servizi nell'ambito di gruppi multinazionali allo scopo di vagliarne la conformità alle previsioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR. Tali rapporti all'interno dei gruppi internazionali rappresentano un elemento di forte rischiosità fiscale come è stato evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari n. 13 del 2009 e n. 20 del 2010.

Tuttavia, come è stato prima accennato, il controllo dei prezzi di trasferimento risulta molto complicato. L'introduzione normativa in materia di documentazione dei prezzi di

[8] Con l'art. 27 del decreto legge 29 novembre 2008 n.185, convertito con modificazioni dalla legge 2/2009, è stata individuata la categoria dei Grandi contribuenti, che comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro. L'obiettivo che la norma si propone con è quello di instaurare con i Grandi Contribuenti, che rappresentano un segmento strategico nell'economia nazionale, un rapporto di mutua collaborazione fondato su un dialogo aperto e trasparente per favorirne l'adempimento spontaneo. Il controllo assume il ruolo di strumento di contrasto di comportamenti elusivi/abusivi, diversamente calibrato a seconda delle caratteristiche del singolo contribuente e della sua maggiore o minore propensione all'adozione di comportamenti fiscalmente irregolari.

Innovazione e Diritto

trasferimento fornisce un valido ausilio, in un'ottica di collaborazione tra contribuente ed amministrazione. Come è stato osservato dal Direttore Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate Luigi Magistro questo regime documentale rappresenta un ulteriore passo nell'attuazione dello Statuto del Contribuente. Inoltre "Accedere a un sistema di trasparenza su questo filone, permetterà di attribuire alle imprese un profilo di rischio minore rispetto a chi non lo fa. Questo inevitabilmente influisce sulla possibilità di essere controllati". L'analisi del rischio fiscale, infatti, tiene conto anche dell'attitudine dimostrata dall'impresa ad avere nei confronti dell'amministrazione finanziaria un atteggiamento collaborativi. L'adozione di tale regime si configura, quindi, come un indice segnaletico della presenza di un atteggiamento cooperativo, trasparente ed in buona fede, che dovrebbe sempre caratterizzare il rapporto tra fisco e contribuente.

Innovazione e Diritto

Innovazione e Diritto