

IMPOSTE DIRETTEdi **MARCO NESSI****Transfer pricing e penalty protection: tutela del contribuente**

Nel transfer pricing, la penalty protection tutela i contribuenti che predispongono e comunicano correttamente la documentazione idonea (Master file e Documentazione nazionale). L'idoneità, chiarisce la circolare n. 15/E/2021, va valutata in senso sostanziale, non formalistico.

In Italia, la normativa relativa ai prezzi di trasferimento (transfer pricing) si fonda sull'art. 110, c. 7 del Tuir, che impone di determinare i corrispettivi delle operazioni infragruppo secondo condizioni di libera concorrenza, in conformità ai principi OCSE. Elemento chiave per la difesa del contribuente in caso di controlli fiscali è la predisposizione della **documentazione sui prezzi di trasferimento** (ovvero il Master file e la Documentazione nazionale), la cui idoneità consente l'accesso al **regime di penalty protection** previsto dall'art. 1, c. 6 D.Lgs. 471/1997.

La norma prevede l'esclusione delle sanzioni per infedele dichiarazione, qualora la documentazione sia conforme ai requisiti formali e sostanziali stabiliti dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 23.11.2020, n. 360494. In particolare, **la penalty protection opera a condizione che:** la documentazione sia debitamente predisposta; il contribuente ne comunichi il possesso in sede di dichiarazione dei redditi; la documentazione sia esibita all'Amministrazione Finanziaria, in sede di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria.

La presentazione della documentazione nel corso delle attività di controllo non vincola l'Amministrazione Finanziaria ad applicare il regime premiale allorché, pur rispettando le indicazioni formali stabilite dal provvedimento, la documentazione non presenti, nel complesso, contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni del provvedimento, compresa la firma elettronica con marca temporale. Lo stesso può accadere qualora le informazioni ivi indicate non corrispondano in tutto o in parte al vero. Tuttavia, in deroga a queste previsioni, deve considerarsi idonea la documentazione in tutti i casi in cui fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati, con specifico riguardo alla accurata delineazione delle transazioni e all'analisi di comparabilità, compresa l'analisi funzionale.

Nella circolare 26.11.2021 n. 15/E l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che il concetto di *"idoneità"* non deve essere letto in chiave formalistica, ma sostanziale. Pertanto, **la documentazione deve essere strutturata in modo da offrire una rappresentazione coerente e verificabile della politica di transfer pricing adottata, anche se non perfetta sotto ogni profilo.** La giurisprudenza di merito ha rafforzato questa lettura, affermando che la funzione della documentazione non è quella di fornire una verità assoluta o insindacabile, ma di rendere possibile una verifica consapevole da parte del Fisco. Si citano i principi espressi dalle principali sentenze di merito:

- C.T.R. Lombardia 1.06.2017, n. 2454. Ciò che rileva non è la correttezza dei prezzi di trasferimento indicati, ma il fatto che la società mette a disposizione dell'ufficio la documentazione utilizzata;
- C.T.R. Lombardia 28.11.2018, n. 5225. Il manuale di transfer pricing, anche se unico per più società, è da considerarsi adeguato quando contiene tutte le informazioni previste dalla normativa. L'Ufficio può non dividerne la valutazione, ma ciò non esclude l'idoneità della documentazione ai fini della *penalty protection*;
- C.T.P. Milano 13.05.2021, n. 2099. L'importanza della documentazione non risiede nella perfetta esattezza dell'analisi, quanto piuttosto nella sua disponibilità, chiarezza e tempestività, quale espressione del principio di leale collaborazione sancito dallo Statuto del contribuente;
- C.G.T. Lombardia 10.01.2024, n. 85. Esclusa la *penalty protection* con una documentazione sostanzialmente coerente, ma accompagnata da una comunicazione formale incompleta (mancato flag nel quadro RS).

In conclusione, se la fiscalità *"collaborativa"* rappresenta ormai un obiettivo dichiarato del sistema tributario moderno, allora il raggiungimento della stessa dovrebbe necessariamente riflettersi in un atteggiamento coerente anche da parte delle Entrate. A differenza di quanto (ancora troppo spesso) accade, **è irragionevole penalizzare il contribuente che, pur con imperfezioni, predispone una documentazione coerente, trasparente e tempestivamente** la mette a disposizione, vanificando l'impegno alla compliance (e alla piena disclosure) in nome di un formalismo sterile. Il vero discrimine dovrebbe essere la volontà elusiva o l'opacità, non l'errore tecnico o la scelta metodologica legittima. Anche su questi aspetti è lecito attendersi un salto di qualità da parte dell'Amministrazione Finanziaria.