

Documentazione anti-ibridi: penalty protection

Alessandro Di Stefano (PwC TLS), Andrea Porcarelli (PwC TLS), Raffaele Iervolino (PwC TLS)
ed Elisa Pesce (PwC TLS)

Regime premiale di hybrid penalty protection in caso di contestazioni in materia di disallineamenti da ibridi (articoli da 6 a 11 del D.Lgs. n. 142/2018) similmente a quanto già previsto in tema di transfer pricing: questa una delle integrazioni approvate dal Consiglio dei Ministri nel decreto fiscalità internazionale.

I contribuenti (parte di gruppi domestici e non, comprese pertanto le controllate italiane di gruppi esteri) avranno l'opportunità di predisporre la documentazione anti-ibridi al fine di ottenere protezione dall'applicazione di sanzioni a partire dal periodo d'imposta 2020.

Inquadramento normativo

Con gli articoli da 6 a 11 del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 (di qui in seguito “**Decreto ATAD**”) sono state introdotte, seguendo la Direttiva UE 2016/1164 (di qui in seguito “**ATAD I**”) come modificata dalla Direttiva UE 2017/952 (di qui in seguito “**ATAD II**”), nel sistema italiano le disposizioni di contrasto ai disallineamenti da ibridi.

Tali disposizioni trovano applicazione sin dal **periodo d'imposta 2020** (*rectius* dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019) ad eccezione della regola di contrasto agli “ibridi inversi”, rinvenibile all'articolo 9 del Decreto ATAD, che è entrata in funzione dal 2022 (*rectius* dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021).

I chiarimenti di prassi si sono fatti attendere sino al 26 gennaio 2022, data di pubblicazione della Circolare n. 2 dell'Agenzia delle Entrate (di qui in seguito “**Circolare**”).

L'approccio della Circolare (e dei primi questionari)

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare ha sottolineato come sia buona pratica di gestione del rischio fiscale per i contribuenti svolgere, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, appropriate analisi circa il ricorrere o meno di fattispecie di disallineamenti da ibridi rilevanti, anche richiedendo la collaborazione da parte delle imprese associate, al fine di precostituire una appropriata documentazione probatoria.

In estrema sintesi, la Circolare non prevede né uno specifico formato né tantomeno alcun obbligo comunicativo e/o dichiarativo all'Amministrazione finanziaria.

Il quadro procedurale che emerge dalla Circolare è il seguente:

- La disciplina non introduce un automatismo per cui i costi infragruppo divengono deducibili solo se supportati da un esauriente documentazione attestante l'assenza di disallineamenti ibridi, essendo sufficiente la prova “*ordinariamente prevista a fondamento del diritto alla deduzione*”, tuttavia la Circolare evidenzia l'emergere di “*impliciti oneri di documentazione*” in capo al contribuente, nonostante non preveda né uno specifico formato

né tantomeno alcun obbligo comunicativo e/o dichiarativo all'Amministrazione finanziaria.

- Prima di emettere l'accertamento, l'Amministrazione finanziaria deve indicare in un atto apposito i motivi in base ai quali ritiene configurabile una violazione della disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi e richiedere al contribuente chiarimenti, i quali dovranno essere forniti entro sessanta giorni.
- Il procedimento attualmente proposto dalla Circolare ripartisce l'onere della prova richiedendo all'Amministrazione di dimostrare i "fatti costitutivi" della violazione e al contribuente di "dare evidenza che la fattispecie non ricorre o dell'esistenza di fatti impeditivi o estintivi di detta pretesa".
- La Circolare precisa che in caso di mancata o incompleta risposta alla richiesta di chiarimenti sono applicabili le disposizioni del comma 5 dell'articolo 32 del D.P.R. 600 del 1973, il quale sancisce che "le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa".

La necessità di una documentazione atta a mappare il complesso delle entità e delle transazioni di gruppo (anche nel caso di controllate italiane di gruppi multinazionali) si evince anche dalle richieste incluse nei primi questionari anti-ibridi emessi dall'Agenzia delle Entrate ai contribuenti italiani, in cui viene esplicitato quanto segue: "*si evidenzia che nel contesto di un gruppo multinazionale tutte le transazioni intercorse tra parti correlate devono essere soggette al vaglio della disciplina anti ibridi ed ogni società del gruppo residente in una giurisdizione in cui tale disciplina è applicabile, Italia inclusa, deve avere evidenza degli esiti di tale valutazione. In tale ottica, quindi, l'eccezione di eventuale indisponibilità delle informazioni potrebbe esser valutata negativamente in eventuali procedimenti in sede amministrative e non che dovessero scaturire in esito all'attività di controllo espletata.*"

Nei questionari viene fatto esplicito riferimento a "tutte le transazioni intercorse" nel gruppo multinazionale, nonché ad "ogni società del gruppo residente in una giurisdizione in cui tale disciplina è applicabile": mappatura estesa a tutto il gruppo in logica ibridi importati.

Da ultimo, la Circolare non esclude ripercussioni penali correlati a contestazioni in tema di ibridi fiscali: i verificatori, in caso di violazione, dovranno valutare "la sussistenza dei presupposti di legge per la comunicazione all'autorità giudiziaria per le autonome valutazioni in merito all'applicabilità delle previsioni di cui all'articolo 4 del Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74" (rectius penale tributario).

La *penalty protection*

Il Decreto fiscalità internazionale (i.e., Decreto Legislativo 209 del 27 dicembre 2023) prevede al Titolo III, articolo 61, la possibilità per i contribuenti (parte di gruppi domestici e non, comprese pertanto le controllate italiane di gruppi esteri) l'opportunità di predisporre la documentazione anti-ibridi al fine di ottenere protezione dall'applicazione di sanzioni.

Nel dettaglio, la documentazione anti-ibridi costituirebbe un "onere" (non un obbligo) volto a garantire un regime premiale di *hybrid penalty protection* in caso di contestazioni in materia di disallineamenti da ibridi, similmente a quanto già previsto in tema di *transfer pricing*. La protezione

dalle sanzioni è applicabile nella misura in cui sia data alle autorità comunicazione tempestiva del possesso della documentazione anti-ibridi, la quale dovrà contenere una descrizione completa e veritiera delle fattispecie disciplinate dalla disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi.

Ad oggi la norma non fornisce dettagli sulle modalità di redazione, firma e archiviazione della documentazione anti-ibridi; tuttavia, sono attesi chiarimenti in merito nel decreto *ad-hoc* che il Ministero delle Finanze si impegna a pubblicare entro 60 giorni dall'approvazione del decreto fiscalità internazionale. Inoltre, è specificato che la documentazione sarà ritenuta valida nella misura in cui sia siglata ad una "*data certa*", suggerendo la potenziale richiesta di firma digitale e marca temporale come avviene per la firma della documentazione sui prezzi di trasferimento.

Il Decreto, oltre in logica profuturo, fornisce protezione per i periodi di imposta dal 2020 al 2023 nella misura in cui la documentazione relativa a tutti i periodi d'imposta sia predisposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2023 o, se successivo, entro 6 mesi dalla data di approvazione del decreto *ad-hoc* seguente all'introduzione della *penalty protection*.

Al fine di ottenere lo scudo da sanzioni sarà inoltre necessario che la violazione della disciplina non sia già stata constatata e che comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento su quei periodi d'imposta.

La predisposizione della documentazione (e delle relative analisi) potrebbe tuttavia essere non immediata e potenzialmente foriera di complessità anche correlate al reperimento delle informazioni.

Come previsto dalla Circolare in tema di ibridi importati e come tra l'altro confermato dai recenti questionari dall'Agenzia delle Entrate, la mappatura dovrebbe essere estesa a tutte le società del gruppo in quanto *"tutte le transazioni intercorse tra parti correlate devono essere soggette al vaglio della disciplina anti ibridi ed ogni società del gruppo residente in una giurisdizione in cui tale disciplina è applicabile, Italia inclusa"*.

Sarà oltretutto necessario anche il monitoraggio di alcuni componenti negativi di reddito "generati" nel 2019 ma successivamente dedotti (come previsto dalla Circolare, ad esempio, perdite fiscali, ammortamenti ed interessi passivi).

Ciononostante, si ritiene che la documentazione anti-ibridi italiana possa essere predisposta sulla scorta di eventuali altre analisi già effettuate in altre giurisdizioni, se adattate alle esigenze normative italiane. Viceversa, la mappatura condotta a fini italiani potrebbe essere utile per altre giurisdizioni che richiedono una documentazione di supporto analoga a fini di contrasto ai disallineamenti da ibridi.

Considerazioni

La disposizione sebbene imponga un onere di compliance annuale aggiuntivo in capo ai contribuenti italiani, è in grado di dare certezza alla debita documentazione di cui il contribuente italiano dovrà disporsi per quanto attiene i disallineamenti da ibridi garantendo:

- la possibilità di far fronte a potenziali richieste dell'Amministrazione finanziaria;

- la copertura dalle sanzioni amministrative;
- la potenziale coperture dalle sanzioni penali sebbene non più esplicitamente previsto dalla versione del Decreto finale pubblicata.