

Servizi a basso valore aggiunto: la procedura semplificata e la semplificazione della documentazione "sottostante"



**Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Brescia
Convegno – 15 Ottobre 2021**

Dott. Alessandro Furlan

I servizi infragruppo: considerazioni generali

- **Centralised services:** servizi che la casa madre svolge in modo accentrato a beneficio di tutte le società del gruppo. Una prassi diffusa, in base alla quale i costi sostenuti per i servizi centralizzati sono addebitati alle società che ne traggono beneficio, in coerenza con i principi stabiliti in materia di prezzi di trasferimento.
- **Finalità:** garantire standard qualitativi omogenei all'interno del gruppo e consentire a tutte le società di avvalersi di particolari competenze specialistiche, rintracciabili solo presso la casa madre.
- **Shareholder activities:** attività svolta nell'interesse esclusivo della holding company che riflette piuttosto lo svolgimento della funzione di controllo tipica della capogruppo. In questi casi, i costi relativi alle attività svolte non dovrebbero essere addebitati alle società del gruppo e dovrebbero restare in capo alla casa madre.

NB: è di fondamentale importanza distinguere di volta in volta tra centralised services e shareholder activities

I servizi infragruppo: considerazioni generali

- **Benefit test:** l'attività che si configura correttamente alla stregua di un servizio infragruppo è quella che rappresenti per i membri del gruppo **un valore economico e commerciale (benefit test)** e che consenta di conservare o migliorare la *business position* del percettore. Infine, non si configura un servizio, nell'accezione delle *Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali* del luglio 2017 («**Linee Guida OCSE**»), quando il beneficio ottenuto dalle società del gruppo è solo incidentale, occasionale.
 - **Duplicazione di una funzione o attività:** se l'attività svolta centralmente duplichi una funzione che il percettore già svolge in autonomia o un servizio già fornito al percettore da un soggetto terzo, difficilmente si configura un vero e proprio servizio infragruppo (in grado di apportare un beneficio).
- NB: occorre valutare caso per caso** (se l'attività duplicata abbia una funzione di complementarietà rispetto al servizio reso o sia piuttosto finalizzata a ridurre i rischi in un determinato settore, come quando, ad esempio, viene richiesto un secondo parere legale, o se si tratti di una duplicazione temporanea, può configurarsi un servizio infragruppo).

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVA)

La definizione delle Linee Guida OCSE

Al par. 7.45 delle Linee Guida OCSE, i LVA si identificano quali servizi svolti da una o più entità di un gruppo multinazionale per conto di una o più entità del medesimo gruppo e che:

- abbiano natura di **supporto**;
- **non** siano parte dell'**attività principale** del gruppo multinazionale (ossia non favoriscano la creazione di attività profittevoli o contribuiscano ad attività economicamente significative del gruppo multinazionale);
- **non** richiedano l'uso di **beni immateriali unici e di valore** e non contribuiscano alla creazione di beni immateriali unici e di valore;
- **non** comportino l'assunzione o il controllo di un **rischio sostanziale o significativo** da parte del fornitore del servizio né tantomeno generino in capo al medesimo l'insorgere di un rischio significativo;
- **non** siano prestati a **terze parti (ossia a soggetti indipendenti)**.

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVA)

La «*Negative List*» tratta dalle Linee Guida OCSE

Si riporta di seguito la cd. «*Negative List*» - di cui al par. 7.47 delle Linee Guida OCSE - dei LVA :

- servizi relativi al core business del Gruppo;
- ricerca e sviluppo;
- servizi collegati all'attività di lavorazione e produzione;
- servizi collegati all'acquisto di materie prime e altri beni utilizzati nella produzione;
- servizi relativi alle vendite, marketing e distribuzione;
- servizi finanziari;
- estrazione e esplorazione di risorse naturali;
- assicurazione e riassicurazione;
- servizi di gestione della direzione aziendale (diversi dalla supervisione manageriale dei servizi individuati quali servizi infragruppo a basso valore aggiunto).

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVAS)

Il livello dei profitti

Il fatto che **un'attività non si qualifichi**, in base alle definizioni fornite al paragrafo 7.45 (ossia **come LVAS**), per l'applicazione dell'approccio semplificato non dovrà comportare che l'attività generi di per sé elevati profitti. L'attività potrebbe comunque apportare un basso valore e **la determinazione del ricarico a condizioni di libera concorrenza per tale attività**, se presente, dovrà essere determinata secondo le linee guida individuate ai paragrafi da 7.1 a 7.42 (ossia secondo le indicazioni fornite per i servizi infragruppo).

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVAS)

La «*Positive List*» tratta dalle Linee Guida OCSE

Si riporta di seguito la cd. «*Positive List*» dei LVAS - di cui al par. 7.49 delle Linee Guida OCSE, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- contabilità e revisione;
- gestione fatturazione e degli incassi e pagamenti;
- attività relative alle risorse umane (assunzioni, selezioni, valutazioni, inserimento dei dipendenti, gestione delle risorse, remunerazioni, sviluppo procedure di sicurezza, formazione e crescita del personale);
- gestione procedure per la sicurezza sul lavoro, ambiente ed altre tipologie
- regolamentari collegate al tipo di attività svolta;
- Information Technology (installazione, manutenzione dei sistemi informativi);
- pubbliche relazioni;
- servizi legali;
- attività correlate ad adempimenti fiscali;
- servizi amministrativi e servizi generali.

NB: occorre tuttavia valutare la natura di tali servizi nel caso di specie (es. analisi del rischio di credito per un gruppo di investimento bancario oppure per un produttore o distributore all'ingrosso di scarpe)

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVA)

Attenzione: il riferimento è all'attività del Gruppo!

Si osserva che la definizione di **servizi infragruppo a basso valore aggiunto** fa riferimento alla natura di supporto di tali servizi che non rientrano nell'attività principale del **gruppo multinazionale**. La fornitura di servizi infragruppo a basso valore aggiunto può, infatti, essere l'attività principale dell'**entità legale** che eroga lo stesso purché tali servizi non afferiscano l'attività principale del gruppo.

Esempio: un **gruppo multinazionale** coinvolto nello sviluppo, nella produzione, nel marketing e nella vendita di **prodotti caseari** istituisce una **società di servizi condivisi** operante quale **centro globale di assistenza informatica**. La fornitura dei servizi informativi costituisce l'attività principale della società. Tuttavia, il servizio non è un'attività principale del gruppo multinazionale e può di conseguenza qualificarsi quale servizio infragruppo a basso valore aggiunto.

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVAS)

Metodo semplificato per la determinazione dei prezzi di trasferimento

Il **metodo semplificato** è fondato sul presupposto che tutti i costi del servizio a basso valore aggiunto sostenuti nel supportare l'attività delle entità del gruppo multinazionale siano imputati a tali entità.

I **benefici** fondamentali nell'usare tale approccio semplificato includono:

- (1) ridurre gli sforzi per conformarsi al *benefit test* e dimostrare l'addebito a valori di libera concorrenza;
- (2) fornire una maggiore certezza ai gruppi multinazionali che il prezzo addebitato per le suddette attività sarà accettato dall'amministrazione fiscale che hanno recepito l'approccio semplificato, laddove le condizioni previste per tale approccio siano rispettate;
- (3) fornire alle autorità fiscali documentazione *ad hoc* che consenta la verifica puntuale dei rischi di *compliance*.

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVAS)

Metodo semplificato per la determinazione dei prezzi di trasferimento

Con riferimento ai servizi a basso valore aggiunto, l'Amministrazione fiscale *può rinunciare a verificare il beneficio* (ovvero a valutare puntualmente l'adeguatezza del benefit test come accade con la generalità dei servizi infragruppo) quando sia stato adottato un approccio semplificato in linea con i chiarimenti forniti nel capitolo VII delle Linee Guida OCSE (*tale impostazione non è stata accolta dalla Prassi domestica che richiede il benefit test per l'approccio semplificato Par. 7.1 del Provvedimento*).

In particolare, ai fini della misurazione del beneficio, non si dovrà procedere in base ad ogni singolo importo addebitato (*on a specific charge basis*) ma per categorie di servizi.

Si riportano di seguito i passaggi dell'approccio semplificato per la determinazione della remunerazione arm's length per i LVAS.

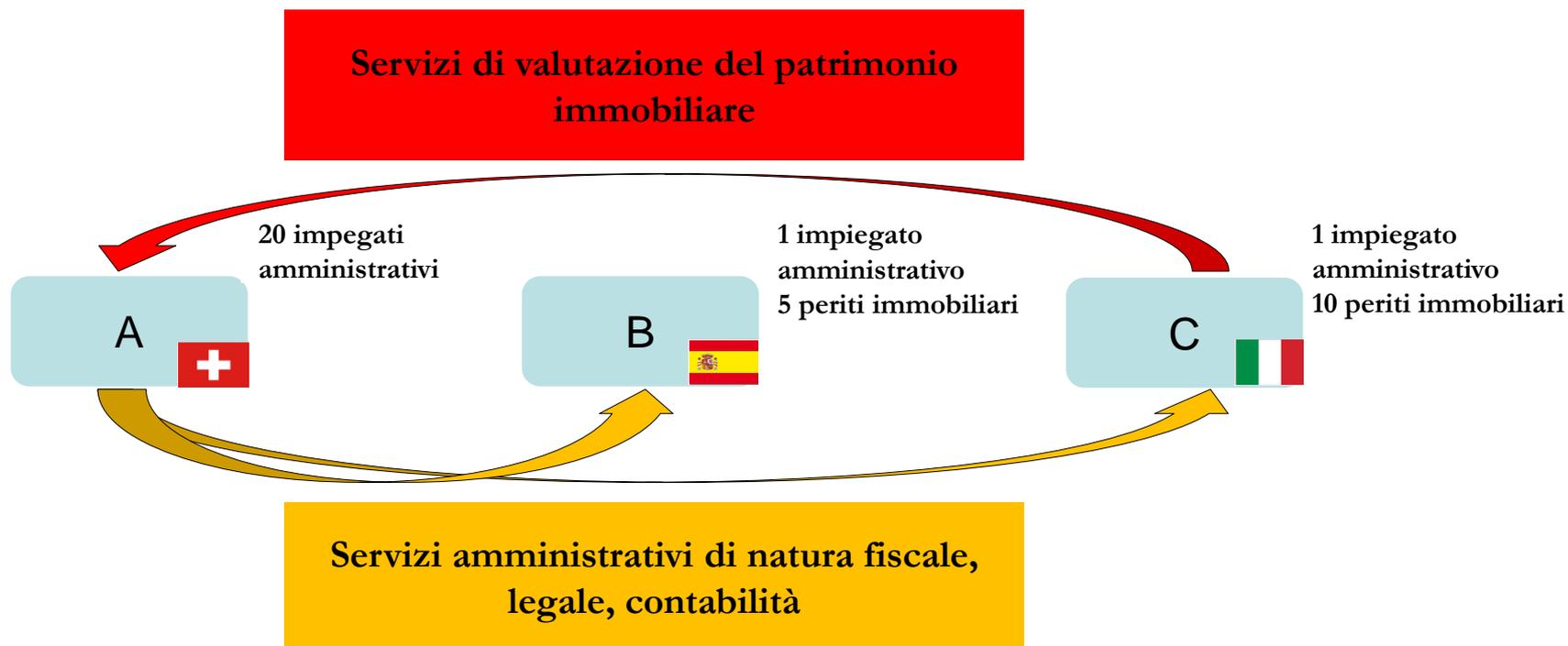
I servizi infragruppo a basso valore aggiunto (LVAAS)

Metodo semplificato per la determinazione dei prezzi di trasferimento

1. **Determinazione dei costi aggregati:** calcolo su base annua dell'insieme dei costi diretti e indiretti sostenuti dall'entità del Gruppo per lo svolgimento di ciascuna categoria di servizi (i.e. *service provider*). I costi dovranno essere aggregati secondo le categorie di servizi ed essere associati ai relativi centri di costo.
2. **Individuazione ed eliminazione dei costi** imputabili a servizi svolti da una sola entità del gruppo per conto di un'altra e/o *Shareholder activities* (e non a beneficio di tutte le consociate estere).
3. **Ripartizione dei costi** tra le diverse entità che beneficiano dei servizi. L'imputazione deve avvenire secondo criteri di ripartizione adeguati alla natura del servizio (cd. «*Allocation keys*»), mantenendo gli stessi su base costante per tutte le imputazioni di costi riferibili alla stessa categoria di servizi, per tutti i beneficiari, rispecchiando il bisogno sottostante al servizio specifico.
4. **Applicazione di un margine di profitto:** il *service provider* dovrà applicare un margine di profitto in misura pari al **5%** dei costi rilevanti. **In tal caso non è necessario lo svolgimento di analisi di benchmark.**

Ripartizione di costi per servizi a basso valore aggiunto- Esempio pratico

Gruppo multinazionale operante nell'ambito del Real estate



Servizi ad alto valore aggiunto

Servizi a basso valore aggiunto

Ripartizione di costi per servizi a basso valore aggiunto- Esempio pratico

Servizi di valutazione del patrimonio immobiliare

Caratteristiche dei servizi

- Non di supporto 
- Servizi del core business del Gruppo 
- Non possono essere considerati LVAS 

Remunerazione

- Deve essere effettuato il benefit test di A
- C deve calcolare i costi sostenuti per la prestazione di servizi ad A
- È necessaria una analisi di comparabilità per calcolare il prezzo di libera concorrenza

Ripartizione di costi per servizi a basso valore aggiunto- Esempio pratico

Servizi amministrativi di natura fiscale, legale, contabilità

Caratteristiche dei servizi

- Natura di supporto
- Non parte del core business del Gruppo
- Non richiedono l'impiego di beni immateriali unici e di alto valore
- Non richiedono l'assunzione di rischi significativi



Benefit test

- B e C non hanno abbastanza impiegati che svolgono funzioni amministrative
- B e C non ricevono gli stessi servizi da parti terze e indipendenti
- B e C hanno bisogno di acquistare tali servizi
- B e C hanno effettivamente ricevuto tali servizi



Individuazione dei costi

- Costi diretti: A ha 20 impiegati amministrativi con un salario medio di € 50.000 ($€50.000 \times 20 = €1.000.000$)
- Costi indiretti (spese operative) calcolati come $€2.000 \times 20 = €40.000$
- Costi totali: €1.040.000



Criteri di allocazione

- Criterio di allocazione: tempo dedicato dal dipartimento amministrativo di A
- Gli impiegati amministrativi di A dedicano:
 - il 45% delle loro ore lavorative a A
 - il 25% a B
 - il 30% a C



Ripartizione di costi per servizi a basso valore aggiunto- Esempio pratico

Servizi amministrativi di natura fiscale,
legale, contabilità

Remunerazione

Entità	Criterio di allocazione	Costi allocati	Mark up %	Totale
A	45	468.000 (45%*1.040.000)	n.a.	468.000
B	25	260.000 (25%*1.040.000)	5	273.00 (260.000 + 5%)
C	30	312.000 (30%*1.040.000)	5	327.600 (312.000+5%)

- A sostiene i costi del proprio dipartimento amministrativo nella parte in cui ne beneficia
- B e C sostengono i costi del dipartimento amministrativo di A nella parte in cui ne beneficiano con l'applicazione del mark up del 5%
- Non è richiesta alcuna **benchmark analysis** in quanto tutti gli step dell'approccio semplificato sono stati rispettati

Servizi a basso valore aggiunto - La disciplina domestica

L'art. 7 del D.M. 14 maggio 2018 (recependo di fatto le predette indicazioni OCSE) ha introdotto un'opzione alternativa «*semplificata*» per la valorizzazione dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto.

Il contribuente, infatti, ha la **facoltà** di adottare un approccio semplificato in base al quale è consentito aggregare il totale dei costi diretti e indiretti sostenuti per la prestazione del servizio, «*aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi*».

Il mark-up così individuato non dovrà essere ulteriormente giustificato con un'apposita analisi di comparabilità.

Servizi a basso valore aggiunto - La documentazione da predisporre

Sul punto sono intervenuti il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 0360494 del 23/11/2020 (i.e. **Provvedimento**) e la relativa Circolare*.

A partire dal periodo d'imposta 2020, il contribuente può adottare due diversi approcci, con riferimento ai servizi a basso valore aggiunto.

- **Approccio semplificato:**
 1. Descrizione dei servizi intercompany;
 2. Contratti di fornitura dei servizi;
 3. Valorizzazione delle operazioni;
 4. Calcoli.
- **Approccio Standard:**
 1. Descrizione della transazione;
 2. Analisi di comparabilità;
 3. Informazioni finanziarie.

*La Circolare che fornisce chiarimenti in tema di documentazione sui prezzi di trasferimento è in bozza ed oggetto di discussione sino al 12 Ottobre 2021

Servizi a basso valore aggiunto – L'approccio semplificato

In base al Provvedimento e alla Circolare*, per utilizzare l'approccio semplificato, il contribuente è tenuto fornire le seguenti informazioni («**Report LVAS**»):

1. **Descrizione dei servizi infragruppo:** una descrizione delle categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto forniti, con indicazione, per ciascuna categoria di servizi, dei seguenti elementi:
 - identità dei beneficiari;
 - ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto;
 - ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del contesto di business del gruppo multinazionale; dei benefici ottenuti o attesi (**benefit test**)** ;
 - criteri di ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti.
 - conferma del margine di profitto applicato.

*La Circolare che fornisce chiarimenti in tema di documentazione sui prezzi di trasferimento è in bozza ed oggetto di discussione sino al 12 Ottobre 2021

**Le Linee Guida OCSE intendevano invece ridurre gli sforzi per conformarsi al benefit test

Servizi a basso valore aggiunto – L'approccio semplificato

2. Contratti di fornitura dei servizi: contratti o accordi scritti o documenti contestuali per la fornitura di servizi a basso valore aggiunto (che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte nell'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti) relativi al periodo in esame, con le relative modifiche, che identifichino le parti coinvolte, la natura dei servizi, i termini e le condizioni in base ai quali i servizi sono forniti.

3. Valorizzazione delle operazioni: dovranno essere documentati e illustrati i calcoli che illustrano la determinazione dell'aggregato di costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio e del margine di profitto applicato, con una dettagliata rappresentazione di tutte le categorie e di tutti gli importi dei costi rilevanti, inclusi i costi relativi a qualsiasi servizio fornito esclusivamente a un solo membro del gruppo multinazionale.

4. Calcoli: calcoli che dimostrano l'applicazione dei criteri di ripartizione dei costi tra le entità beneficiarie dei servizi (anche tramite fogli excel).

Servizi a basso valore aggiunto – L'approccio Standard

Approccio Standard: se il contribuente adotta l'approccio cd. «Standard», dovrà inserire nella Documentazione Nazionale («**DN**»), tutte le informazioni, previste dal nuovo Provvedimento, in presenza di una qualsiasi prestazione di servizi intercompany (inclusa l'analisi di comparabilità). Pertanto, la DN dovrà contenere:

1. Descrizione della transazione:

- a) l'importo dovuto per la prestazione dei LVAS, come riconciliato al conto economico del *service provider* e i relativi pagamenti effettuati o ricevuti;
- b) l'identificazione delle parti correlate coinvolte;
- c) l'elenco e la descrizione delle operazioni ritenute comparabili (se presenti) e degli eventuali indicatori finanziari delle imprese indipendenti selezionate per l'analisi.

2. Analisi di comparabilità: l'analisi delle caratteristiche economicamente rilevanti, compresa l'analisi funzionale, per delineare in modo accurato l'operazione effettivamente intercorsa tra le imprese associate, le eventuali variazioni rispetto a periodi di imposta precedenti.

Servizi a basso valore aggiunto – L'approccio Standard

3. Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni

- a) l'enunciazione del metodo prescelto e delle ragioni della sua conformità al principio di libera concorrenza (i.e. i metodi generalmente più indicati per l'analisi della prestazione dei servizi *intercompany* sono il «*cost plus*» ed il «*TNMM*» con l'utilizzo del «*Net Cost Plus Margin*» («**NCPM**») quale indicatore di profitto («**PLI**»), mentre in presenza di operazioni comparabili con terze parti indipendenti sarebbe preferibile il CUP);
- b) i criteri di applicazione del metodo prescelto: i) l'impresa associata da sottoporre ad analisi cd. "**tested party**", in genere rappresentata dal *service provider*; ii) in caso di analisi su dati pluriennali, una illustrazione delle ragioni alla base di tale scelta, iii) le eventuali rettifiche di comparabilità applicate, iv) la strategia di ricerca v) l'intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza;
- c) i risultati derivanti dall'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento;
- d) le assunzioni critiche adottate nell'applicazione del metodo scelto con l'indicazione degli effetti derivanti al modificarsi delle stesse.

Servizi a basso valore aggiunto – L'approccio Standard

4. **Informazioni finanziarie:** informazioni e schemi di allocazione che mostrano come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo dei prezzi di trasferimento possono essere riconciliati con il bilancio annuale (cioè, il conto economico del *service provider* o il «conto economico segregato» del *service provider* se il fornitore di servizi è coinvolto anche in altri tipi di attività).



Confronto tra Procedura Semplificata e Standard

	Procedura semplificata nella DN	Procedura Standard nella DN
Descrizione della transazione		X
Analisi funzionale		X
Selezione del metodo		X
Analisi di benchmark Dati finanziari della tested party (i.e. service provider generalmente) riconciliati con il relativo bilancio d'esercizio o altra documentazione equivalente		X
Descrizione dei servizi infragruppo e Benefit test	X	
Contratti di fornitura dei servizi	X	X - nell'analisi funzionale
Valorizzazione delle operazioni	X	
Calcoli che dimostrano l'applicazione dei criteri di ripartizione dei costi tra le entità beneficiarie dei servizi	X	
Marca temporale e firma digitale	X	X
<i>Penalty protection</i>	X	X

La disciplina domestica – Osservazioni

Report Stand-alone: la facoltà di presentazione del Report LVAS stand-alone potrebbe essere oggetto di chiarimento in seguito alla discussione sulla bozza di circolare.

Termini: la presentazione della Documentazione LVAS è soggetta ai termini di cui al punto 5.2. del Provvedimento (i.e., deve essere consegnata entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta dell'organo verificatore).

Formalità: non è chiaro se anche il Report LVAS stand-alone debba essere soggetto a marca temporale, ai sensi del punto 5.1.2 del Provvedimento. Tuttavia la Circolare conferma che l'inserimento della documentazione LVAS nella DN implicherebbe il rispetto delle formalità previste per la Documentazione Nazionale.

Penalty Protection: il Provvedimento non prevede espressamente indicazioni per il Report LVAS stand-alone. Tuttavia l'inserimento del Report LVAS nella Documentazione Nazionale, oltre al rispetto delle formalità per la stessa previste, garantirebbe al contribuente la *penalty protection* (anche per le transazioni su servizi a basso valore aggiunto).

Servizi a basso valore aggiunto - Osservazioni

La definizione sui servizi a basso valore aggiunto è altresì richiamata dall' art. 167 comma 4) n.7) TUIR («**CFC rule**»):

La CFC rule prevede la tassazione per trasparenza del reddito della società controllata estera in capo al soggetto controllante residente in Italia, se i soggetti controllati integrano le seguenti condizioni*:

- sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra in una o più delle categorie previste dalla norma, tra le quali «i proventi derivanti *dalla compravendita di **beni** e dalla prestazioni di **servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di parti correlate***».

Per definire il **valore economico scarso o nullo**, si tiene conto delle indicazioni previste in merito ai servizi a basso valore aggiunto contenute nel richiamato decreto del **D.M. 14 maggio 2018**, in tema di prezzi di trasferimento e nelle **Linee Guida OCSE (par. 7.47-7.49)**. Il punto trova conferma nella bozza di circolare ATAD n. 1 recante chiarimenti in tema di Società Controllate Estere (CFC).

* La norma non trova applicazione se si dimostra che «il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali».

Servizi a basso valore aggiunto – Punti aperti

Deducibilità dei costi: permangono rischi di possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria riguardo alla deducibilità dei costi sostenuti per la prestazione dei servizi infragruppo. Sul punto, la Corte Suprema ribadisce il principio per cui «l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle imposte dirette e l'IVA contestualmente assolta sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'**effettiva utilità** e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata» (cfr Cassazione, pronunce nn. 6825/2019, 23164/2017 e 23027/2015).

Join transfer pricing Forum (JTPF): nel silenzio del Provvedimento, è dubbio se sia ancora possibile fare riferimento al par. 65 del Documento «*Communication 2011/16 on the work of the JTPF from April 2009 to June 2010 including proposed guidelines on low-value-adding intra-group services*», in merito all'applicazione di un mark-up compreso tra il 3% e l'8% dei costi sostenuti per i servizi a basso valore aggiunto.

Servizi a basso valore aggiunto – Punti aperti

Applicazione della ritenuta d'imposta

L'applicazione di ritenute d'imposta sulla fornitura di servizi a basso valore aggiunto può impedire che il fornitore del servizio recuperi la totalità dei costi sostenuti per fornire il servizio. Quando un elemento di profitto o un margine di profitto è incluso nell'addebito dei servizi le amministrazioni fiscali che riscuotono la ritenuta d'imposta sono incoraggiate ad applicarla solo sull'ammontare di quell'elemento di profitto o del margine di profitto (**Linee Guida OCSE, par. 7.65**).