

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto e senza benchmark analysis

di **Pietro Vitale**

Con riferimento all'art. 110, comma 7, del TUIR, si evidenzia come l'**Action 10 del progetto BEPS** riporta una semplificazione per il **riaddebito *intercompany* dei servizi a basso valore aggiunto** (cd. *intra-group low value adding services*, nel seguito LVAS).

Brevemente si ricorda che il progetto BEPS è un impegno preso a livello di G-20 ed altri Paesi affinché nella propria *hard law* (legislazione interna) sia implementata la ***soft law*** (raccomandazioni OCSE). In tale ambito la **bilateralità** stabilita nelle varie convenzioni **cede il passo alla multilateralità** intesa come impegno comune degli Stati aderenti al progetto BEPS affinché le proprie legislazioni interne combattano, anche attraverso lo scambio delle informazioni, le potenziali pratiche di ***profit shifting*** astrattamente adottabili dalle multinazionali.

L'Italia, in quanto membro del G-20, è **parte attiva** del progetto BEPS, infatti nel **comma 145**, art. 1 della Legge di Stabilità 2016 si dispone che "A fini di adeguamento alle direttive emanate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico" è introdotto in Italia il **country by country reporting** per completare il set documentale sul **transfer pricing** sanzionandone la sua omessa comunicazione con un importo da euro 10.000 ad euro 50.000. Da tale comma 145 si comprende come le direttive OCSE siano rilevanti in Italia; pertanto, seppur non ancora implementato, l'Action 10 dovrebbe essere accettato in sede di verifica.

Infatti, le indicazioni dei BEPS, seppur non tutte ufficializzate (come invece accadute per il tema di *country by country reporting* di cui alla Action 13), dovrebbero essere **di per sé applicabili in sede di verifica** con evidente beneficio a supporto della deduzione dei LVAS; non dovrebbe, pertanto, farsi più alcun rigido riferimento all'art. 109 del TUIR in tema di inerenza che spesso si trasforma in uno scoglio insormontabile per il contribuente. Tuttavia, si ricorda che l'Amministrazione finanziaria nel Telefisco 2011 ha sostenuto che **l'art. 109 del TUIR è sempre da rispettare** a pena del disconoscimento totale del costo. Pertanto, per l'Agenzia delle Entrate l'art. 109, comma 5, in tema di inerenza prevale sull'art. 110, comma 7, del TUIR. Affinché l'art. 109 sia correttamente applicato è richiesta la produzione di **documentazione** probante i singoli riaddebiti; per servizi centralizzati ricevuti da una sola società del gruppo la prova è più agevole, mentre per i servizi di cui ne beneficiano più società (con ovvio ricorso a chiavi di allocazione) la **prova** richiesta dall'art. 109 spesso risulta difficile. Peraltro, la materia era stata in tal senso già oggetto nel 2010 di un EU **Joint Transfer pricing forum** ma nonostante ciò l'Amministrazione finanziaria ha continuato rigidamente ad applicare l'art. 109 del TUIR.

Ciò premesso, l'Action 10 prima di fornirci una definizione di LVAS ci fornisce delle indicazioni per valutare se un ***intra-group service esista o meno***: solo se esiste è addebitabile. Esso non considera come servizi *intra-group* quelli relativi alle ***shareholder activities*** i cui costi devono restare in capo all'*headquarter*, i *duplicative costs* e tutti quelli che non danno un **beneficio diretto** e non incidentale al committente il servizio.

Al paragrafo 7.14 si definiscono i servizi centralizzati che si riferiscono al gruppo quali i **servizi amministrativi, finanziari, legali, contabili, di risorse umane** ed altri; tali servizi sono quelli che creano maggiori problemi diversamente da quelli resi verso particolari soggetti per i quali non vi è né vi è mai stato il problema di individuare la società a cui addebitare il servizio. Il problema riguarda unicamente la **inerenza** del costo e il **quantum** del riaddebito.

Non sono mai definibili come a basso valore aggiunto quei servizi che rientrano nel proprio **core business**, quelli relativi alla **ricerca e sviluppo**, perché potenzialmente creano un *intangible* intitolato di per sé all'extraprofitto, quelli relativi al **manufacturing**, alla produzione, alla vendita, alla distribuzione, alle transazioni finanziarie, alla estrazione e sfruttamento di risorse naturali, assicurazione e riassicurazione e servizi *corporate* resi dal *senior management*, in quanto principalmente funzioni routinarie da remunerare in modo puntuale con le comuni regole in tema di *transfer pricing*, ossia *benchmark analysis* e *benefit test*.

È preferibile il **riaddebito diretto** nel caso in cui tali servizi rappresentino il *core business* del *service provider* ovvero tali servizi siano resi anche a soggetti terzi al gruppo, ma esso diventa di difficile applicazione in ipotesi di più beneficiari; qui si procede con **riaddebito indiretto**, con **chiavi di allocazione non arbitrarie che siano delle proxy** del (ie riflettano il) **beneficio** atteso/ricevuto dal committente del servizio. La chiave di allocazione deve quindi variare in base alla caratteristica del servizio.

Fin qui Action 10 nulla innova. Anche prima era noto che occorre un *benefit test* ed una (seppur semplice) *benchmark analysis* per ogni tipologia di servizio. Action 10, invece, offre al contribuente un **approccio semplificato per la deduzione dei servizi a basso valore aggiunto** delineando tali servizi come quelli:

- **di supporto** al proprio *business*, nel senso che non fanno parte del *core business*;
- **che non richiedono l'uso di *unique and valuable intangibles*** (non creano, quindi, beni immateriali);
- **che non comportano l'assunzione del controllo o la creazione** di sostanziali e significanti **rischi** da parte del *service provider*;
- **che non sono resi a clienti terzi al gruppo**, venendo in tale caso ad esistere un prezzo incontestabile per il loro riaddebito al gruppo (*internal cup*).

Al paragrafo 7.49 Action 10 fornisce delle semplificazioni di LVAS tipicamente rappresentati da servizi amministrativi, legali, fiscali di IT, HR, **tutti servizi centralizzati che supportano il business** del gruppo (quelli riferibili ai singoli membri del gruppo dovrebbero essere addebitati direttamente ad essi) e la cui remunerazione con le regole tipiche del *transfer pricing*

creerebbe costi di *compliance* eccessivi per il gruppo. L'approccio semplificato proposto da Action 10 consiste nella **possibilità di dimostrare che il servizio ha reso benefici e che un soggetto indipendente in circostanze comparabili avrebbe comunque proceduto ad acquistare (o prodotto in proprio) quel servizio da soggetti indipendenti**. Con tale approccio semplificato, il beneficio potrà essere dimostrato in riferimento alla sola **natura** dello stesso senza dover documentare le singole prestazioni. In questo caso Action 10 invita le amministrazioni fiscali a non contestare e a non rivedere il *benefit test* quando il metodo semplificato sia scelto a livello di gruppo, ciò nella consapevolezza che per tali LVSA la dimostrazione del *benefit* può comportare costi superiori all'ammontare addebitato.

A tali fini è necessario creare un **pool** di costi diretti ed indiretti (escludendo i costi *pass-through* sostenuti in nome e per conto di una particolare società) da allocare con poche chiavi di allocazione.

Una volta determinato il *quantum* allocabile viene inoltre previsto un ***safe harbor con mark up del 5%***.

La **documentazione** che il gruppo deve **mettere a disposizione delle autorità fiscali**, deve dare evidenza, anche attraverso contratti scritti, della **natura** dei servizi, del **beneficio** che essi portano alle varie società, del **cost pool** e delle **chiavi di allocazione**.

Infine, si conclude che, qualora le autorità fiscali di uno stato volessero applicare delle **ritenute** sul pagamento di tali LVAS, gli Stati sono invitati ad applicare la ritenuta solo sul **mark-up**.