

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Bozza circolare TP: come valutare la congruità dei servizi a basso valore aggiunto?

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL TRANSFER PRICING

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In seguito alla diffusione, avvenuta nel mese di luglio 2017, del **report sui prezzi di trasferimento infragruppo** che ha **recepito le azioni contenute nel rapporto BEPS** (*base erosion and profit shifting*), si è reso necessario **rendere operative le raccomandazioni internazionali Ocse**, previa emanazione del **Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze** del 14 maggio 2018 che, come noto, reca le **linee guida domestiche in materia di prezzi di trasferimento ex articolo 110, comma 7, Tuir**.

Nello specifico, l'articolo 7 del suddetto decreto affronta il tema della **corretta valorizzazione dei servizi a basso valore aggiunto**, dettando precise **regole operative** previste per valutare la congruità delle prestazioni rese.

In via preliminare occorre ricordare che, considerata la **difficoltà di determinare la congruità delle prestazioni di servizio in commento**, al contribuente è concessa la facoltà di utilizzare un **metodo semplificato** in base al quale, previa **predisposizione di idonea documentazione**, la **valorizzazione del servizio qualificabile a basso valore aggiunto** può essere determinata **aggregando la totalità dei costi diretti ed indiretti connessi alla fornitura del medesimo servizio**, aggiungendo un congruo **margine di profitto** (c.d. *mark-up*) pari al **5%**.

Già in passato, l'*European Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)*, nel documento noto tra gli addetti ai lavori come "**Guidelines on low value adding intra-group services**", avuto **riguardo tali servizi** aveva giudicato congrua (*rectius corretta*) l'applicazione di un margine di utile **compreso nella forbice tra il 3% e il 10%**, con un **valore mediano del 5%**.

Un aspetto di **fondamentale importanza** riguarda a questo punto la **corretta qualificazione di tali servizi** che, per essere considerati a basso valore aggiunto, **devono necessariamente presentare determinate caratteristiche**.

In particolare, l'**articolo 7 del Decreto Ministeriale**, rubricato “**Servizi a basso valore aggiunto**”, li definisce come quelli che:

- hanno **natura di supporto**;
- non sono parte dell’attività principale del gruppo multinazionale;
- non richiedono l’uso di beni immateriali unici e di particolare valore, e non contribuiscono alla creazione degli stessi;
- non comportano l’assunzione o il controllo di un rischio sostanziale o significativo da parte del fornitore del servizio, né generano in capo al medesimo l’insorgere di tale rischio.

Il report delle “*linee guida TP del 2017*” fornisce alcuni esempi di servizi la cui remunerazione, applicata ai costi sostenuti (diretti e indiretti), può ritenersi **congrua nella misura pari al 5%**:

- **contabilità e revisione**;
- **gestione dei crediti e debiti**;
- **gestione delle risorse umane** (es. procedure di assunzione del personale);
- **i servizi informatici IT (information technology)**;
- **i servizi di comunicazione pubblicità e marketing**;
- **i servizi legali** e le relative procedure amministrative;
- le **attività di carattere tributario e fiscale** (es. predisposizione delle dichiarazioni dei redditi);
- **i servizi generali di natura burocratica o amministrativa**.

Ciò posto, prosegue il nostro approfondimento in ordine ai contenuti rinvenibili nella **bozza di circolare** diramata dall’Agenzia delle entrate **in data 20 settembre 2021**.

Il citato documento di prassi fornisce chiarimenti in ordine alla **documentazione da predisporre** qualora il contribuente **scelga l’approccio semplificato per valorizzare un’operazione infragruppo**, consistente nella **prestazione di servizi a basso valore aggiunto**.

Come detto, il decreto ministeriale **prevede la facoltà per il contribuente**, ai fini della **valorizzazione in base al principio di libera concorrenza di un’operazione controllata** consistente nella **prestazione di servizi a basso valore aggiunto**, di scegliere un **approccio semplificato** in base al quale, previa **predisposizione di apposita documentazione**, la **valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti** connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi.

Di conseguenza, ferma restando la **struttura dei documenti denominati Masterfile e Documentazione Nazionale (c.d. Countryfile)**, qualora il contribuente ponga in essere un’operazione infragruppo (o categoria omogenea di operazioni) **consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto e intenda descrivere tale operazione** nel capitolo 2 della Documentazione Nazionale, nel corrispondente paragrafo dell’operazione deve fornire -

alternativamente alle informazioni riguardanti la descrizione dell'operazione, l'analisi di comparabilità, il metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento dell'operazione, i risultati e le assunzioni critiche – gli elementi informativi, articolati in sezioni, contenuti nei punti dal 7.1 al 7.4 del Provvedimento direttoriale n. 2020/360494 del 23 novembre 2020 emanato in materia di prezzi di trasferimento.

Lo stesso Provvedimento:

- ha aggiornato i requisiti in base ai quali la documentazione predisposta dal contribuente si considera idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento;
- ha sostituito le disposizioni attuative della disciplina contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29.09.2010, n. 2010/137694.

In particolare, nella **prima sezione** (“*Descrizione dei servizi infragruppo*”), il contribuente deve **descrivere le categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto forniti** avendo cura di precisare, per ciascuna categoria di servizi, **l'identità dei beneficiari, le ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto, le ragioni alla base della fornitura di servizi all'interno del contesto di business del gruppo multinazionale, i benefici ottenuti o attesi, i criteri di ripartizione prescelti e le ragioni per cui si ritiene che tali criteri producano risultati che ragionevolmente riflettono i benefici ricevuti.**

Inoltre, il contribuente deve anche **fornire una conferma del margine di profitto applicato**.

Nella **seconda sezione** (“*Contratti di fornitura dei servizi*”), occorre **riportare i contratti o accordi scritti per la fornitura di servizi a basso valore aggiunto e le relative modifiche**, che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte all'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti.

Tali contratti o accordi scritti possono anche consistere in **documenti contestuali**, relativi al periodo in esame, che **identifichino e descrivano le parti coinvolte, la natura dei servizi e i termini contrattuali in base ai quali tali servizi sono forniti**.

Nella **terza sezione** (“*Valorizzazione delle operazioni*”), il contribuente **deve documentare e illustrare i calcoli riguardanti 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**.

Nella **quarta sezione** (“*Calcoli*”) occorrerà infine riportare, anche **tramite l'utilizzo di appositi fogli di lavoro, i calcoli che dimostrano l'applicazione dei criteri di ripartizione indicati nella prima sezione**.

Il contribuente deve quindi **redigere il Masterfile e la Documentazione Nazionale**, comprensivi

degli elementi informativi sopra richiamati riguardanti i servizi a basso valore aggiunto.

In merito, si ricorda che:

- il **Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere redatti in lingua italiana;** tuttavia, il **Masterfile può essere presentato in lingua inglese;**
- il **Masterfile e la Documentazione Nazionale devono essere firmati dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato, mediante firma elettronica con marca temporale** da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- tutta la documentazione **deve essere presentata in formato elettronico;**
- la consegna della documentazione all'Amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta.