

## 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 **marginale 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.**