

Nuovi adempimenti a tema Transfer Pricing

Il parere dell'esperto

Documentazione per i "servizi a basso valore aggiunto"

di **Valerio Palmese**

Manager di Bernali Grant Thornton

Il comma 1 dell'art. 7 del D.M. dispone che, al fine di valorizzare un'operazione infragruppo consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto, in conformità con il principio di libera concorrenza, è data facoltà al contribuente di adottare un c.d. approccio semplificato. Tale approccio consiste nell'aggregazione dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio...

continua all'interno

Overview

Provvedimento del 23 novembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate

di **Marina Vitale**

Manager di Bernali Grant Thornton

A partire dal 2013 con il progetto BEPS, ed in particolare l'Action 13, l'OCSE ha dato indicazioni precise relativamente agli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento; indicazioni successivamente recepite nelle Linee Guida OCSE del 2017. L'articolo 8 del Decreto Ministeriale (D.M.) del 14 maggio 2018 ha previsto l'adeguamento del provvedimento esistente agli standard internazionali contenuti nelle Linee Guida OCSE...

continua all'interno

Approfondimento

Documentazione in materia di prezzi di trasferimento e nuovi requisiti di idoneità

di **Rossana Pieringer**

Manager di Bernali Grant Thornton

Nella presente sezione si analizzeranno le principali novità introdotte dal Provvedimento rispetto ai requisiti documentali previsti dal provvedimento del 2010, al fine di fornire un quadro completo che consenta di meglio contestualizzare i nuovi requisiti. Le innovazioni introdotte dal Provvedimento, di natura formale e sostanziale, mostrano un'importante evoluzione nella sensibilità...

continua all'interno

Rivalutazione beni d'impresa

Scopri di più sul nostro sito

bgt-grantthornton.it



Overview

Provvedimento del 23 novembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate

di **Marina Vitale**

Manager di Bernoni Grant Thornton

A partire dal 2013 con il progetto BEPS, ed in particolare l'Action 13, l'OCSE ha dato indicazioni precise relativamente agli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento; indicazioni successivamente recepite nelle Linee Guida OCSE del 2017.

L'articolo 8 del Decreto Ministeriale (D.M.) del 14 maggio 2018 ha previsto l'adeguamento del provvedimento esistente agli standard internazionali contenuti nelle Linee Guida OCSE.

Il 23 novembre 2020, con il provvedimento n. 360494 (il Provvedimento), l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione all'articolo 8 del D.M. aggiornando le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento (la Documentazione).

Il nuovo Provvedimento, che sostituisce integralmente il precedente, introduce una serie di innovazioni ai requisiti della Documentazione che i contribuenti devono rispettare per poter beneficiare della cosiddetta *Penalty Protection* a partire dall'anno di imposta in corso alla data del 23 novembre 2020, ovvero dal periodo di imposta 2020 per i contribuenti con anno solare.

Documentazione idonea

Tutti i contribuenti che desiderano beneficiare del regime premiale devono dotarsi di una idonea Documentazione composta sia da un *Masterfile* sia da una Documentazione Nazionale, da redigere in lingua italiana, con la possibilità per

il contribuente di redigere il *Masterfile* in lingua inglese. Rispetto al precedente provvedimento, è venuta meno la suddivisione dei contribuenti in *holding*, *sub-holding* e imprese controllate che prevedeva, per quest'ultime, la possibilità di predisporre la sola Documentazione Nazionale. Oggi, tutte le società sono tenute a redigere anche il *Masterfile*. Di fatto, le regole nazionali si sono allineate alle Linee Guida OCSE che hanno recepito le prescrizioni dell'Action 13 del progetto BEPS che già prevedeva tale indicazione. Stesse regole valgono anche per le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti e per le società residenti con stabili organizzazioni all'estero.

Struttura e contenuto della Documentazione

Lo scopo della Documentazione è di fornire evidenza che le operazioni infragruppo in essa riportate siano coerenti con il principio di libera concorrenza.

Come anticipato, il Provvedimento ha allineato la struttura e i contenuti del *Masterfile* e della Documentazione Nazionale a quelli contenuti nell'ultima versione delle raccomandazioni dell'OCSE sui prezzi di trasferimento. In termini generali:

1. *Masterfile*

Il *Masterfile* deve contenere le informazioni sulle attività del gruppo multinazionale e la ripartizione globale del reddito tra le diverse entità. Tra le novità previste dal nuovo Provvedimento si segnalano:

- la descrizione dei principali fattori di generazione dei profitti del gruppo;



- la descrizione della catena produttiva e/o distributiva relativa ai primi cinque prodotti e/o servizi del gruppo in termini di fatturato, unitamente a eventuali altri prodotti e/o servizi il cui fatturato superi il 5% del fatturato complessivo del gruppo;
- un focus specifico sui beni immateriali e le attività finanziarie del gruppo.

Nel caso in cui il gruppo multinazionale sia impegnato in attività tra loro differenti e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento, al contribuente è consentita la presentazione di diversi *Masterfile*.

2. Documentazione Nazionale

La Documentazione Nazionale integra il *Masterfile* con un focus sull'entità locale.

Tale documento contiene informazioni specifiche sulle peculiarità dell'ente locale, nonché le analisi dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni che hanno coinvolto quest'ultimo con parti correlate situate in diverse giurisdizioni.

Tra le novità previste dal nuovo Provvedimento relativamente alla Documentazione Nazionale si segnala la richiesta di specifica documentazione relativa alle informazioni finanziarie. In particolare:

- i conti annuali delle entità locali per il periodo d'imposta in questione;
- i prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo prescelto possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio ovvero con altra documentazione equivalente;
- i prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi e le fonti da cui questi dati sono stati ottenuti.

Infine, si segnala la richiesta di allegare, oltre ai consueti contratti *intercompany*, anche copia di tutti gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento unilaterali e bilaterali/multilaterali esistenti e dei *ruling* preventivi transfrontalieri di cui l'impresa nazionale non è parte, ma che risultino comunque collegati alle operazioni infragruppo descritte nella Documentazione Nazionale.

Firma elettronica e marca temporale

Una delle più importanti novità introdotte dal nuovo Provvedimento è la previsione della firma digitale della Documentazione con apposizione della marca temporale.

La Documentazione, per essere considerata idonea, dovrà essere firmata elettronicamente dal Legale Rappresentante (o da un sostituto delegato) con l'apposizione della marca temporale al fine di poter garantire all'Agenzia delle Entrate la data certa di sottoscrizione che, ricordiamo, deve essere antecedente alla data di invio della dichiarazione dei redditi per l'anno fiscale di riferimento. Il mancato rispetto di tale requisito non consentirà al contribuente di beneficiare della *Penalty Protection*.

La Documentazione deve essere presentata, in caso di verifica fiscale, entro 20 giorni dalla richiesta dei verificatori. Eventuali informazioni aggiuntive che possano essere richieste nel corso di una verifica fiscale devono essere fornite entro 7 giorni. Tale termine può essere estendibile a seconda della complessità delle richieste.



Modifica della documentazione e dichiarazione dei redditi integrativa

Per poter beneficiare del regime premiale, il contribuente deve comunicare all'Agenzia delle Entrate il possesso della Documentazione al momento dell'invio della relativa dichiarazione dei redditi.

Laddove sia presentata una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento, il contribuente è autorizzato a modificare la Documentazione. In questo caso è necessario dare apposita comunicazione in detta dichiarazione integrativa.

Si attendono ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in merito.

Documentazione "parziale"

Secondo il Provvedimento, il contribuente ha la possibilità di segnalare nella Documentazione solo specifiche operazioni infragruppo avvenute durante l'esercizio di riferimento.

In questo caso, il regime premiale spetta al contribuente limitatamente alle operazioni documentate.

Semplificazioni per Piccole e Medie Imprese (PMI)

Il Provvedimento definisce PMI un'impresa il cui fatturato non supera i 50 milioni di euro.

Alle PMI è data la possibilità di non aggiornare le analisi qualitative e quantitative riferite alle operazioni infragruppo descritte nella Documentazione Nazionale per i due anni successivi a quello in cui è stata effettuata l'analisi iniziale se i seguenti requisiti sono verificati:

- non sono intervenuti cambiamenti significativi nell'analisi di comparabilità nel periodo in esame;
- le analisi sono condotte basandosi su dati pubblicamente disponibili.

Una novità è stata introdotta anche relativamente a tale aspetto. Infatti, le entità che sono direttamente o indirettamente controllate o che controllano un'entità con fatturato superiore alla soglia dei 50 milioni di euro non rientrano nella definizione di PMI e non hanno, quindi, diritto ad accedere al citato regime di documentazione semplificata.

Servizi a basso valore aggiunto

Un'importante novità è relativa ai cosiddetti *servizi a basso valore aggiunto*. Al fine di poter utilizzare l'*approccio semplificato* previsto dalle Linee Guida OCSE, e confermato dall'articolo 7 del D.M., la Documentazione Nazionale, con riferimento a tale categoria di servizi, deve essere integrata con un'apposita analisi qualitativa approfondita sulla natura dei servizi. Detta analisi deve comprendere una descrizione dettagliata della natura delle operazioni e dei benefici ottenuti o attesi dai soggetti destinatari (il c.d. *benefit test*). Inoltre, il contribuente è tenuto a riportare dettagli chiari e precisi sui criteri utilizzati per determinare e allocare gli importi dei flussi sottostanti le operazioni.

Entrata in vigore

Come anticipato, i nuovi requisiti previsti dal Provvedimento si applicheranno a partire dall'anno fiscale in corso alla data del 23 novembre 2020.



Approfondimento

Documentazione in materia di prezzi di trasferimento e nuovi requisiti di idoneità

di **Rossana Pieringer**

Manager di *Bernoni Grant Thornton*

Le innovazioni introdotte dal Provvedimento, di natura formale e sostanziale, mostrano un'importante evoluzione nella sensibilità dell'Amministrazione Finanziaria in relazione alla materia dei prezzi di trasferimento, oltre che l'intenzione di allineare i requisiti documentali italiani alle più recenti raccomandazioni OCSE sul tema (si pensi all'Action 13 del Progetto BEPS, i cui contenuti sono stati recepiti nella versione 2017 delle Linee Guida OCSE).

I nuovi requisiti sembrano inoltre voler in qualche modo fornire una risposta definitiva a talune tematiche che, nel corso degli anni, sono state oggetto di dibattito per la mancanza di specifiche indicazioni in merito. Da ultimo, le innovazioni introdotte mostrano l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria verso un maggior *commitment*, da parte del contribuente, nella gestione della compliance in materia di prezzi di trasferimento.

In linea con il passato, la predisposizione della Documentazione rimane una scelta opzionale per quei contribuenti che vogliono beneficiare del regime premiale di *Penalty Protection*, ma i requisiti per l'idoneità della Documentazione siano divenuti più stringenti.

1. Documentazione idonea

Prima novità introdotta dal Provvedimento è legata alla previsione che tutti i contribuenti che vogliono beneficiare del regime premiale di *Penalty Protection* debbano dotarsi di un set documentale composto di Documentazione Nazionale e *Masterfile*, a prescindere dalla loro qualificazione di *holding*, *sub-holding* o *subsidiary*. Viene dunque meno, rispetto al passato, il requisito per il quale a differenti tipologie di contribuenti era richiesta la predisposizione di un set documentale differenziato e le previsioni si applicano, indistintamente, anche alle stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri e a quelle estere di soggetti italiani.

In linea con il passato, il Provvedimento richiede che la Documentazione sia predisposta in lingua italiana, con la previsione che il *Masterfile* possa però essere presentato in lingua inglese. Sul punto, maggiori delucidazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria sono opportune, per consentire di individuare in maniera chiara in quali circostanze e con quali modalità sarà possibile avvalersi di un *Masterfile* redatto in lingua inglese.

La Documentazione Nazionale ed il *Masterfile* cambiano pelle, con un sostanziale allineamento di struttura e contenuti alle raccomandazioni recepite nella più recente versione delle Linee Guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento. Entrambi i documenti contengono informazioni utili a delineare, in maniera più efficace rispetto al passato, le peculiarità del gruppo multinazionale al quale il contribuente appartiene (con il *Masterfile*) e quelle che caratterizzano il modello di *business* e l'operatività dell'entità locale (con la Documentazione Nazionale), con un focus su dettagli informativi volti a identificare gli elementi sostanziali alla base delle relazioni all'interno del gruppo multinazionale e delle analisi svolte.



Il *Masterfile* è il documento volto a fornire un quadro informativo di tipo *high level* in merito al gruppo multinazionale di appartenenza del contribuente. Il *Masterfile* può essere predisposto con riguardo all'intera area di operatività del gruppo multinazionale, oppure analizzare separatamente ciascuna delle aree di business in cui il gruppo multinazionale opera, soprattutto nei casi in cui "il gruppo realizzi attività tra loro diverse e disciplinate da specifiche politiche di prezzi di trasferimento". In quest'ultimo caso, è auspicabile che l'Amministrazione Finanziaria fornisca le opportune conferme in merito alle aspettative circa l'ampiezza del perimetro di analisi del *Masterfile* idoneo, soprattutto nei casi in cui il contribuente sia attivo solo in alcune delle aree di operatività del gruppo al quale appartiene e tenuto conto della possibilità di predisporre la Documentazione limitatamente a talune operazioni che hanno coinvolto il contribuente.

Fra i nuovi contenuti del *Masterfile* si richiamano:

- dettagli relativi alle attività economicamente rilevanti grazie alle quali il gruppo genera valore;
- dettagli circa la catena del valore relativa (i) ai primi cinque prodotti / servizi del gruppo in termini di fatturato, e (ii) ai prodotti / servizi che generino un fatturato superiore al 5% del fatturato del complessivo del gruppo;
- dettagli relativi alle eventuali operazioni di riorganizzazione aziendale che hanno interessato il gruppo nel corso dell'anno;
- dettagli relativi agli accordi di prestazione dei servizi infragruppo;

- focus importante sui beni immateriali, nell'ambito del quale è richiesta una *disclosure* completa sul tema. Le informazioni richieste comprendono la descrizione delle strategie del gruppo in materia di intangibili, l'elenco completo dei beni immateriali detenuti ed impiegati nel gruppo dando evidenza dei soggetti che ne detengono la titolarità giuridica, gli accordi, le politiche in materia di prezzi di trasferimento, nonché le operazioni rilevanti intercorse nell'anno aventi per oggetto beni intangibili;
- focus importante anche in merito alle attività finanziarie infragruppo, volto a delineare in maniera chiara le modalità di finanziamento del gruppo, descrivere le eventuali funzioni di tesoreria accentrate esistenti, nonché le modalità di remunerazione delle operazioni di natura finanziaria adottate.

In merito alla Documentazione Nazionale, il Provvedimento richiede l'adozione di un approccio d'analisi molto più "sostanzialistico" e maggiormente "di dettaglio" rispetto al passato.

Al contribuente è richiesto di dare evidenza (i) delle relazioni esistenti con altri soggetti di gruppo, anche da un punto di vista organizzativo, fornendo i dettagli delle linee di riporto e dei *decision maker* del gruppo; (ii) degli effetti, in capo all'entità locale, derivanti dall'implementazione di specifiche strategie, operazioni straordinarie, trasferimenti di beni immateriali eventualmente intercorsi; nonché (iii) del contesto competitivo con il quale il contribuente si confronta.

Le novità più rilevanti circa i requisiti della Documentazione Nazionale attengono al livello di dettaglio richiesto nell'approccio alle analisi relative alle operazioni infragruppo nelle quali il contribuente è stato coinvolto nel corso dell'anno.



In tal senso, in aggiunta alle già previste informazioni qualitative in merito alle operazioni con parti correlate e quelle relative alle eventuali operazioni comparabili intercorse con soggetti terzi, al contribuente è fatta esplicita richiesta di fornire ogni dettaglio utile alla piena comprensione dell'analisi svolta e delle relative assunzioni sottostanti, nonché delle eventuali rettifiche di comparabilità effettuate.

La sezione del Provvedimento relativa alle modalità di applicazione del metodo prescelto contiene altresì un esplicito richiamo alla possibilità di effettuare analisi pluriennali illustrando le ragioni alla base di tale scelta. Al riguardo, si auspicano chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Alla luce di quanto sopra si ritiene, pertanto, che affinché l'analisi quantitativa sia considerata adeguata, la stessa debba consentirne la piena replicabilità in sede di verifica fiscale. Le analisi devono inoltre essere corredate dai conti annuali delle controparti estere coinvolte nelle operazioni analizzate (unitamente alle relazioni dei revisori contabili, ove disponibili), nonché da prospetti interni, informativi e contabili, che consentano la riconciliazione dei dati impiegati per lo svolgimento delle analisi quantitative volte alla valutazione della conformità, rispetto al principio di libera concorrenza, dei prezzi di trasferimento applicati nell'ambito delle operazioni.

Le analisi relative alle operazioni aventi per oggetto i c.d. *servizi a basso valore aggiunto* devono essere predisposte secondo le specifiche indicazioni previste dal Provvedimento.

2. Marca temporale e tempistiche per la predisposizione e messa a disposizione della Documentazione

La più significativa novità del Provvedimento è stata l'introduzione della formalità della firma elettronica con marca temporale. Tale previsione, in linea con quanto previsto in tema di *patent box*, non sorprende, tenuto conto della natura "premiale" della disciplina italiana in materia di oneri documentali sui prezzi di trasferimento.

In aggiunta all'impegno di apposizione del c.d. *flag* in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, la richiesta di attribuire data certa alla Documentazione (antecedente alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi per il medesimo periodo d'imposta) rende la disciplina ancora più stringente. L'Amministrazione Finanziaria fa chiarezza sul punto che in passato ha destato non pochi dubbi e discussioni: il completamento della Documentazione contestualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi. La marca temporale, in sostanza, è volta a dimostrare e confermare la veridicità di quanto dichiarato in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi in presenza di *flag*, con cui il contribuente comunica all'Amministrazione Finanziaria di aver predisposto la Documentazione e di averla disponibile.

Il termine per la consegna della Documentazione a fronte di richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica fiscale è stato esteso e portato a venti giorni (dieci in passato).



L'introduzione di un termine più ampio è certamente il benvenuto, ma si attendono i chiarimenti che, auspicabilmente, arriveranno da parte dell'Amministrazione Finanziaria per comprendere appieno la ratio dell'intervento, tenuto conto dell'assunto per il quale, a fronte dell'apposizione della marca temporale, viene meno la possibilità di apportare modifiche successive alla documentazione.

Nessun cambiamento, invece, si applica ai termini previsti in relazione all'evasione di richieste informative in sede di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria: il contribuente dovrà fornire le informazioni richieste entro 7 giorni, termine prorogabile a seconda della complessità della richiesta.

Da ultimo, il Provvedimento prevede la possibilità, in date circostanze, di apportare modifiche alla Documentazione anche successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, a fronte della presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore. Anche a questo proposito, sono attese indicazioni operative che consentano di delineare in maniera chiara le circostanze e modalità con cui i contribuenti potranno avvalersi di questa possibilità e se ed in quali situazioni possa invece essere prevista la possibilità di una dichiarazione integrativa a favore, anche solo con riguardo all'apposizione del *flag* attestante la (successiva rispetto all'invio della dichiarazione dei redditi) preparazione della documentazione.

3. Semplificazioni e casi particolari

Piccole e Medie Imprese

Il Provvedimento conferma la possibilità già prevista in passato, per le piccole e medie imprese, di avvalersi di un regime documentale semplificato.

Detto regime prevedeva la possibilità che una piccola-media impresa (definita come "società il cui fatturato non superi i 50 milioni di euro") potesse non aggiornare le sole analisi quantitative basate su dati pubblicamente disponibili per i due anni successivi a quello in cui l'analisi era svolta, a patto che l'analisi di comparabilità dell'operazione non subisse variazioni significative da un anno all'altro.

Da un punto di vista pratico, il regime semplificato introdotto dal Provvedimento oggi prevede che l'intera analisi (di comparabilità e quantitativa) possa non essere aggiornata per i due anni successivi al primo e sempre che l'analisi di comparabilità non subisca variazioni significative.

L'ampliamento della semplificazione si accompagna tuttavia ad un restringimento della platea dei destinatari della previsione, tramite una più stringente definizione di piccola-media impresa. Il Provvedimento, infatti, stabilisce che ricadono nella categoria delle piccole e medie imprese i contribuenti il cui fatturato non ecceda i 50 milioni di euro, espressamente escludendo dalla categoria tutti quei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano o sono controllati da soggetti che non ricadano nella categoria di piccola-media impresa come sopra definita. Trattasi, anche questo, del chiarimento di uno dei temi che la previgente disciplina lasciava scoperti e che, per questo motivo, era stato spesso oggetto di dibattito.



Documentazione parziale

Il Provvedimento introduce, per la prima volta, la possibilità per il contribuente di predisporre la Documentazione in relazione a specifiche operazioni e beneficiare, anche in questo caso, del regime premiale della *Penalty Protection* per le sole operazioni documentate.

Va da sé che, trattandosi di nuova previsione, le indicazioni ed i chiarimenti operativi che arriveranno da parte dell'Amministrazione Finanziaria saranno senza dubbio utili per comprendere le circostanze e le modalità di applicazione della previsione, per la predisposizione di un set documentale considerato idoneo seppur nella sua parzialità.

Servizi a basso valore aggiunto

Facendo seguito a quanto previsto dal D.M., il Provvedimento ha introdotto degli specifici requisiti documentali per le operazioni aventi ad oggetto i *servizi a basso valore aggiunto*. Come meglio illustrato di seguito, le analisi che il contribuente è chiamato a svolgere in relazione a questa tipologia di operazioni sono sostanzialmente allineate a quello che la terminologia OCSE definirebbe *benefit test*, utile a valutare anzitutto l'inerenza di un servizio (e del relativo costo) e, solo in un secondo momento, la congruità rispetto al principio di libera concorrenza.

**Fronteggiamo
il Covid-19
con il Clever Desk**





Il parere dell'esperto

La documentazione per i “servizi a basso valore aggiunto”

di **Valerio Palmese**

Manager di Bernoni Grant Thornton

Definizione di servizi a basso valore aggiunto

Il comma 1 dell'art. 7 del D.M. dispone che, al fine di valorizzare un'operazione infragruppo consistente nella prestazione di servizi a basso valore aggiunto, in conformità con il principio di libera concorrenza, è data facoltà al contribuente di adottare un c.d. *approccio semplificato*. Tale approccio consiste nell'aggregazione dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio (o dei servizi), aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi.

Lo stesso art. 7 del D.M. definisce come servizi a basso valore aggiunto quei servizi che (i) hanno natura di supporto, (ii) non sono parte delle attività principali del gruppo multinazionale, (iii) non richiedono l'uso di beni immateriali, e (iv) non contribuiscono alla creazione degli stessi beni, ovvero (v) non comportano l'assunzione o il controllo di un rischio significativo da parte di un fornitore di servizio. La norma prevede, inoltre, che non possono in ogni caso considerarsi come servizi a basso valore aggiunto quei servizi che un gruppo multinazionale presta in favore di soggetti terzi.

La norma in commento scaturisce direttamente dall'ultima versione delle Linee Guida OCSE del luglio 2017, a cui lo stesso D.M. fa diretto riferimento ai fini interpretativi.

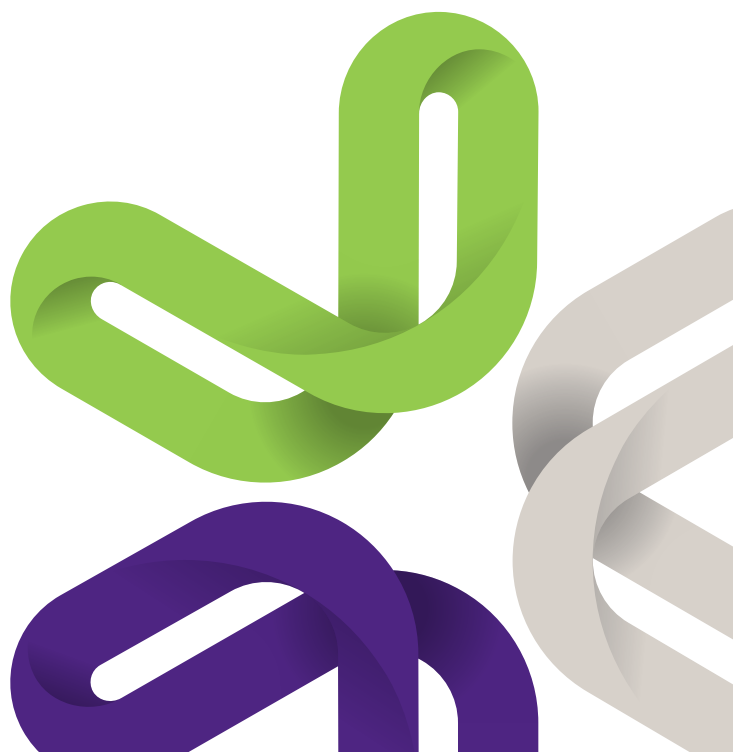
In materia di servizi a basso valore aggiunto, le menzionate Linee Guida OCSE contengono una

lista negativa dei servizi che non possono essere considerati come tali, quali:

- servizi che costituiscono il *core business* del gruppo;
- servizi di ricerca e sviluppo;
- servizi di produzione;
- attività di approvvigionamento di materie prime o di altre materie impiegate nei processi produttivi;
- servizi di vendita, *marketing* e distribuzione;
- operazioni finanziarie;
- servizi di estrazione, esplorazione e gestione di risorse naturali;
- servizi di assicurazione e di riassicurazione;
- i servizi di *corporate senior management*.

Al contrario, le stesse Linee Guida OCSE chiariscono che possono considerarsi servizi a basso valore aggiunto, le seguenti attività:

- contabilità e revisione;
- gestione dei conti accesi a crediti e debiti;





- attività relative alla gestione delle risorse umane;
- reperimento di dati relativi alle condizioni di salute, di sicurezza ambientali e ad altri standard con i quali opera l'impresa;
- servizi informatici, a condizione che non costituiscono il *core business* del gruppo;
- i servizi di comunicazione con l'esterno e le pubbliche relazioni;
- servizi legali;
- attività legate agli adempimenti tributari;
- servizi generali di natura amministrativa o impiegatizia.

Per completezza, si segnala che anche l'ultima versione del Manuale ONU del 2017 in materia di *transfer pricing* - riferimento di miglior prassi internazionale per operazioni con società residenti in paesi in via di sviluppo - è del tutto allineata alle Linee Guida OCSE in materia di *servizi a basso valore aggiunto*.

Le disposizioni del Provvedimento

Per poter beneficiare del c.d. *approccio semplificato*, ai fini della documentazione utile per i *servizi a basso valore aggiunto*, il Provvedimento richiede la preparazione di un documento ad-hoc (di seguito, "Report SBVA"), contenente specifici paragrafi, oltre al *Masterfile* e alla Documentazione Nazionale.

Si segnala che il Report SBVA in commento era previsto, in quanto lo stesso art. 7 del D.M. rimandava ad *apposita documentazione* al fine di poter scegliere l'adozione del c.d. *approccio semplificato*.

In particolare, al punto 7, il Provvedimento dispone che il Report SBVA debba essere suddiviso nelle seguenti sezioni:

1. **Descrizione dei servizi infragruppo.** Tale sezione deve contenere una descrizione delle categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto forniti e, per ciascuna categoria di servizi, devono essere esplicitati: l'identità dei beneficiari; le ragioni per le quali detti servizi sono stati considerati a basso valore aggiunto in base all'articolo 7 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 maggio 2018; 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, deve essere fornita una conferma del margine di profitto applicato.
2. **Contratti relativi alla prestazione dei servizi.** Nella sezione devono essere contenuti i contratti o accordi scritti per la prestazione di *servizi a basso valore aggiunto* e le relative modifiche, che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte nell'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti. Tali contratti o accordi scritti possono anche consistere in documenti contestuali, relativi al periodo in esame, che identifichino le parti coinvolte, identifichino e descrivano la natura dei servizi, e i termini contrattuali in base ai quali tali servizi sono forniti.
3. **Valorizzazione delle operazioni.** In questa sezione devono essere documentati e illustrati i calcoli che supportano 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.** In questa sezione devono essere riportati, anche tramite fogli di calcolo allegati, i calcoli che dimostrino l'applicazione dei criteri di ripartizione indicati nella sezione 1.

La presentazione del Report SBVA è soggetta ai termini di cui al punto 5.2. del Provvedimento (i.e., entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta dell'organo verificatore).

Non è chiaro se anche il Report SBVA debba essere soggetto a marca da bollo temporale, ai sensi del punto 5.1.2 del Provvedimento. Ulteriori chiarimenti, in tal senso, sono auspicabilmente attesi da una Circolare di prossima uscita da parte dell'Agenzia delle Entrate.

È opportuno tenere in considerazione che il Provvedimento, al punto 5.3.3., dispone che “[...] la documentazione deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisca agli organi di controllo i dati e gli elementi conoscitivi necessari a effettuare un'analisi delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati [...]”.

Tale clausola generale deve trovare applicazione anche per la redazione del Report SBVA affinché quest'ultimo abbia efficacia ai fini del regime premiale della *Penalty Protection*, parimenti alla Documentazione Nazionale e al *Masterfile*.

Riflessioni finali

In prima battuta, è rilevante l'attenzione del legislatore in materia di servizi infragruppo.

Queste tipologie di operazioni, in alcuni casi, possono essere non immediatamente percettibili, per cui si rende necessario un adeguato supporto documentale al fine di evitare pratiche abusive.

La ratio delle disposizioni in materia di servizi infragruppo è, quindi, quella di evitare operazioni patologiche, caratterizzate da pagamenti che non trovano alcuna contropartita in una prestazione effettivamente resa, oppure per cui non si riscontra un effettivo beneficio da parte del percipiente (ciò volendosi riferire anche alle c.d. *shareholder activities*, prestazioni per le quali un addebito è da considerarsi indeducibile).

Nella pratica, in sede di verifica, la presentazione di sole fatture a sostegno della prestazione del servizio, senza l'evidenza di alcun impianto contrattuale o prospetti di calcolo a supporto, è spesso interpretata come una carenza da parte del contribuente. In relazione alla fattispecie dei servizi definiti a basso valore aggiunto, la scelta di aderire al c.d. *approccio semplificato* consente al contribuente di sgravarsi dall'onere di procedere con un'analisi economica finalizzata a supportare la valorizzazione in linea con il principio di libera concorrenza: qualora siano rispettate le condizioni stabilite dall'art. 7 del D.M.,

GET CONNECTED !

Follow us on

LinkedIn

YouTube



Instagram





previa preparazione di un idoneo Report SBVA, la conformità dell'operazione alle disposizioni dell'art. 110 co. 7 TUIR è quindi sempre riconosciuta ex lege.

Le disposizioni contenute nell'art. 7 del D.M. sono, dunque, da considerarsi come un *safe harbour* nel nostro ordinamento.

Tuttavia, occorre considerare che, essendo una clausola che scaturisce direttamente dalle Linee Guida OCSE del 2017, le disposizioni contenute nella norma domestica dell'art. 7 del D.M. sono state parimenti recepite dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati OCSE. Pertanto, non trova applicazione l'ipotesi di segnalazione dell'operazione avente ad oggetto i servizi a basso valore aggiunto ai fini della DAC 6 (direttiva recentemente recepita nel nostro ordinamento) in quanto, tale *safe harbour*, ha certamente un carattere di reciprocità tra le Amministrazioni coinvolte, il che rappresenta una esimente ai fini della segnalazione.

Inoltre, appare del tutto evidente che rubricare l'approccio di cui sopra come *approccio semplificato* è fuorviante in quanto non di certo semplificativo: procedendo con l'adozione di tale approccio, che ricordiamo essere opzionale ai fini del regime degli oneri documentali, il contribuente ha l'ulteriore onere di preparare una documentazione copiosa e piuttosto approfondita per una singola tipologia di operazione, che va ad aggiungersi all'onere certo della preparazione del *Masterfile* e alla Documentazione Nazionale.

Vale la pena evidenziare che proprio la fattispecie dei servizi a basso valore aggiunto è stata oggetto di particolare interesse da parte del legislatore tributario domestico.

La norma ex art. 7 del D.M. trova diretta applicazione anche nell'ambito della disciplina sulle *controlled foreign companies* ex art. 167, comma 4, TUIR. Inoltre, è opportuno considerare che, in caso di pagamenti per tale tipologia di servizi, ai fini della deducibilità del costo dalla base imponibile domestica, l'operazione è comunque soggetta alla clausola più generale relativa al concetto di inerenza, contenuta nell'art. 109, co. 5, TUIR.

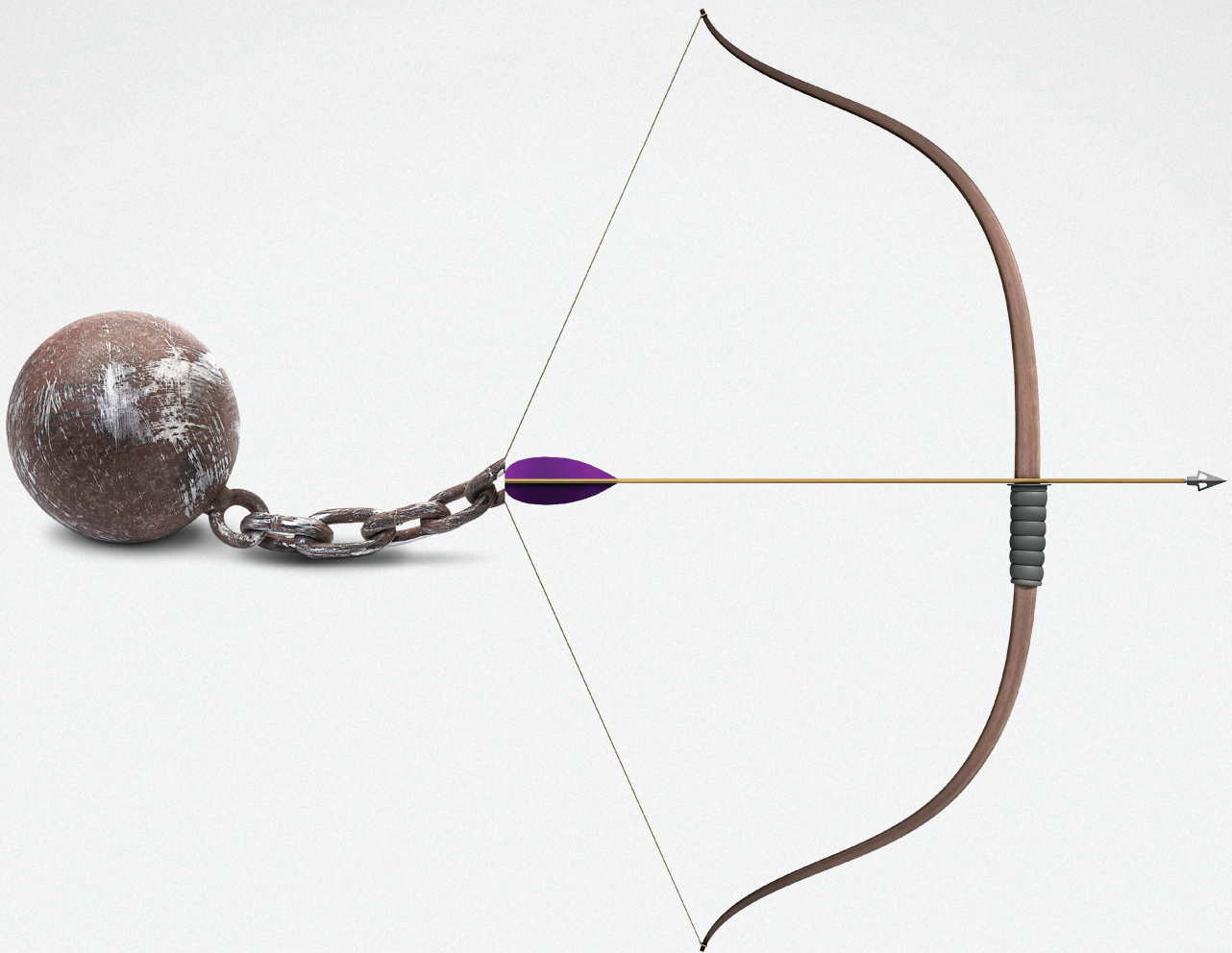
A tal fine, i contenuti demandati dalla sezione 1 del Report SBVA richiedono una descrizione qualitativa del servizio, affinché evidenzino i benefici attesi dal percipiente.

In ogni caso, il paragrafo relativo ai benefici attesi della sezione 1 in commento vuole allinearsi al concetto dei c.d. *benefits test*, così come sancito dalle Linee Guida OCSE al par. 7.6 e ss. Generalmente, tale test richiede un particolare sforzo da parte del contribuente in termini di meticolosa analisi del business svolto dal percipiente e descrizione della sua struttura organizzativa, al fine di dimostrare una effettiva necessità di acquistare il "servizio a basso valore aggiunto" dalla consociata estera prestatrice. Indubbiamente una tale mole di documentazione contribuisce in maniera importante a supportare la deducibilità del costo, nonché il rispetto del principio di libera concorrenza ex art. 110, co. 7, TUIR.

In conclusione, non sorprende, quindi, che lo specifico set documentale per i servizi a basso valore aggiunto, da prepararsi secondo le indicazioni del Provvedimento, possa essere di supporto anche per fattispecie che vanno ben oltre la disciplina degli oneri documentali ai fini del *transfer pricing*.

STATUS QUO HOLDS YOU BACK.

Audit | Tax | Advisory



Status Go™

PROPELS YOU FORWARD.

Ready to focus your energy on
tomorrow's opportunities?

Welcome to Status Go.

[grantthornton.global](https://www.grantthornton.global)



©2021 Bernoni & Partners (Bernoni Grant Thornton) and Ria Grant Thornton SpA. All rights reserved.
Grant Thornton' refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. 'GTIL' refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL). Bernoni & Partners (Bernoni Grant Thornton) and Ria Grant Thornton SpA are both member firms of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and each member firm of GTIL is a separate legal entity. GTIL is a non-practicing, international umbrella entity organised as a private company limited by guarantee incorporated in England and Wales. GTIL does not deliver services in its own name or at all. Services are delivered by the member firms. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions. The name 'Grant Thornton', the Grant Thornton logo, including the Mobius symbol/device, and 'Instinct for Growth' are trademarks of GTIL. All copyright is owned by GTIL, including the copyright in the Grant Thornton logo; all rights are reserved.