APPROFONDIMENTO

Transfer pricing: la remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto

di Piergiorgio Valente (*)

Le transazioni aventi ad oggetto il riaddebito di servizi infragruppo sono oggetto di particolare attenzione da parte delle Amministrazioni finanziarie, le quali tendono a disconoscere la deducibilità dei costi sostenuti per tali servizi in quanto considerati una delle modalità attraverso cui le imprese multinazionali riescono ad erodere la base imponibile domestica.
A tal proposito, l'OCSE ha fornito in data 3 novembre 2014 nuove indicazioni in merito alla tipologia di servizi che possono formare oggetto di riaddebito infragruppo, alle modalità di determinazione dei corrispettivi e alla relativa documentazione di supporto.

1. Premessa

La centralizzazione dei servizi infragruppo rappresenta una prassi consolidata nelle imprese multinazionali diretta, da un lato, a garantire al gruppo nel suo insieme una serie di vantaggi quali il raggiungimento di economie di scala, il rafforzamento del controllo della gestione aziendale e del *business*; dall'altro, consente alle singole società del gruppo di usufruire di competenze specialistiche/vantaggi economici, difficili da costruire/ottenere separatamente *in-house*.
Difatti, sempre più, i gruppi multinazionali centralizzano specifiche attività presso la controllante o un "**centro servizi**".
La possibilità che tali attività costituiscano una effettiva prestazione di servizi **dipende dal settore** in cui opera il gruppo **e dalla sua struttura organizzativa**; in linea di principio, esse potrebbero riguardare servizi di carattere amministrativo (programmazione, coordinamento, controllo del bilancio, consulenza finanziaria, contabilità, elaborazione paghe e stipendi, revisione dei conti, consulenza legale, *factoring*, servizi informatici, servizi finanziari), assistenza nella produzione, acquisto, distribuzione e *marketing*; servizi inerenti all'assunzione ed alla formazione del personale, ricerca e sviluppo e protezione della proprietà intellettuale.
La disciplina dei servizi infragruppo è attualmente oggetto di studio da parte dell'OCSE nell'ambito del progetto in tema di *Base Erosion and Profit Shifting* (di seguito anche "*BEPS*") [1].

(*) *Chairman* del Comitato Fiscale della *Confédération Fiscale Européenne* (CFE).

[1] Per ulteriori approfondimenti in materia di erosione della base imponibile e *profit shifting*, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, Ipsoa, 2014; P. Valente, "*Erosione della base imponibile e 'profit shifting': 'focus' sugli aggiornamenti dell'OCSE*", in "*Corriere Tributario*", n. 41/2014; P. Valente, *Base Erosion e Profit shifting. L'Action plan dell'OCSE*, in "*il fisco*" n. 37/2013; P. Valente, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting'*", in "*il fisco*" n. 12/2013; Y. Brauner, "What the BEPS?", in "*The Law Journal*", 12 marzo 2014; Ault

In particolare, l'*Action 10* del Piano di Azione, pubblicato dall'OCSE nel luglio 2013, si prefigge l'obiettivo di apportare modifiche alle Linee Guida sui Prezzi di Trasferimento (di seguito anche "*Guidelines OCSE*") al fine di prevenire il fenomeno dell'erosione della base imponibile attraverso la manipolazione dei prezzi di trasferimento e/o attraverso transazioni *intercompany* ad alto rischio, ovvero transazioni difficilmente riscontrabili nei rapporti fra soggetti terzi indipendenti.
Tra tali transazioni si possono includere le cd. "*management fees*" e le "*head office expenses*".
In data 3 novembre 2014, l'OCSE ha pubblicato, sul tema, il Discussion Draft "*BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-Adding Intra-Group Services*" (di seguito, anche "*Discussion Draft*") il quale illustra in particolare la necessità di adottare un approccio semplificato nella valutazione, ai fini della disciplina sui prezzi di trasferimento, dei cd. *low value-adding services* (vale a dire, servizi a basso valore aggiunto).
Quelle aventi ad oggetto servizi infragruppo rappresentano una delle principali transazioni oggetto di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, la quale, in particolar modo nei casi di prestazione di servizi da parte della casa madre estera alla filiale italiana, si pone l'obiettivo di verificare la **corretta deducibilità** da parte di quest'ultima dei costi sostenuti per la ricezione dei servizi.

2. Le prestazioni di servizi infragruppo

La prestazione di servizi nell'ambito dei gruppi multinazionali, come previsto per tutte le transazioni *intercompany*, deve avvenire nel rispetto del cd. *arm's length principle*.
In primo luogo, è necessario verificare l'**esistenza** e l'**effettività** del servizio oggetto di riaddebito.
Si tratta pertanto di una verifica *a posteriori* sull'esecuzione effettiva della prestazione, dove assume notevole importanza la dimostrazione di una serie di elementi fattuali (quali, ad esempio, le unità lavorative preposte effettivamente al servizio, la loro competenza tecnica, la regolarità delle prestazioni, l'esistenza di schede di lavoro e *time sheet*, ecc.), volti a dimostrare, appunto, l'effettività del servizio [2].
Successivamente, occorre verificare se l'attività considerata abbia contribuito (o possa contribuire, in ottica prospettica) a conferire o meno agli altri membri del gruppo beneficiari di tale attività, un **"vantaggio"** inteso a migliorarne, direttamente od indirettamente, la posizione economica o commerciale.
In questo senso, non possono essere considerati "vantaggi" quelli conseguiti in modo **meramente occasionale**, per attività che un soggetto del gruppo svolge per rispondere a proprie esigenze "interne": generalmente, i costi sostenuti dalla società capogruppo per l'esercizio delle proprie funzioni di controllo (o di "azionista") non sono considerati produttivi di vantaggi per le società controllate, anche nel caso in cui attraverso tale controllo queste ultime conseguano dei benefici.
L'utilità di un'attività prestata nei confronti di società appartenenti al gruppo dovrebbe essere determinata attraverso la verifica della disponibilità di un'impresa indipendente a remunerare un'altra impresa indipendente, in circostanze comparabili, per l'effettuazione di tale attività: se quest'ultima non dovesse risultare tra quelle per cui l'impresa indipendente sarebbe disposta a corrispondere una remunerazione o che essa svolgerebbe comunque autonomamente, tale attività non dovrebbe essere considerata servizio infragruppo, reso in conformità all'*arm's length principle*.
In particolare, il "**vantaggio**" conseguito dalle consociate deve essere:

- **diretto**: la partecipata deve trarre il principale

H.J., Schon W., Shay E. S., "Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform", in "*Bulletin For International Taxation*", 204, Volume 68, Number 6/7.

[2] Frequentemente, ci si chiede se la certificazione da parte di una società di revisione dei costi sostenuti dal *service provider* è utile al fine di dimostrare l'esecuzione effettiva del servizio.
A tal proposito, si è espresso anche il Ministero delle Finanze italiano, il quale con la circ. n. 271/E del 21 ottobre 1997 ha affermato come "per verificare la sussistenza del requisito della certezza e della effettiva riferibilità (inerenza) di determinate spese, sostenute dalla casa madre, all'attività della filiale italiana, è opportuno far ricorso alle procedure di accertamento con le autorità fiscali estere; laddove ciò non risulti agevole (...) potrà rivelarsi utile ricorrere a un'apposita certificazione della società di revisione".
Si evidenzia inoltre come la giurisprudenza si sia espressa più volte in merito alla valenza della certificazione da parte di una società di revisione dei costi sostenuti dal *service provider*.
Al riguardo, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione n. 5926 del 12 marzo 2009, la quale ha ritenuto la relazione della società di revisione "(...) mezzo di prova rilevante, in ragione dei profili del controllo pubblicistico e della responsabilità civile e penale del revisore e confutabile soltanto mediante la produzione di documenti che dimostrino l'errore o l'inadempimento del revisore".

ed essenziale beneficio dalla prestazione e non un'utilità indotta e successiva rispetto ad un interesse prioritario;
- **effettivo**: l'utilità della prestazione deve essere attuale e concreta, non potenziale od astratta;
- **non incidentale**: il beneficio derivante dalla prestazione non deve essere occasionale, incidentale od addirittura involontario, ma specificatamente ricercato.

Allo stesso tempo, occorre riflettere sulla circostanza che, nella pratica, non tutti i servizi forniti si traducono in un aumento (immediato) del fatturato, ben potendo invece manifestarsi in un risultato non monetizzabile nel breve periodo e riscontrabile, ad esempio, nell'accrescimento delle capacità commerciali dell'azienda [3].

A tal riguardo, è necessario documentare il vantaggio e l'utilità conseguita dalle consociate a seguito della prestazione dei servizi [4].

Non esistono, ad oggi, indicazioni ufficiali relative alla documentazione atta a supportare i vantaggi derivanti dalla prestazione di servizi *intercompany*. Ciò, in considerazione dell'impossibilità di procedere ad una definizione dei servizi, astratta e categorica, della diversa configurazione che gli stessi vantaggi possono assumere (aumento del fatturato, potenziamento delle capacità commerciali, ecc.) in relazione ai diversi settori merceologici ed infine, del *rationale* che governa la centralizzazione di alcune attività, dal momento che la stessa dipende dal settore di operazione del gruppo e dalla sua struttura organizzativa.

Il contenuto e il livello di dettaglio della descrizione possono variare, ma si ritiene che una descrizione esaustiva debba essere costituita da un documento relativamente sintetico. È particolarmente importante, per l'impresa multinazionale, mantenere un equilibrio tra il livello d'informazione richiesto, il basso rischio dei servizi interessati e gli eventuali costi di *compliance*.

Sulla base di quanto precede, si ritiene che la valutazione in merito alla "**documentabilità**" del vantaggio conseguito dalle società del gruppo debba essere effettuata "*on a case-by-case basis*", e, quindi, tenendo in considerazione caratteristiche, funzioni, organizzazione, obiettivi del gruppo medesimo [5].

Solo da una approfondita analisi funzionale, mirata a individuare la funzione dell'impresa in seno al gruppo e nei confronti del mercato, così come le relazioni di strumentalità esistenti fra le funzioni assegnate, più o meno in esclusiva, alle altre imprese del gruppo, si potrà comprendere se un costo è inerente o meno ai sensi della disciplina tributaria interna.

Salvo motivate eccezioni, non dovranno essere considerati servizi infragruppo le attività intraprese da un membro del gruppo che semplicemente "duplicano" un servizio che un altro membro del gruppo già svolge autonomamente o che riceve da un terzo.

A tal fine, deve considerarsi "**duplicazione**" l'esistenza di servizi simili che tuttavia afferiscono ad "aree" di utilità diverse, in quanto lo stesso servizio non potrà essere fatturato due volte, a meno di dimostrare l'esistenza di elementi di differenziazione che ne giustifichino la previsione in relazione ad "aree" differenti e/o di determinate ragioni di *business* che giustifichino la duplicazione del servizio [6].

---

[3] A tal proposito è opportuno segnalare la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 80 del 29 giugno 2012, la quale ha affermato come non sia "necessario che il vantaggio si traduca in termini monetari, concreti ed effettivi, ma il concetto di inerenza deve far riferimento a una astratta utilità (...)".

[4] La quasi totalità delle Amministrazioni finanziarie mondiali richiede una prova documentale dell'effettività del servizio prestato e del vantaggio ottenuto dai soggetti destinatari dei servizi infragruppo. "The tax authorities typically first request that the taxpayer demonstrate the receipt of intra-group services with supporting documentary evidences. If the taxpayer fails to prove the receipt of intra-group services, the tax authorities tend to disallow the entire expense and determine the arm's length price for the payment of intra-group services at nil" (Jain A. K., "*Is It Time To Anchor Intra-Group Services in the Safe Harbour*?", in "*International Transfer Pricing Journal*", No. 6/2014).

[5] Indicazioni in merito alla documentazione da predisporre a supporto dell'effettiva prestazione dei servizi sono state fornite dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, nella sentenza n. 158 del 29 luglio 2005, avente ad oggetto la deducibilità dei costi per servizi infragruppo resi da un centro di servizi europeo, che ha individuato gli elementi necessari a dimostrare l'effettività e l'inerenza di tali costi ai sensi dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 (vale a dire, esistenza di un contratto da cui si desumono chiaramente i servizi prestati e le relative modalità di prestazione; regolazione della fatturazione alla società beneficiaria e contabilizzazione da parte della stessa dei costi sostenuti per l'ottenimento del servizio; presenza di documentazione contabile della società fornitrice dei servizi che attesti l'ammontare dei costi sostenuti; presenza di una relazione di certificazione emessa da una primaria società di revisione che attesti i costi sostenuti nella prestazione dei servizi; produzione di documentazione atta a supportare l'effettività del servizio reso e il beneficio ottenuto).

[6] Come rileva l'OCSE, al paragrafo 7.11 delle Linee Guida sui Prezzi di Trasferimento, "possono fare eccezione i casi di duplicazione temporanea dei servizi, ad esempio quando

Il fatto che, ad esempio, una società svolga servizi di *marketing in-house* e, allo stesso tempo, riceve addebiti per servizi di *marketing* da parte di altra consociata non implica, di per sé, che vi sia stata una duplicazione, dal momento che il termine "*marketing*" ha un significato alquanto ampio.
Pertanto, in tali casi, sarà necessario dimostrare che trattasi di **servizi differenti attraverso specifica documentazione** che descriva la tipologia del servizio e le attività nelle quali lo stesso si concretizza, evidenziando, attraverso gli organigrammi delle società coinvolte nella transazione e le *job description* del personale delle stesse, che si fa ricorso a tali prestazioni di servizi in quanto il personale in azienda non detiene le specifiche competenze necessarie per ottenere quel dato servizio.

3. I criteri di determinazione dei corrispettivi nei servizi infragruppo

Come per tutte le transazioni infragruppo, anche per la prestazione di servizi, il criterio principale per la determinazione del corrispettivo è rappresentato dal **confronto con il prezzo di libera concorrenza dello stesso servizio** [7], o di servizi sufficientemente similari (comparabili), prestati dalla medesima impresa del gruppo prestatrice del servizio, a soggetti terzi (cd. "metodo del confronto interno") o oggetto di transazioni intercorse tra soggetti terzi (cd. "metodo del confronto esterno").
La verifica della correttezza (e, specularmente dal punto di vista del contribuente, la determinazione) dei corrispettivi dei servizi infragruppo sulla base del criterio sopra menzionato può comportare **notevoli difficoltà di valutazione**.
Generalmente, tali servizi non rientrano nell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice, ma rispondono soprattutto, se non unicamente, ad esigenze globali di razionalizzazione ed efficienza delle transazioni infragruppo – come accade solitamente per i servizi centralizzati presso la capogruppo – e che, pertanto, non sono resi contemporaneamente anche ad imprese indipendenti.
Inoltre, può verificarsi che i servizi infragruppo presentino caratteristiche così peculiari e correlate alla specifica struttura finanziaria e produttiva dell'impresa globale da rendere poco agevole, se non impossibile, l'individuazione di transazioni similari tra soggetti indipendenti.
In tali casi, perciò, il criterio base del "confronto con il prezzo di libera concorrenza" **non risulta applicabile e si deve far ricorso a criteri alternativi**.
In alcuni casi si può agevolmente risalire alle modalità di fatturazione dei servizi infragruppo: ciò in quanto il gruppo multinazionale utilizza un metodo di imputazione diretta (ad esempio, quando alle imprese associate si richiede un pagamento per servizi specifici). Tale metodo è quello più conveniente per le Amministrazioni fiscali poiché permette di identificare in maniera chiara il servizio fruito e la base di calcolo del pagamento.
Nel caso in cui non risulti agevole identificare la quota di costi attribuibile ai soggetti destinatari dei servizi, al fine di determinare il prezzo di libera concorrenza, è opportuno ricorrere all'utilizzo dei metodi di ripartizione dei costi indiretta [8].
In ogni caso, al fine del rispetto del principio di libera concorrenza, il metodo di ripartizione scelto deve condurre ad un risultato che sia conforme a quello che imprese indipendenti comparabili sarebbero state disposte ad accettare.
La ripartizione deve essere fondata su diverse chiavi di allocazione oggettive quali, ad esempio,

un gruppo multinazionale è in fase di riorganizzazione al fine di raggruppare, a livello centrale, le proprie funzioni amministrative. Un'altra eccezione è rappresentata dalla duplicazione intrapresa al fine di ridurre il rischio di decisioni commerciali errate (ad esempio, richiedendo un secondo parere legale su una questione)".

[7] Si rammenta come a partire dal 2010, l'OCSE non prevede più la cd. *gerarchia dei metodi*, secondo la quale i cd. metodi reddituali dovevano essere considerati quali *last resort methods*, risultando pertanto applicabili solo nel caso di non possibile applicazione dei metodi tradizionali. Con l'aggiornamento delle *Guidelines* OCSE avvenuto nel 2010, si è previsto che è necessario applicare il cd. *best method* vale a dire il metodo che meglio (vale a dire nella maniera più affidabile) si presta alle specifiche circostanze del caso, tenendo in considerazione la disponibilità di informazioni.
Per ulteriori approfondimenti sui metodi di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 2053 ss., P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 10 ss.

[8] Sulle modalità di riparto e, in particolare, sulla loro ammissibilità si è espressa anche la giurisprudenza italiana:
- ora accettandoli, ma esclusivamente come criterio suppletivo;
- ora negandone l'utilizzo, in quanto rivelatori della sostanziale mancanza di inerenza delle spese;
- ora accettandoli come criteri validi a tutti gli effetti, aderendo all'interpretazione dell'OCSE.

il volume di affari, il personale in organico o ulteriori elementi: la scelta del metodo più appropriato può dipendere dalla natura e dall'utilizzazione del servizio [9].

La prestazione di una pluralità di servizi nell'ambito di un unico contratto potrebbe rendere necessaria l'elaborazione di diversi criteri di ripartizione. A secondo delle circostanze specifiche del caso concreto, le valutazioni alla base della selezione di un dato criterio di ripartizione sono le più varie. In linea generale, non appare possibile (per motivi di coerenza) applicare un criterio di ripartizione diverso in presenza di uno stesso servizio, sebbene sia reso nei confronti di soggetti differenti.

Tutti i criteri di ripartizione devono essere **giustificati ed applicati coerentemente**, nonché revisionati regolarmente. È opportuno che si raggiunga un equilibrio tra la necessità di applicare un criterio di ripartizione, il più preciso possibile, e i limiti connessi ad un criterio complesso, che determina solo miglioramenti marginali rispetto a un altro che, dal punto di vista operativo, è più semplice da applicare.

Un ulteriore elemento di valutazione, indipendente dal metodo selezionato per determinare il prezzo *at arm's length* dei servizi prestati, è se tali servizi debbano essere **riaddebitati** al destinatario degli stessi al puro costo **o con la previsione di un *mark-up*** a vantaggio del *service provider*.

Generalmente, si prevede l'applicazione di un *mark-up* nei casi in cui la prestazione di servizi rappresenti l'attività *core* del *service provider*; mentre al contrario, nel caso in cui i servizi siano addebitati da un'entità la cui attività principale non risulti essere la prestazione di tali servizi, non dovrebbe essere previsto alcun margine di utile.

In tal senso si esprime anche la circ. n. 32/1980, la quale afferma come non dovrebbe essere previsto un margine di utile a favore del *service provider* nel caso di:

- servizi che sono strettamente correlati alla struttura del gruppo, che non formano oggetto dell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice e che non si traducono in prestazioni con un valore economico di mercato;
- servizi che formalmente risultano prestati da una delle imprese collegate che agisce da intermediaria tra la consociata ed un'impresa indipendente effettiva prestatrice del servizio;
- quei servizi riconducibili all'attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa-madre.

L'eventuale *mark-up* selezionato deve essere tale da remunerare le funzioni svolte e i rischi assunti dalla società che presta il servizio.

4. La determinazione della remunerazione dei servizi infragruppo a basso valore aggiunto

I servizi a basso valore aggiunto sono prestati da uno o più membri di un gruppo per conto di altri membri ed hanno **natura di servizi di supporto**; inoltre non fanno parte del *core business* del gruppo, non richiedono l'uso di *intangibles "unique"* e "*valuable*" e non richiedono la gestione di rischi significativi né determinano rischi di notevole entità [10].

Coerentemente, non possono definirsi servizi infragruppo a basso valore aggiunto i servizi che fanno parte del *core business* del gruppo, i servizi di ricerca e sviluppo, i servizi di produzione e *manufacturing*, le attività di vendita, *marketing* e distribuzione, i servizi oggetto di transazioni finanziarie, l'estrazione o esplorazione di risorse naturali, i servizi assicurativi ed i servizi di *corporate management*.

In linea generale, una caratteristica rilevante del servizio infragruppo a basso valore aggiunto potrebbe essere il suo **carattere cd. *routinario***, unitamente al fatto che non produce un rilevante valore per il prestatore o il fruitore.

Un ulteriore elemento di identificazione del servizio infragruppo a basso valore aggiunto potrebbe essere rappresentato dalla sua capacità di genera-

[9] A tal proposito, le Guidelines OCSE, al paragrafo 7.25, forniscono degli esempi: "Ad esempio, il ricorso ai servizi connessi alle retribuzioni del personale può dipendere dal numero dei dipendenti piuttosto che dal volume d'affari, mentre la ripartizione dei costi di standby per i servizi di assistenza relativa ai computer potrà essere imputata in proporzione alle spese connesse al sistema informatico, sostenute dai diversi membri del gruppo".
Cfr. inoltre OCSE, *Public Discussion Draft*, "*BEPS Action 10: Proposed modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines relating to low value-adding intra-group services*", 3 novembre 2014.

[10] OCSE, *Public Discussion Draft*, "*BEPS Action 10: Proposed modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines relating to low value-adding intra-group services*", 3 novembre 2014.

re un fatturato elevato, ovvero dalla sua **inidoneità a generare un fatturato considerevole**.

La determinazione della remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto dovrebbe avvenire secondo una procedura semplificata che si compone di 3 *steps*.

In primo luogo (*primo step*), il gruppo è tenuto a determinare, su base annua, il *pool* dei costi sostenuti da tutte le società nella prestazione dei servizi a basso valore aggiunto. Sono esclusi dal *pool* i costi da imputare ad un'attività *in-house*, svolta a vantaggio esclusivamente dell'ente che la pone in essere.

In secondo luogo (*secondo step*), il contribuente dovrebbe individuare e rimuovere dal *pool* i costi imputabili a servizi svolti da un membro del gruppo esclusivamente per conto di altro membro.

In una terza fase (*terzo step*), vengono allocati tra i membri del gruppo i costi presenti nel *pool*, sostenuti a beneficio di più membri del gruppo. Il contribuente è tenuto a selezionare una chiave di allocazione, da applicarsi "*on a consistent basis*" per tutte le attribuzioni di costi concernenti la medesima categoria di servizi a basso valore aggiunto. Essa inoltre dovrebbe riflettere ragionevolmente il livello di beneficio previsto da ciascun fruitore di un dato servizio.

Nel determinare la remunerazione *at arm's length*, il *services provider* deve applicare un *profit mark-up* a tutti i costi presenti nel *pool*.

Secondo quanto affermato dall'OCSE nel *Discussion Draft* in tema di servizi a basso valore aggiunto, tale *mark-up* non dovrebbe essere inferiore al 2% né superiore al 5% del rilevante costo. Inoltre, siffatti *mark-up* non dovrebbero essere utilizzati quali *benchmark* per la determinazione del prezzo di libera concorrenza dei servizi che non sono a basso valore aggiunto [11].

Pertanto, sarà necessario comprendere se il *range* identificato dall'OCSE rappresenti un *safe harbour* [12] e, conseguentemente, non vi sia la necessità di svolgere un'analisi funzionale ed economica (*benchmark*) al fine di testare il rispetto dell'*arm's length principle* per la suddetta categoria di servizi.

Appare opportuno evidenziare come anche il *Joint Transfer Pricing Forum* ha pubblicato delle **linee guida** in tema di servizi a basso valore aggiunto [13], affermando come nella prassi generalmente si applica un *mark-up* compreso in un *range* dal 3 al 10%, (frequentemente intorno al 5%), ed evidenziando tuttavia come il *mark-up* per tale categoria di servizi dovrebbe essere definito caso per caso sulla base delle specifiche circostanze, le quali potrebbero supportare un differente *mark-up*.

La remunerazione per i servizi a basso valore aggiunto resi a ciascun membro del gruppo sarà pari alla somma: i) dei costi sostenuti da un altro membro del gruppo nel prestare i servizi al membro del gruppo di cui al suindicato secondo *step*, maggiorati del *profit mark-up* selezionato, ii) della porzione di costi del *pool* attribuiti al membro del gruppo di cui al suindicato terzo *step* alla luce della *allocation key* selezionata, maggiorati del *profit mark-up* selezionato.

L'obbligo a corrispondere una remunerazione di libera concorrenza sorge solo se il cd. *benefit test* è superato, vale a dire quando l'attività svolta è in grado di assicurare al membro del gruppo che la riceve un valore economico o commerciale idoneo ad accrescere o conservare "*its commercial position*", tenendo sempre conto dell'approccio

[11] OCSE, *Public Discussion Draft*, "*BEPS Action 10: Proposed modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines relating to low value-adding intra-group services*", 3 novembre 2014.

[12] I *safe harbours* consistono in particolari regimi semplificati che impongono alle Amministrazioni finanziarie di fissare preventivamente regole certe e parametri minimi, ai quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dalle attività di accertamento in tema di *transfer pricing*. Tali regimi sono rivolti a particolari categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione dei prezzi relativi agli scambi infragruppo ovvero la documentazione necessaria a supporto dell'applicazione di un determinato prezzo di trasferimento.
Cfr. Valente P., "Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012 sui cd. «safe harbours»", in "Il fisco", n. 34/2012; Valente P., "La nuova disciplina sui «safe harbours»", in "Il Quotidiano Ipsoa", 27 maggio 2013.
Anche Assonime, nella nota n. 9/2014 in tema di prezzi di trasferimento ha evidenziato che "Considerate le incertezze suscitate dalle pratiche in vigore nei vari Stati è necessario affinare e implementare gli strumenti in grado di prevenire i conflitti (*safe harbours*, APA bilaterali o multilaterali, regole semplificate per PMI) o di risolvere le controversie evitando la doppia imposizione. In particolare, in coerenza con il documento del Joint Transfer Pricing Forum (...), l'adozione di regimi forfetari semplificati per i cosiddetti «low-value added services» sarebbe un importante contributo per la semplificazione degli oneri e la certezza del rapporto".

[13] Cfr. COM(2011) 16 final, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the EUROPEAN Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period April 2009 to June 2010 and related proposals 1. Guidelines on low value adding intra-group services and 2. Potential approaches to non-EU triangular cases*, 25 gennaio 2011.

che, in circostanze comparabili, avrebbero applicato terze parti indipendenti.
Nell'ambito della procedura semplificata di determinazione della remunerazione dei servizi a basso valore aggiunto, il contribuente, *services provider* o *services recipient*, è tenuto a **predisporre** e a mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria s**pecifica documentazione**:

- una descrizione dei servizi a basso valore aggiunto forniti, con indicazione delle ragioni per le quali determinati servizi infragruppo sono da ritenersi a basso valore aggiunto;
- una descrizione dei motivi della prestazione dei servizi a livello del gruppo, con indicazione dei benefici attesi;
- una descrizione delle *allocation keys* selezionate con indicazione del *mark-up* applicato;
- i contratti che disciplinano la prestazione dei servizi e i relativi atti di modifica;
- la documentazione illustrativa dei calcoli effettuati per la determinazione del *pool* di costi, in particolare, una elencazione dettagliata di tutte le categorie e dell'ammontare dei costi per servizi resi a ciascun membro del gruppo;
- la documentazione illustrativa dei calcoli effettuati in merito all'applicazione delle *allocation keys*.

Si ritenere che la mancanza di documentazione scritta non dovrebbe essere, di per sé, elemento decisivo per contestare l'avvenuta prestazione del servizio o la sussistenza del beneficio; essa dovrebbe piuttosto costituire una delle circostanze di fatto su cui basare la decisione in ordine al rispetto dei principi OCSE nella regolamentazione dei servizi infragruppo.

5. Considerazioni conclusive

Con l'obiettivo di rendere meno incerto il rapporto Fisco-contribuente attraverso lo sviluppo di **regimi "preventivi"** (i.e., *tax ruling*) e ridurre i costi di *compliance* delle imprese con attività all'estero è opportuno identificare, a livello internazionale, **procedure semplificate**, nell'ambito della disciplina sui prezzi di trasferimento, per determinate categorie di contribuenti (ad esempio piccole e medie imprese) e/o transazioni (ad esempio, servizi a basso valore aggiunto).
Le indicazioni dell'OCSE e del *Joint Transfer Pricing Forum* in tema di servizi a basso valore aggiunto risultano essere di estrema rilevanza:

(i) per i contribuenti, i quali, in tal modo hanno a disposizione specifiche linee guida per il trattamento dei suddetti servizi ai fini del *transfer pricing* e sono in grado di reperire, produrre e conservare la documentazione necessaria per dimostrare che la transazione infragruppo avente ad oggetto i servizi in parola è avvenuta nel rispetto dell'*arm's length principle*;
(ii) per le Amministrazioni finanziarie le quali risultano essere agevolate (in termini di tempi e risorse) nella verifica di tali transazioni.