



Il *transfer pricing* nelle prestazioni di servizi infragruppo

di Piergiorgio Valente^(*)

L'articolo esamina i principi per la verifica dell'esistenza delle prestazioni di servizi infragruppo e i criteri di determinazione dei relativi corrispettivi (e connessa documentazione) alla luce delle *Guidelines OCSE* e della prassi amministrativa italiana.

1. Premessa

Sia l'OCSE nelle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*¹ (Capitolo VII²) che la prassi amministrativa italiana³ enunciano una serie di principi per la verifica dell'esistenza di un **effettivo servizio** e dei criteri per la **determinazione dei relativi corrispettivi**:

- **utilità**: per stabilire se vi sia stata prestazione di un effettivo servizio, occorre innanzitutto 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"** inte-

so a migliorarne, direttamente od indirettamente, la posizione economica o commerciale. In questo senso, non vengono considerati "vantaggi" quelli conseguiti in modo meramente occasionale, per attività che un soggetto del gruppo svolge per rispondere a proprie esigenze "interne": ad esempio, generalmente, i costi sostenuti dalla società capogruppo per l'esercizio delle proprie funzioni di controllo (o di "azionista") non saranno considerati produttivi di vantaggi per le società controllate, anche nel caso in cui attraverso tale controllo queste ultime conseguano dei benefici;

- **comparazione**: 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 pagare o che essa svolgerebbe comunque autonomamente, tale attività non dovrebbe essere considerata servizio infragruppo reso in conformità all'*arm's length principle*;
- **duplicazione**: 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;
- **attività centralizzate 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**,

^(*) L'articolo - con modifiche e adattamenti - è parte dell'opera più ampia *Novità del Transfer Pricing*, di P. Valente, IPSOA, Milano, 2010.

¹ OCSE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Parigi, 1999.

² Tale capitolo non è stato oggetto di revisione nel 2010 e pertanto il suo contenuto è riferito alle *Guidelines* del 1999.

³ Cfr. circ. n. 32 del 22 settembre 1980, in banca dati "fisconline". Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2009, pagg. 235 e seguenti.

ma 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 e alla formazione del personale; ricerca e sviluppo e protezione della proprietà intellettuale.

2. Criteri di determinazione dei corrispettivi

Come per tutte le transazioni infragruppo, anche per la prestazione di servizi il criterio principale rimane quello del **confronto con il prezzo di libera concorrenza** dello stesso servizio, o di servizi sufficientemente simili, prestati:

- dalla stessa impresa del gruppo prestatrice del servizio, a soggetti terzi (c.d. metodo del confronto interno);
- tra soggetti terzi (c.d. metodo del confronto esterno).

Tuttavia, le *Guidelines* OCSE riconoscono che 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 comporta spesso notevoli difficoltà di valutazione.

Infatti, è frequente che tali servizi non rientrino nell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice, ma rispondano 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 siano resi contemporaneamente anche a imprese indipendenti.

Inoltre può accadere che i servizi infragruppo presentino caratteristiche così peculiari e correlate alla specifica struttura finanziaria e produttiva dell'impresa globale da rendere molto difficile, se non impossibile, l'individuazione di **transazioni simili tra soggetti indipendenti**⁴.

⁴ 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, quali la ripartizione indiretta dei costi (*cost-sharing*). Tale metodo prevede che i costi totali (centralizzati) sostenuti (anche da più di una società appartenente al gruppo) per la prestazione di servizi ad una pluralità di soggetti (non indipendenti), vengono tra questi (indirettamente) ripartiti sulla base dei be-

3. Issues connesse alla prestazione di servizi infragruppo

In relazione ai servizi che nella pratica vengono prestati tra entità appartenenti ad uno stesso gruppo multinazionale rilevano i seguenti aspetti.

3.1. Identificazione del *service provider*

Nell'ambito dei gruppi multinazionali è prassi stipulare accordi per la fornitura ad altre società del gruppo di una gamma di servizi amministrativi, tecnici, finanziari e commerciali.

Tali servizi possono essere prestati da soggetti diversi: dalla **casa madre**, da un membro del gruppo specificatamente designato (un **centro servizi del gruppo**) o da un altro membro del gruppo (con attività mista).

La corretta selezione del soggetto si rivela di precipua importanza avendo riguardo alle modalità di fatturazione dei servizi resi alla casa madre o ad altre società del gruppo, in quanto l'applicazione di un (eventuale) **mark-up** può essere giustificata in ragione del **carattere "core" dell'attività svolta** dalla società prestatrice dei servizi.

3.2. Identificazione dei servizi *intercompany*

In termini generali si rileva che le attività relative alla prestazione di servizi infragruppo possono variare notevolmente nell'ambito dei gruppi multinazionali, nella misura in cui tali attività apportano un utile (o un utile presunto) ad uno o più membri del gruppo.

A tale riguardo è opportuno procedere alla stipula di un **contratto intercompany** che **identifichi** chiaramente i **servizi oggetto di prestazione**⁵. Nell'ambito della centralizzazione oc-

nefici ricevuti, stimati mediante appropriati (con riferimento alle caratteristiche commerciali ed alla natura di ciascun servizio) parametri di allocazione, con l'aggiunta o meno di un margine di utile.

⁵ Il contratto di fornitura di servizi, stipulato tra società appartenenti al medesimo gruppo, è l'accordo tramite il quale la società fornitrice si obbliga ad effettuare nei confronti dell'altra società una serie continuativa di prestazioni di *facere* (i.e., prestazioni di servizi).

Tratti caratterizzanti il contratto di fornitura di servizi sono la natura di contratto di durata e la sua atipicità. In relazione alla tipologia dei servizi che possono costituire oggetto della fattispecie contrattuale in esame, si individuano, in via esemplificativa, i seguenti tipi contrattuali:

1. contratto di assistenza e manutenzione;
2. contratto per la prestazione di servizi di assistenza e consulenza tecnico-legale;

corre infatti considerare il settore di *business* del | gruppo e la sua struttura organizzativa.

“The activities that are centralized depend on the kind of business and on the organizational structure of the group, but in general they may include administrative services such as planning, co-ordination, budgetary control, financial advice, accounting, auditing, legal, factoring, computer services; financial services such as supervision of cash flows and solvency, capital increases, loan contracts, management of interest and exchange rate risks, and refinancing; assistance in the fields of production, buying, distribution and marketing; and services in staff matters such as recruitment and training. Group service centers also often carry out research and development or administer and protect intangible property for all or part of the MNE group. These types of activities ordinarily will be considered intra-group services because they are the type of activities that independent enterprises would have been willing to pay for or to perform for themselves”⁶.

Oltre ai servizi oggetto di prestazione continuativa è inoltre opportuno che il contratto contenga previsioni relative ai c.d. **servizi “on call”**, ovvero ai servizi prestati su richiesta specifica da parte di uno o più membri del gruppo⁷. Infine, è necessario procedere ad una determinazione dei servizi che possono essere oggetto di eventuale **sub-appalto** da parte della società prestatrice ad altre società del gruppo o a soggetti terzi (estranei al gruppo) e alle relative modalità di comunicazione alle società beneficiarie degli adempimenti a carico del soggetto appaltatore.

3.3. Prestazione di servizi e “vantaggio” delle consociate

Con riferimento ai servizi citati, assume importanza il **principio di utilità**: infatti, come rilevano le Guidelines OCSE, “*under the arm’s*

3. contratto per la prestazione di servizi di assistenza e consulenza tecnologica e di *marketing*;
4. contratto per la selezione e la formazione del personale;
5. contratto di *staff secondment*;
6. contratto di *cash pooling*.

Per approfondimenti sul contratto di fornitura di servizi *intercompany*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, *op.cit.*, pagg. 1350 e seguenti.

⁶ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.14.

⁷ Con riferimento a tali servizi, l’OCSE rileva che “*the question is whether the availability of such services is itself a separate service for which an arm’s length charge (in addition to any charge for services actually rendered) should be determined. A parent company or a group service centre may be on hand to provide services such as financial, managerial, technical, legal or tax advice and assistance to members of the group at any time. In that case, a service may be rendered to associated enterprises by having staff, equipment, etc. available. An intra-group service would exist to the extent that it would be reasonable to expect an independent enterprise in comparable circumstances to incur «standby» charges to ensure the availability of the services when the need for them arises (...)*” (OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.16).

length principle, the question whether an intra-group service has been rendered when an activity is performed for one or more group members by another group member should depend on whether the activity provides a respective group member with economic or commercial value to enhance its commercial position. This can be determined by considering whether an independent enterprise in comparable circumstances would have been willing to pay for the activity if performed for it by an independent enterprise or would have performed the activity in-house for itself. If the activity is not one for which the independent enterprise would have been willing to pay or perform for itself, the activity ordinarily should not be considered as an intra-group service under the arm’s length principle”⁸.

Avendo riguardo a quanto precede, in linea di principio, il “vantaggio” conseguito dalle **consociate** deve essere:

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

In altre parole, il servizio deve soddisfare un reale e concreto interesse della filiale, per il quale, in mancanza della prestazione interna di gruppo, avrebbe fatto ricorso comunque a terzi esterni.

Allo stesso tempo occorre riflettere sulla circostanza che, nella pratica, non tutti i servizi for-

⁸ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.6.

niti si traducono in un aumento (immediato) del fatturato, ben potendo invece manifestarsi in un **risultato non monetizzabile nel breve periodo**, riscontrabile, ad esempio, nell'accrescimento delle capacità commerciali dell'azienda.

A tale riguardo, è necessario documentare il **vantaggio e l'utilità conseguita** dalle consociate a seguito della prestazione dei servizi. 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 possono assumere (aumento del fatturato, potenziamento delle capacità commerciali, eccetera) in relazione ai diversi settori merceologici;
- del *rationale* che governa la centralizzazione di alcune attività, dato che la stessa "dipende dal settore di operazione del gruppo e dalla sua struttura organizzativa"⁹.

Sulla base di quanto precede si ritiene pertanto che la valutazione in merito alla **documentabilità** del vantaggio conseguito dalle consociate debba essere effettuata **on a case-by-case basis**.

3.4. Duplicazione dei servizi

In relazione ai principi enunciati dalle *Guideli-*

nes OCSE, non devono 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 indipendente.

Deve considerarsi come "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.

Come rileva l'OCSE, "*an exception may be where the duplication of services is only temporary, for example, where an MNE group is reorganizing to centralize its management functions. Another exception would be where the duplication is undertaken to reduce the risk of a wrong business decision (e.g., by getting a second legal opinion on a subject)*"¹⁰.

3.5. Corrispettivi per la prestazione dei servizi

Ulteriori elementi di valutazione per la legittimità della prestazione eseguita sono il **corrispettivo addebitato** all'affiliata e la sua **modalità di determinazione**.

Con riferimento alla determinazione del pagamento di libera concorrenza l'OCSE rileva quanto segue:

*"once it is determined that an intra-group service has been rendered, it is necessary, as for other types of intra-group transfers, to determine whether the amount of the charge, if any, is in accordance with the arm's length principle. This means that the charge for intra-group services should be that which would have been made and accepted between independent enterprises in comparable circumstances. Consequently, such transactions should not be treated differently for tax purposes from comparable transactions between independent enterprises, simply because the transactions between enterprises that happen to be associated"*¹¹.

Si tratta di una verifica a posteriori sull'esecuzione effettiva della prestazione. In questo senso assumono notevole importanza:

- le unità lavorative preposte effettivamente al servizio;
- la loro competenza tecnica;
- la regolarità delle prestazioni;
- l'esistenza (o meno) di rischi di incorrere in perdite;
- l'esistenza di schede di lavoro (*time sheet*).

⁹ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.14.

¹⁰ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.11.

¹¹ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.19.

In altre parole, tale indagine ha ad oggetto la dimostrazione – per quanto possibile obiettiva – del servizio reso¹². Si ritiene che questo aspetto

¹² Con riferimento alle modalità di determinazione del corrispettivo, in un contratto di assistenza e manutenzione si distingue fundamentalmente tra interventi programmati e interventi eccezionali. Quanto ai primi, si prevede la corresponsione, ad intervalli regolari, di un canone (di importo fisso o decrescente), determinato sulla base dei risultati delle rilevazioni compiute nel corso del periodo iniziale del contratto, in modo tale da consentire al manutentore la realizzazione di un margine (tendenzialmente) predeterminato. Per gli interventi eccezionali si prevede, invece, un sistema di remunerazione fondato sul rimborso dei costi, cui andrà aggiunta una percentuale (profitto del manutentore) sino al raggiungimento del limite massimo

rivista un'importanza almeno pari a quelli trattati in precedenza.

3.6. Metodi per la determinazione dell'*arm's length remuneration*

In generale, *“in trying to determine the arm's length price in relation to intra-group services, the matter should be considered both from the perspective of the service provider and from the perspective of the recipient of the service. In this respect, relevant considerations include the value of the service to the recipient and how much a comparable independent enterprise would be prepared to pay for that service in comparable circumstances, as well as the costs to the service provider”*¹³.

Nella selezione del metodo per la determinazione del prezzo di trasferimento il contribuente deve basarsi sulle indicazioni fornite dall'OCSE nei Capitoli I (*“The Arm's Length Principle”*) e II (*“Transfer Pricing Methods”*) delle *Guidelines*. L'applicazione delle stesse farà sì che – nella prassi – si faccia ricorso ai seguenti metodi:

- **metodo del prezzo comparabile di libero mercato** (o metodo CUP): tale metodo confronta il prezzo di beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione tra imprese associate con il prezzo applicato a beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione sul libero mercato in circostanze comparabili;
- **metodo del costo maggiorato** (*Cost Plus*): tale metodo considera i costi sostenuti dal fornitore di beni (o servizi) nel corso di una transazione controllata per beni trasferiti o **servizi forniti** ad un acquirente collegato. Al costo di produzione è poi aggiunta un'appropriata percentuale di ricarico (*cost plus mark up*) così da ottenere un utile adeguato tenendo conto delle funzioni svolte e delle condizioni di mercato.

Il metodo **CUP** può essere utilizzato quando un servizio comparabile è fornito tra imprese indipendenti sul mercato del beneficiario oppure quando un'impresa associata fornisce servizi ad un'impresa indipendente in circostanze comparabili.

Con riferimento all'applicazione del metodo del **costo maggiorato**, le *Guidelines* specificano

di spesa stabilito dal committente; oltre tale limite, al mantentore, che rimane obbligato a procedere all'intervento, spetta esclusivamente il rimborso dei costi. Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 1350 e seguenti.

¹³ OCSE, op. cit., paragrafo 7.29.

quanto segue: *“a cost plus method would likely be appropriate in the absence of a CUP where the nature of the activities involved, assets used, and risks assumed are comparable to those undertaken by independent enterprises (...)”*¹⁴. Occorre rilevare che, quando si utilizza tale metodo, le transazioni tra imprese associate e imprese indipendenti dovrebbero essere omogenee in relazione a tutte le categorie di costo che sono considerate nell'analisi. Inoltre, occorre esaminare se i costi sostenuti dal fornitore dei servizi del gruppo necessitano di correzioni al fine di consentire un confronto delle transazioni.

Con riferimento alla **percentuale di mark-up conforme** al principio di libera concorrenza si rileva che, secondo l'OCSE, *“the cost plus mark up of the supplier in the controlled transaction should ideally be established by reference to the cost plus mark up that the same supplier earns in comparable uncontrolled transactions. In addition, the cost plus mark up that would have been earned in comparable transactions by an independent enterprise may serve as a guide”*¹⁵.

Il *mark-up* selezionato non solo deve essere conforme al principio di libera concorrenza ma tale da remunerare le funzioni svolte e i rischi assunti dalla società che presta il servizio.

La *ratio* dell'analisi funzionale è quella di identificare e paragonare le attività economicamente rilevanti e le responsabilità assunte (o da assumere) da parte delle società indipendenti ed associate¹⁶.

Le *Guidelines* OCSE non determinano un ammontare a priori del *mark-up at arm's length* in ragione della necessità di valutare, in relazione ad ogni caso di specie, le circostanze delle transazioni, le **funzioni svolte** e il **valore aggiunto** apportato dei servizi prestati nell'ambito della catena del valore.

Inoltre, la circ. n. 32 del 22 settembre 1980, che fornisce indicazioni dell'Amministrazione finanziaria italiana in tema di *transfer pricing*, ha stabilito che il margine di utile non dovrebbe essere riconosciuto:

- a) per quei 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;
- b) per servizi che formalmente risultano prestati

¹⁴ OCSE, op. cit., paragrafo 7.31.

¹⁵ OCSE, op. cit., paragrafo 2.33.

¹⁶ OCSE, op. cit., paragrafo 1.20.

da una delle imprese collegate che agisce da “intermediaria” tra la consociata ed un’impresa indipendente, effettiva prestatrice del servizio;

- c) per quei servizi riconducibili all’attività di direzione generale e amministrativa resa dalla casa madre.

Non possono inoltre essere oggetto di riaddebito le c.d. **overhead expenses** e i servizi che sono considerati come “attività di azionista”¹⁷:

- costi relativi alla struttura giuridica della stessa società madre, come l’organizzazione di assemblee tra azionisti della società madre, l’emissione di azioni di quest’ultima e le spese di gestione del collegio sindacale;
- costi relativi agli obblighi della società madre in materia di presentazione dei rendiconti e relazioni sulle attività, inclusa la predisposizione di rendiconti consolidati;
- costi relativi alla raccolta dei fondi necessari alla società madre per l’acquisizione di partecipazioni.

Particolare importanza assumono il **contenuto dell’oggetto sociale** e l’**attività effettivamente esercitata**. Si ritiene che non sia necessario che l’attività di servizi sia rigorosamente prioritaria rispetto ad altre, ma che nel contesto complessivo delle stesse rivesta un ruolo preminente. Può comunque essere utile effettuare un’analisi funzionale dei vari membri appartenenti al gruppo al fine di individuare la relazione esistente tra i servizi in questione e le attività svolte e i risultati ottenuti dai soggetti stessi. Inoltre l’OCSE rileva che può essere necessario considerare non solo l’impatto immediato di un servizio ma anche i suoi effetti a lungo termine, tenendo presente che alcuni costi non producono i benefici che si presumeva sarebbero stati ottenuti al momento in cui tali costi sono stati sostenuti.

Indipendentemente dal metodo selezionato per determinare il prezzo *at arm’s length* dei servizi prestati, è necessario comunque valutare se il prezzo debba essere tale da apportare un utile, a vantaggio del fornitore del servizio.

In una transazione di libera concorrenza l’impresa indipendente è portata ad imputare l’onere sostenuto nella prestazione dei servizi al fine di realizzare un utile piuttosto che a fornire i servizi stessi al prezzo di costo¹⁸.

¹⁷ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.10.

¹⁸ Coerentemente con i principi stabiliti dalle *Guidelines* OCSE, in tema di documentazione a supporto dei prezzi di trasferimento si rileva che “*evidence would need to*

3.7. Modalità di imputazione dei costi sostenuti per la prestazione di servizi

Nell’ambito del tema della prestazione dei servizi infragruppo meritano attenzione le c.d. “**spese di regia**”, ovvero compensi che vengono riconosciuti dalle società controllate alla capogruppo in ragione di alcuni servizi centralizzati in capo a questa e inerenti, ad esempio, alla direzione generale (**management fees**), ad un certo livello di spese generali e di struttura (servizi amministrativi centralizzati, servizi di telecomunicazione e di scambio di dati, costi di formazione, spese di ricerca e sviluppo, eccetera) o a un certo tipo di **spese di marketing o di commercializzazione** (ideazione di campagne pubblicitarie, costi di formazione della rete di vendita, eccetera).

Sia le *Guidelines* OCSE che la circ. n. 32/1980 enfatizzano la centralità di due aspetti per la disamina dei prezzi di trasferimento in tali fattispecie:

- l’analisi funzionale;
- la verifica dell’esistenza e la quantificazione del vantaggio conseguito dalle diverse imprese del gruppo.

Solo da un’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.

Allo stesso scopo è destinata anche l’**analisi** c.d. “**del vantaggio**”, vale a dire, in completa assenza di un vantaggio economico (diretto o indiretto) sembrerebbe potersi escludere l’inerenza dei costi, mentre dalla quantificazione del van-

establish that a service had in fact been carried out and that the price of the service was recorded at arm’s length for tax purposes. But the evidence necessary to do this should be set and construed in the light of the low risk nature of the service. Auditing small amounts is extremely unlikely to result in a large amount of extra tax payable. With this mind, a useful bundle of evidence could be:

- *The service contract;*
- *The transfer pricing method used for setting the price and the invoicing method (direct or indirect charge including the allocation formula and the reason for its use);*
- *Costs incurred by the service provider(s) (salaries, travel, third party fees etc);*
- *Specific examples of the expected or actual service rendered;*
- *Details of the operations performed or time devoted to the provision of the service’.*

taggio è possibile ricavare indicazioni in ordine alla congruità dei riaddebiti effettuati o subiti.

La circ. n. 32/1980 pone altresì l'accento sulla **funzione d'azionista** svolta dalla controllante sottolineando che una serie di attività (che, in seno al gruppo, vengono accentrate in capo a questa) in realtà devono essere considerate strumentali meramente al controllo che è connaturato con la veste di socio assunta dalla capogruppo medesima e, quindi, i relativi costi riaddebitati alle consociate non possono essere riconosciuti come deducibili in capo a queste ultime.

Con riferimento alle modalità di determinazione

del prezzo di libera concorrenza, le *Guidelines* OCSE rilevano che in alcuni casi si può facilmente 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**¹⁹.

Tuttavia, il metodo di imputazione diretta risulta di difficile applicazione:

“A direct-charge method for charging for intra-group services is so difficult to apply in practice in many cases for MNE groups that such groups have developed other methods for charging for services provided by parent companies or group service centers. In these cases, the practice of MNE groups for charging for intra-group services is often to make arrangements that are either a) readily identifiable but not based on a direct-charge method; or b) not readily identifiable and either incorporated into the charge for other transfers, allocated amongst group members on some basis, or in some cases not allocated amongst group members at all”²⁰.

Per tali ragioni, al fine di determinare il prezzo di libera concorrenza, è opportuno ricorrere all'utilizzo dei **metodi di ripartizione dei costi**, i quali comportano talvolta stime o valutazioni approssimative. Tali metodi sono classificati come metodi di imputazione indiretta e secondo l'OCSE possono essere utilizzati a condizione che si presti attenzione al valore dei servizi resi ai beneficiari e che si determini in quale misura le prestazioni di servizi comparabili hanno luogo tra imprese indipendenti²¹.

In alcune circostanze l'applicazione dei **metodi di imputazione indiretta** potrebbe rendersi necessaria a causa della natura del servizio fornito²². Le *Guidelines* riconoscono che tale situazione può verificarsi quando attività di vendita promozio-

nale effettuate a livello centrale influiscono sulla quantità di beni prodotti o venduti da un certo numero di affiliate, oppure quando una registrazione o un'analisi separata delle principali attività di servizio, per ciascun beneficiario, comportano un carico di lavoro amministrativo sproporzionato rispetto alle attività in se stesse²³.

In ogni caso, al fine di conformarsi al 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 accettare²⁴. La ripartizione può essere fondata sul volume di affari, sul personale in organico o su qualsiasi altra base: occorre tuttavia considerare che la scelta del metodo più appropriato può dipendere dalla natura e dall'utilizzazione del servizio²⁵.

Occorre considerare, conformemente con quanto previsto dall'OCSE, che quando si utilizza un metodo di imputazione indiretta, la relazione tra costi e servizi forniti appare poco chiara e pertanto può risultare difficile valutare il beneficio ottenuto. Secondo le *Guidelines*, ciò può significare che la società cui viene imputato il servizio non ha collegato l'addebito dei costi sostenuti al servizio reso. Conseguentemente, il rischio di una doppia imposizione è maggiore in quanto risulterebbe più difficile determinare una dedu-

¹⁹ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.20.

²⁰ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.22.

²¹ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.23. Le *Guidelines* specificano inoltre: *“While every attempt should be made to charge fairly for the service provided, any charging has to be supported by an identifiable and reasonably foreseeable benefit. Any indirect-charge method should be sensitive to the commercial features of the individual case (e.g., the allocation key makes sense under the circumstances), contain safeguards against manipulation and follow sound accounting principles, and be capable of producing charges or allocations of costs that are commensurate with the actual or reasonably expected benefits to the recipient of the service”*.

²² A titolo esemplificativo, quando la proporzione dei servizi resi ad alcune società del gruppo non può essere quantificata se non su una base approssimativa o presunta.

²³ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.24.

²⁴ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.24.

²⁵ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.2.

zione per i costi sostenuti per i membri del gruppo nel caso in cui il pagamento non possa essere prontamente individuato. Analoga difficoltà potrebbe sorgere per le società che fruiscono dei servizi, nel caso in cui non siano in grado di dimostrare di aver effettivamente goduto dei benefici derivanti dai costi sostenuti²⁶.

Sulle **modalità di riparto** e, in particolare, sulla loro ammissibilità si è espressa anche la giurisprudenza italiana:

- ora accettandole, ma esclusivamente come criterio suppletivo²⁷;
- ora negandone l'utilizzo, in quanto rivelatrici della sostanziale mancanza di inerenza delle spese²⁸;
- ora accettandole come criteri validi a tutti gli effetti, aderendo all'interpretazione dell'OCSE²⁹.

Più specificamente, la Commissione tributaria di I grado di Milano del 13 febbraio 1991, Sez. XLIII, ha richiesto la dimostrazione dell'inerenza delle spese di regia, attraverso l'indicazione delle attività e dei servizi svolti dalla casa madre in favore della filiale e delle modalità di prestazione³⁰.

²⁶ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.27.

²⁷ Comm. trib. centr., sent. n. 1992 del 1° maggio 1995, in banca dati "fisconline".

²⁸ Cass., n. 14016 del 14 dicembre 1999, in banca dati "fisconline", la quale ha stabilito che le spese sostenute dalla casa madre estera e riaddebitate ad una filiale italiana, pur se funzionali al coordinamento tra la filiale e la sede centrale, possono qualificarsi "inerenti" ai ricavi della succursale, e, quindi, essere dedotte dal relativo reddito d'impresa purché si siano tradotte in servizi resi a quest'ultima. Qualora, invece, rispondano ad esigenze di governo e gestione dell'impresa multinazionale dovranno essere detratte dalla contabilità centrale.

²⁹ Cass., n. 10062 del 1° agosto 2000, in banca dati "fisconline", dove si rileva che la ripresa a tassazione di redditi a fronte di deduzioni per costi di regia ripartiti dalla controllante alle proprie stabili organizzazioni è illegittima, qualora non venga supportata da un'adeguata prova documentale da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nella sent. n. 1133 del 26 gennaio 2001, la Corte Suprema ha statuito che il disconoscimento di deduzioni a fronte di costi per regia è illegittimo. Anche i costi relativi a spese di assicurazione per il personale possono essere ritenuti inerenti, purché accessori al contratto di lavoro. Cfr. inoltre Cass., sentenze n. 11648 del 5 settembre 2000 e n. 11770 del 6 settembre 2000, entrambe in banca dati "fisconline". Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing, op. cit.*, pagg. 281 e seguenti.

³⁰ Indicazioni in merito alla documentazione da predisporre a supporto dell'effettiva prestazione dei servizi sono state fornite dalla Commissione tributaria provinciale di Milano che, nella sent. n. 158 del 29 luglio 2005, avente ad oggetto la deducibilità dei costi per servizi infragruppo resi

Successivamente, la sentenza della Commissione tributaria centrale del 1° maggio 1995, n. 1992, ha ammesso il criterio di riparto su **base proporzionale**, ma solo come "soluzione suppletiva, sostitutiva e presuntiva rispetto al metodo analitico che rappresenta lo strumento di determinazione del reddito".

Nel 1999, con la sentenza della Suprema Corte del 14 dicembre, n. 14016, si è fatto riferimento alla deducibilità in caso di servizi che effettivamente siano relativi alla filiale, anche se di coordinamento con la casa madre, negando la deducibilità di servizi propri della capogruppo³¹.

In termini generali si osserva che le modalità di riaddebito delle **spese di regia** (nonché dei servizi infragruppo) devono essere **oggettive e documentabili**, in modo da evitare, per quanto possibile, le censure di eventuali organi di controllo.

I requisiti di oggettività e di dimostrabilità sono tanto più verificabili quanto maggiore è il grado di formalizzazione degli accordi intervenuti e dei criteri concretamente applicati.

Quanto all'oggettività, è opportuno fare riferimento alla necessità di:

- operare in analogia, ove possibile, con i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento di beni materiali;
- individuare con puntualità il criterio adottato nel caso concreto (anche per giustificare eventuali inapplicabilità dei metodi tradizionali);
- rendicontare i costi e i tempi di prestazione dei servizi;
- rendicontare l'utilità conseguita in seno al gruppo dalle singole consociate che hanno fruito dei servizi, almeno nel senso che il costo riaddebitato dovrebbe essere, in linea di principio, infe-

da un centro di servizio europeo, aveva 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:

- esistenza di un contratto da cui si rilevino chiaramente i servizi prestati e le relative modalità di prestazione;
- regolare 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 reso.

³¹ Tale sentenza è apparsa "negativa" nei confronti dei criteri di ripartizione delle spese non direttamente imputabili, affermando che costituirebbero un indice di mancanza di inerenza.

riore a quello che si sarebbe sostenuto acquistando i medesimi servizi da prestatori terzi;

- circostanziare tutti gli elementi in grado di dimostrare l'applicazione del principio di libera concorrenza.

La predisposizione preventiva della documentazione rappresenta – nella prassi – un elemento fondamentale al fine di sostenere la correttezza del comportamento adottato tanto in sede di ve-

rifica quanto, eventualmente, nelle successive fasi pre-contenziosa e contenziosa³².

3.8. Modalità di imputazione e *allocation keys*

Come evidenziato nel precedente paragrafo, le difficoltà applicative di un metodo di imputazione diretta comportano il ricorso all'applicazione di un **metodo indiretto**.

Secondo le *Guidelines* OCSE,

“(t)he allocation might be based on turnover, or staff employed, or some other basis. Whether the allocation method is appropriate may depend on the nature and usage of the service. For example, the usage or provision of payroll services may be more related to the number of staff than to turnover, while the allocation of the stand-by costs of priority computer back-up could be allocated in proportion to relative expenditure on computer equipment by the group members”³³.

I metodi di imputazione indiretta sono generalmente accettati a condizione che:

- i servizi in oggetto siano forniti solo alle **imprese associate** e non anche all'esterno; se infatti il servizio fosse prestato anche a soggetti terzi esisterebbe un prezzo comparabile di libero mercato (CUP), il quale dovrebbe essere utilizzato anche per la determinazione del prezzo dei servizi resi alle società appartenenti al gruppo;
- si proceda ad un'**equa tariffazione**, giustificata da un beneficio individuale e sufficientemente prevedibile;
- la ripartizione avvenga **su basi razionali**, sia conforme ai principi contabili e consenta di ottenere ripartizioni di costi in misura adeguata ai benefici ottenuti (o potenzialmente ottenibili) dal fruitore del servizio³⁴.

Tuttavia, occorre notare che *“(t)his method relies heavily on the appropriateness of the allocation keys used. Routine application of such allocation keys as turnover, head count or time sheets, in the absence of clear evidence they are the most appropriate keys, is to be guarded against”³⁵.*

³² La misurazione del vantaggio conseguibile da parte delle singole imprese consociate appare in molti casi un'operazione che sconta elevati gradi di soggettività e che deve essere valutata *on a case-by-case basis*.

³³ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.2

³⁴ OCSE, *op. cit.*, paragrafo 7.23.

³⁵ Cfr. *European Joint Transfer Pricing Forum, Proposed topics for discussion on Centralised Intra-group Services by the Business Members*, DOC: JTPF/022/BACK/2007/EN, consultabile al sito dell'*European Joint Transfer Pricing Forum* http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

Nonostante le evidenti difficoltà si rileva che è al vaglio dell'*European Joint Transfer Pricing Forum* (JTPF)³⁶ una procedura volta alla definizione delle modalità di riaddebito per i servizi *intercompany*³⁷. Tale procedura prevede i seguenti *steps*:

- a) identificazione di tutti i costi connessi alla prestazione di servizi centralizzati (*total cost base*);
- b) identificazione e attribuzione della *total cost base* in ragione di diversi *pool of costs*:
 - identificazione e attribuzione degli *shareholder costs*;
 - identificazione e attribuzione dei costi definiti come *“directly attributable”*;
 - identificazione e attribuzione di costi mediante il ricorso ad un'*allocation key*.

a) *Identificazione dei costi sostenuti per la prestazione di servizi*

Questo *step* prevede l'identificazione di tutti i costi sostenuti per la prestazione di servizi alle società appartenenti al gruppo.

Secondo il JTPF, trattasi di costi per attività svolte a livello centrale, quali:

³⁶ Cfr. *European Joint Transfer Pricing Forum, Business contribution on cost allocations*, DOC: JTPF/023/BACK72008/EN e *Secretariat Draft Paper outlining a Proposal to deal with Intragroup Services drawing on Contributions following June 2008 JTPF*, DOC: JTPF/025/2008/EN, entrambi consultabili al sito dell'*European Joint Transfer Pricing Forum* http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

³⁷ Sull'attività del JTPF, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, *op. cit.*, pagg. 123 e seguenti.

<i>Compliance activities</i>	<i>Strategy and Business Development Services</i>
<i>Finance activities (treasury, tax, finance & controlling)</i>	<i>Contracting and Procurement</i>
<i>Human Resources</i>	<i>Investor relations</i>
<i>Information technology activities</i>	<i>Insurance department</i>
<i>Legal services</i>	<i>Marketing/Public relations/Corporate communications</i>
<i>Engineering</i>	<i>Global Property Services</i>
<i>Technical services</i>	<i>Quality Services</i>
<i>Corporate affairs</i>	<i>Corporate Security</i>
<i>Internal audit</i>	<i>Company Secretary Services</i>
<i>Accounting</i>	<i>IP management</i>

Conseguentemente, i costi oggetto di riaddebito possono essere determinati come segue:

$$\begin{array}{c}
 \textit{Total costs} \\
 = \\
 \textit{All costs incurred by} \\
 \textit{a Multinational Enterprise (MNE)}
 \end{array}$$

b) Identificazione e attribuzione dei costi a diversi pool of costs

A seguito dell'identificazione dei servizi resi, i costi sostenuti sono successivamente suddivisi in tre *pool of costs*:

- I. *shareholder costs*;
- II. costi oggetto di riaddebito diretto (*cost directly attributable*);

III. costi da allocare utilizzando una chiave di riparto.

Step sub I): identificazione e attribuzione degli shareholder costs

Secondo il JTPF, al fine di identificare un'attività come pura *shareholder activity* è opportuno considerare il seguente quesito:

“Is the performed activity potentially of benefit to the operating unit(s) and would an independent company have been willing to pay for it or perform it themselves?”.

Nel caso in cui la risposta sia positiva, i costi devono essere attribuiti alle società beneficiarie del servizio; in caso contrario, le attività svolte dovranno essere considerate come **shareholder activity**.

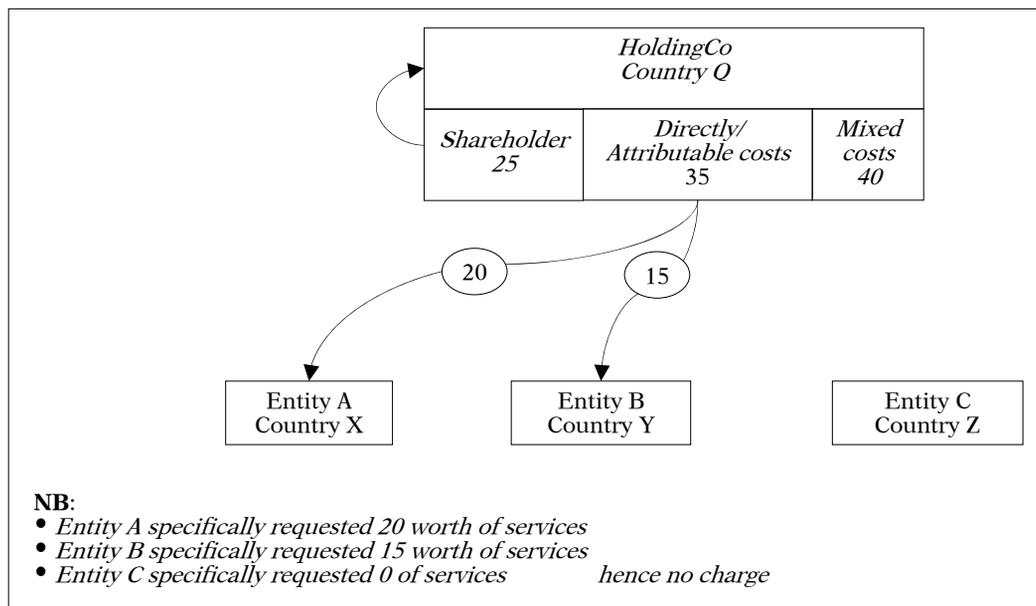
Nell'ipotesi in cui i costi sostenuti siano solo in parte qualificabili come *shareholder costs*, questi devono essere identificati secondo la procedura fin qui descritta; gli altri costi devono essere identificati come costi direttamente impu-

tabili o come costi oggetto di ripartizione mediante *allocation keys*.

Gli *shareholder costs* devono essere esclusivamente attribuiti all'azionista.

Step sub II): identificazione e attribuzione dei costi oggetto di riaddebito diretto

I costi oggetto di riaddebito diretto sono quelli sostenuti in relazione a servizi prestati a vantaggio di una o più società beneficiarie.

Tavola 1 – Attribuzione degli *shareholder costs* a *HoldingCo* e *Allocating Directly Chargeable Costs***Step sub III) identificazione e attribuzione dei costi da ripartire secondo il metodo indiretto**

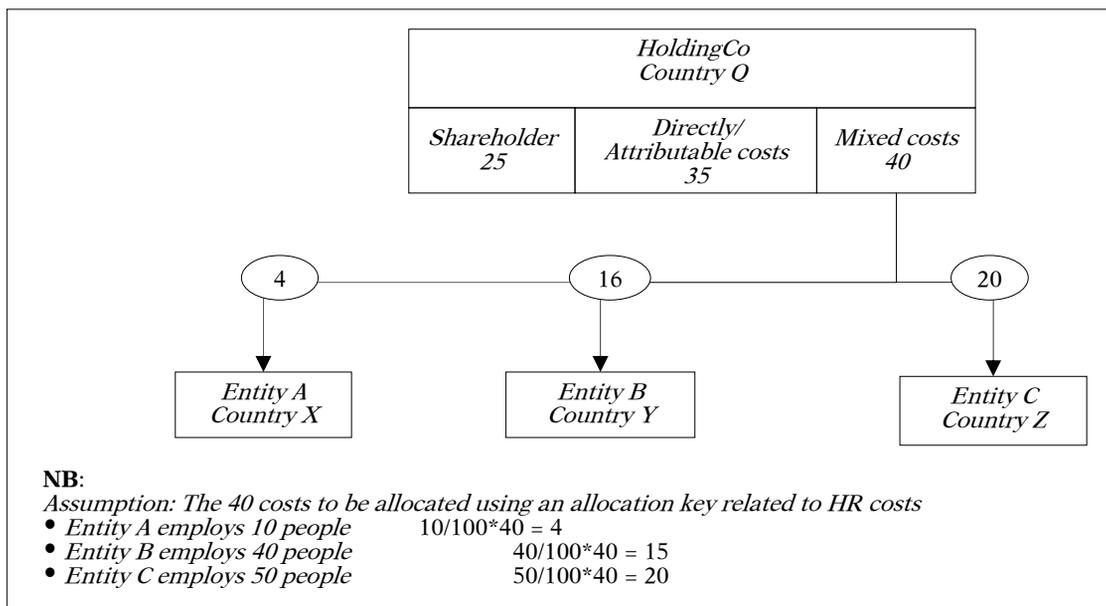
I costi appartenenti al *pool* sono quelli che, per esclusione, non possono essere classificati in nessuna delle categorie precedentemente illustrate.

Il JTPF prevede che “*in order to allocate these costs the first step is to identify the group of entities that benefit from these services. Once the beneficiaries are identified, the indirect costs will be allocated between these entities using an allocation key. As such the allocation key forms the basis for calculating and determining the volume of cost allocation per beneficiary. The allo-*

cation key selected represents the best estimate of the benefit received by the entities for the services rendered and associated costs”³⁸.

Nella ripartizione di tali costi occorre distinguere tra **servizi standard** e **non-standard**.

³⁸ Cfr. *European Joint Transfer Pricing Forum, Business contribution on cost allocations, DOC: JTPF/023/BACK72008/EN* e *Secretariat Draft Paper outlining a Proposal to deal with Intragroup Services drawing on Contributions following June 2008 JTPF, DOC: JTPF/025/2008/EN*, entrambi consultabili al sito dell'*European Joint Transfer Pricing Forum* http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

Tavola 2 – Allocating Indirectly Chargeable Costs

5. Osservazioni conclusive

Sulla base delle argomentazioni precedentemente esposte si ritiene che:

- un oggetto del servizio chiaro, analiticamente descritto e non comprensivo di più prestazioni (se le prestazioni sono diverse è opportuno predisporre più contratti);
- un prezzo non forfettario, sostanzialmente in

linea con il mercato o facilmente determinabile in via deduttiva;

- una sufficiente documentazione in relazione al servizio eseguito;

possano attestare la piena legittimità del servizio reso e determinare la deducibilità del relativo costo dal reddito di impresa delle società consociate, coerentemente con la disciplina di ogni singolo ordinamento di riferimento.