

TRANSFER PRICING

Nuove regole per gli oneri documentali (terza parte)

di *Flavia Gelmini* – Dottore Commercialista

in questo articolo...

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 360494 del 23 novembre 2020, emanato in virtù della previsione contenuta all’articolo 8 del Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018, ha introdotto, a valere dal periodo d’imposta 2020, **rilevanti e sostanziali modifiche ai contenuti e alle condizioni di efficacia del set documentale da predisporre al fine di poter accedere al regime premiale di disapplicazione delle sanzioni** (c.d. penalty protection).

DOCUMENTAZIONE SUI SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

Il Provvedimento del 23 novembre 2020 prevede **specifici contenuti, da fornire nel secondo capitolo del documento denominato “Documentazione Nazionale”** (descritto, in termini di struttura e contenuti, nella seconda parte pubblicata sulla **Settimana Professionale n. 12 del 2021**), nel caso in cui il contribuente abbia **scelto di adottare l’approccio semplificato di valorizzazione previsto per i c.d. servizi a basso valore aggiunto**.

LA DEFINIZIONE DI SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO E L’APPROCCIO SEMPLIFICATO

In data 23 maggio 2018 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 188 il Decreto Ministeriale del 14 maggio 2018 contenente le “Linee guida per l’applicazione delle disposizioni in materia di prezzi di trasferimento”, decreto emanato in applicazione del comma 7 dell’articolo 110 del TUIR. L’articolo 7 “Servizi a basso valore aggiunto” del citato Decreto concede la facoltà di scegliere, ai fini della valorizzazione in base al principio di libera concorrenza, un *“approccio semplificato in base al quale, **previa predisposizione di apposita documentazione, la valorizzazione del servizio è determinata aggregando la totalità dei costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio stesso, aggiungendo un margine di profitto pari al 5% dei suddetti costi**”*.

Vengono definiti quali “servizi a basso valore aggiunto” quei servizi che:

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

Infine, viene espressamente previsto che non si considerano in ogni caso a basso valore aggiunto quei servizi che il gruppo multinazionale presta a soggetti indipendenti.

La definizione risulta essere conforme a quella contenuta nelle Linee Guida OCSE, da cui deriva l'introduzione della facoltà di adozione dell'approccio semplificato, anche se a livello nazionale non ne sono state replicate la *negative list* e la *positive list* (per una trattazione più approfondita si veda la **Settimana Professionale n. 5 del 2020**).

Negative List – Linee Guida OCSE 2017

Le Linee Guida OCSE riportano un elenco di servizi che, per loro natura, non possono essere classificati come servizi infragruppo a basso valore aggiunto:

- servizi che rappresentano l'attività principale del gruppo multinazionale;
- servizi di ricerca e sviluppo;
- servizi relativi alle attività di lavorazione e produzione;
- attività di acquisto di materie prime o altri beni utilizzati nel processo di lavorazione o produzione;
- attività di vendita, marketing e distribuzione;
- transazioni finanziarie;
- estrazione, esplorazione o trasformazione di risorse naturali;
- assicurazione e riassicurazione;
- servizi di *corporate management*.

Positive List – Linee Guida OCSE 2017

Le Linee Guida OCSE elencano esempi di servizi (l'elenco non è tassativo) che integrano la definizione di "servizi a basso valore aggiunto":

- attività di contabilità e revisione, per esempio attività di raccolta e di esame delle informazioni utili ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio; tenuta delle scritture contabili, predisposizione dei bilanci; predisposizione o assistenza negli audit operativi e finanziari; verifica dell'autenticità e dell'affidabilità delle registrazioni contabili e assistenza nella preparazione dei budget attraverso la compilazione di dati e il reperimento di informazioni;
- lavorazione e gestione dei crediti e debiti, per esempio raccolta delle informazioni relative ai clienti ai fini della fatturazione e controllo dell'esposizione creditizia;
- attività connesse alle risorse umane:
 - assunzioni e selezioni, per esempio procedure di assunzione, assistenza nella valutazione dei candidati, selezione e nomina del personale, inserimento dei nuovi dipendenti, valutazione della performance e assistenza nell'individuare prospettive di carriera, assistenza nelle procedure volte al licenziamento del personale, assistenza nell'elaborazione di programmi per personale in esubero;
 - attività di formazione e crescita del personale, ad esempio individuazione dei bisogni di formazione, creazione di percorsi di formazione interni e sviluppo di programmi, creazione di figure manageriali e programmi di sviluppo professionale;
 - servizi connessi alla retribuzione, ad esempio fornire consigli e individuare politiche per la retribuzione e i benefici da riconoscere ai dipendenti, quali ad esempio assistenza sanitaria e assicurazioni sulla vita, piani di assegnazione delle azioni ai dipendenti e fondi pensione; verifica delle presenze e delle ore lavorate, servizi paga, inclusa l'elaborazione dei dati e il rispetto della disciplina fiscale;
 - sviluppo e monitoraggio di procedure volte alla salute dei lavoratori, sicurezza e rispetto di standard ambientali adeguati;

- monitoraggio e predisposizione di dati connessi alla salute, alla sicurezza, al rispetto di standard ambientali e ad ulteriori ambiti che regolano il settore di appartenenza;
- servizi informativi (*information technology*) che non rientrino nell'attività principale del gruppo, ad esempio installazione, manutenzione e aggiornamento di sistemi informativi usati nell'ambito dell'attività, supporto ai sistemi informativi; formazione sull'uso o sull'impiego dei sistemi informativi così come sul materiale impiegato per acquisire, processare ed esporre le informazioni; sviluppo di linee guida e fornitura di servizi di telecomunicazioni; organizzazione di un servizio di assistenza informatica ai clienti; implementazione e manutenzione di sistemi di sicurezza informatica; supporto, revisione e gestione delle reti informative;
- servizi di comunicazione interni ed esterni e supporto all'area delle pubbliche relazioni (ad eccezione di attività specifiche di pubblicità e marketing e di attività di sviluppo delle sottostanti strategie);
- servizi legali, ad esempio servizi legali generali svolti internamente da consulenti legali, come stesura e revisione di contratti, accordi e altri documenti legali, riunioni legali e pareri, rappresentanza della società (in contenziosi legali, procedimenti arbitrali, procedure; amministrative);
- ricerca legale e servizi legali e amministrativi per la registrazione e protezione della proprietà intellettuale;
- attività afferenti gli obblighi tributari, ad esempio acquisizione e predisposizione delle informazioni necessarie per l'elaborazione delle dichiarazioni dei redditi, assistenza ai controlli dell'autorità fiscale e predisposizione di pareri in materia fiscale;
- servizi generali di natura burocratica o amministrativa.

L'APPROCCIO SEMPLIFICATO: LE FASI SECONDO LE LINEE GUIDA OCSE 2017

Secondo le Linee Guida OCSE 2017 l'approccio semplificato dovrebbe vedere le seguenti fasi:

1. **determinazione degli aggregati di costi:** su base annua il gruppo deve calcolare l'insieme di tutti i costi sostenuti da tutte le entità del gruppo nello svolgere ciascuna categoria di servizi. I costi da aggregare sono:
 - i costi diretti e indiretti connessi alla fornitura del servizio;
 - e, laddove significativa, la quota parte di spese operative (ad esempio, spese di regia, generali e amministrative).I costi dovranno essere aggregati secondo le categorie di servizi ed essere associati ai centri di costo utilizzati per creare il dato aggregato;
2. **individuazione ed eliminazione dei costi** imputabili a servizi svolti da una sola entità del gruppo per conto di un'altra (e non a beneficio di tutte le imprese).
3. **ripartizione del dato aggregato di costi** tra le diverse entità che beneficiano dei servizi. L'imputazione deve avvenire secondo criteri di ripartizione adeguati alla natura del servizio, mantenendo gli stessi su base costante per tutte le imputazioni di costi riferibili alla stessa categoria di servizi.

I criteri devono essere scelti rispettando il principio che gli stessi devono ragionevolmente riflettere il livello di beneficio atteso da ciascun utilizzatore dello specifico servizio. Ad esempio, nel caso dei servizi connessi al personale potrà essere impiegato quale criterio di ripartizione la quota parte (in termini di organico) di ciascuna società sul totale dell'organico di gruppo;

4. **applicazione di un margine di profitto.** Nel determinare il riaddebito di libera concorrenza, il prestatore di servizi del gruppo dovrà applicare un margine di profitto a tutti i costi del gruppo:
 - utilizzando il medesimo margine per tutti i servizi a basso valore aggiunto indipendentemente dalla categoria dei servizi,
 - in misura pari al 5% dei costi rilevanti, senza bisogno di essere giustificato da un'analisi di comparabilità.

DOCUMENTAZIONE SUI SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO

In caso di adozione dell'approccio semplificato, il Decreto del 14 maggio 2018 prevede l'onere per il contribuente di predisporre "apposita documentazione", senza tuttavia fornire alcuna previsione in merito al contenuto minimo della stessa né alle eventuali formalità da rispettare.

Sul punto è quindi intervenuto l'articolo 7 del Provvedimento del 23 novembre scorso prevedendo che **per utilizzare l'approccio semplificato di valorizzazione** in base al principio di libera concorrenza di una prestazione di servizi a basso valore aggiunto **deve essere predisposta apposita documentazione con i seguenti contenuti** (come ipotizzato su la Settimana Professionale n. 5 del 2020, vengono ripresi gli stessi contenuti previsti dalle Linee Guida OCSE 2017):

1. **descrizione dei servizi infragruppo.** Descrizione delle categorie di servizi infragruppo a basso valore aggiunto, fornendo, con riferimento a ciascuna categoria di servizi:
 - 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 di gruppo;
 - 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;
 - conferma del margine di profitto applicato;
2. **contratti di fornitura dei servizi.** Deve essere fornita copia dei contratti o degli accordi scritti per la fornitura di servizi a basso valore aggiunto (comprese le relative modifiche) che dimostrino l'accordo delle parti coinvolte all'utilizzo dei criteri di ripartizione prescelti. Tali contratti o accordi scritti potranno 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.** Devono essere documentati e illustrati i calcoli che illustrano 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;
4. **calcoli.** Devono essere riportati, anche tramite fogli di calcolo allegati, i calcoli che dimostrano l'applicazione dei criteri di ripartizione.

■ FORMA, ESTENSIONE E CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

Il Masterfile e la Documentazione Nazionale **devono essere**

- redatti in **lingua italiana**, salvi i casi in cui si rendano applicabili le **disposizioni in materia di tutela delle minoranze linguistiche**. Il **Masterfile può** tuttavia essere presentato in **lingua inglese**;
- **firmati** dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma elettronica con **marca temporale** da apporre **entro la data di presentazione della dichiarazione** dei redditi.
- presentati in **formato elettronico**.

TERMINI DI CONSEGNA DELLA DOCUMENTAZIONE

La consegna della documentazione all'Amministrazione finanziaria deve essere effettuata **entro e non oltre 20 giorni** (in base al Provvedimento del 2010 i giorni erano 10) **dalla relativa richiesta**.

Se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria emerge l'esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto a quelle contenute nella documentazione predisposta e consegnata all'Amministrazione Finanziaria, le stesse devono essere fornite **entro 7 giorni dalla richiesta ovvero entro un periodo più ampio in funzione della complessità delle operazioni sottoposte ad analisi**, sempreché tale periodo sia compatibile con i tempi del controllo.

Decorsi i suddetti termini, l'Agenzia delle Entrate non è vincolata all'applicazione del regime di penalty protection di cui all'articolo 1, comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

ESTENSIONE DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

La documentazione deve essere **redatta su base annuale**, produce **effetti esclusivamente per il periodo d'imposta cui si riferisce** e deve essere **conservata fino al termine di decadenza per l'accertamento**.

CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLA DOCUMENTAZIONE IDONEA

La presentazione della documentazione nel corso di attività di controllo **non vincola l'Amministrazione Finanziaria all'applicazione del regime di penalty protection**:

- a. quando la stessa, pur rispettando la struttura formale, **non presenta nel suo complesso contenuti informativi completi e conformi** alle disposizioni contenute nel Provvedimento, **ivi compresa la firma elettronica con marca temporale**; ovvero
- b. quando **le informazioni** fornite nella documentazione esibita **non corrispondono in tutto o in parte al vero**.

Sempre in tema di condizioni di efficacia della documentazione, il Provvedimento riprende poi due importanti previsioni contenute all'articolo 8 del Decreto del 14 maggio 2018:

1. **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 ad effettuare un'analisi** delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati, con specifico riguardo a:
 - l'accurata delineazione delle transazioni
 - l'analisi di comparabilità, compresa l'analisi funzionale**a prescindere dalla circostanza che il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento o la selezione delle operazioni o soggetti comparabili adottati dal contribuente risultino diversi** da quelli individuati dall'Amministrazione Finanziaria;
2. la presenza nella medesima documentazione di **omissioni o inesattezze parziali non suscettibili di compromettere l'analisi** degli organi di controllo **non può, in ogni caso, comportare l'inidoneità della stessa.**

LA VALUTAZIONE DELL'IDONEITÀ DELLA DOCUMENTAZIONE

Se la documentazione viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica, il giudizio in merito all'idoneità della stessa deve essere effettuato dagli addetti al controllo e, **in caso di giudizio negativo, essere specificamente motivato.**

Rimane comunque fermo il potere dell'Ufficio competente di valutare criticamente tale giudizio ai fini dell'irrogazione delle sanzioni.

POSSIBILITÀ DI PRESENTARE LA DOCUMENTAZIONE SOLO PER ALCUNE OPERAZIONI

A differenza del Provvedimento del 2010, viene prevista la facoltà di presentare la documentazione con **riguardo ad una parte delle operazioni poste in essere**; in questo caso il **regime di penalty protection si applica con esclusivo riguardo alle operazioni descritte.**

■ COMUNICAZIONE DEL POSSESSO DELLA DOCUMENTAZIONE

La comunicazione di possesso della documentazione all'Agenzia delle Entrate **deve essere effettuata con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi**; niente di nuovo quindi per quanto riguarda le modalità di comunicazione.

IPOTESI PRESENTAZIONE DI DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A SFAVORE

Nel caso in cui venga successivamente presentata **dichiarazione integrativa c.d. a sfavore**, dichiarazione volta cioè a **correggere errori od omissioni derivanti dalla non conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento**, che abbiano determinato l'indicazione di un minore imponibile o, comunque, di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore credito, **la documentazione può essere integrata o modificata e la relativa specifica comunicazione all'Agenzia delle Entrate deve essere effettuata unitamente alla presentazione della dichiarazione integrativa.**