

# LED

❖ TAXAND

## **Inquadramento generale in materia di servizi intra-gruppo in ambito OCSE, UE ed italiano**

16 giugno 2021

Dott. Guido Arie Petraroli – Managing Partner LED Taxand Studio Legale e Tributario

## PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI

- ❖ Art. 110, comma 7 del DPR 22.12.1986, n. 917;
- ❖ Linee Guida OCSE. «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (Soft law);
- ❖ DM 14.05.2018 – Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del DPR 22.12.1986, n. 917.

❖ Alcune problematiche principali:

- a) Effettiva prestazione dei servizi;
- b) Conformità al principio di libera concorrenza dei pagamenti infragruppo per la loro prestazione;
- c) Servizi o mix con tematiche di ritenute?;
- d) Valore delle certificazione servizi svolti da società di revisione;
- e) La prova dei servizi ricevuti nelle controversie tributarie: brevi cenni

- ❖ **Benefit test:** per stabilire se è stato prestato un servizio infragruppo, quando un'attività è svolta a favore di una o più società del gruppo, occorre considerare SE l'attività abbia contribuito a conferire o meno alle altre società un vantaggio economico e commerciale.
- ❖ **Come?** Verificando SE, in circostanze comparabili, un'impresa indipendente sarebbe stata disposta a pagare un'altra impresa indipendente per l'effettuazione di tale attività o se essa stessa l'avrebbe svolta al proprio interno. SE l'attività in questione non è tra quelle per cui l'impresa indipendente sarebbe disposta a pagare o che essa potrebbe svolgere per proprio conto, l'attività stessa NON dovrà essere considerata come servizio infragruppo reso in conformità con il principio di libera concorrenza. L'analisi dipende chiaramente da fatti e circostanze specifici e NON è possibile definire in maniera astratta e categorica le attività che costituiscono o meno servizi infragruppo.

## ATTIVITÀ DI AZIONISTA (*shareholder activity*)

- ❖ In alcuni casi, si può svolgere un'attività infragruppo a vantaggio delle consociate anche se queste non necessitano di tale attività (e NON siano disposte a pagare per essa come se fossero imprese indipendenti). È solo in ragione della partecipazione al loro capitale, cioè in qualità di azionista, che una società del gruppo esercita tali attività. Tale attività NON potrà essere considerata un servizio infragruppo e, quindi, non giustificherà un addebito nei confronti di altre consociate;
- ❖ I costi connessi a tale tipo di attività dovranno essere allocati a livello dell'azionista. Tale attività può essere definita come “attività di azionista” (*shareholder activity*) distinta dalla definizione più ampia di “attività di amministrazione” (“*stewardship activity*”);

## ESEMPI DI COSTI CONNESSI ALL'ATTIVITA' DI AZIONISTA

### Costi relativi

- a) alla struttura giuridica della stessa società madre: organizzazione delle assemblee degli azionisti, l'emissione di azioni, la quotazione in borsa della società madre e le spese di gestione del supervisory board;
- b) agli obblighi di rendicontazione della società madre, inclusa la predisposizione di rendiconti consolidati; costi connessi all'attività di revisione sui conti delle società figlie nell'esclusivo interesse della stessa e costi connessi alla predisposizione dei bilanci consolidati del gruppo;
- c) alla raccolta dei fondi necessari alla società madre per l'acquisizione di partecipazioni e costi connessi alle relazioni con gli investitori, quali la strategia di comunicazione con gli azionisti della società madre, con gli analisti finanziari, con i fondi e altri portatori di interessi della casa madre; al contrario, SE una società madre raccoglie fondi per conto di un'altra entità del gruppo, la quale, a sua volta, li utilizza per acquisire una nuova società, si dovrà considerare la società madre come fornitrice di un servizio alle consociate.

Il Rapporto OCSE 1984 citava inoltre “i costi di attività manageriali e di controllo connesse alla gestione e alla protezione dell'investimento in quanto tale nelle partecipazioni”. Per determinare se tali attività ricadono o meno nell'ambito delle “attività di azionista” occorrerà verificare SE, in circostanze comparabili, si tratti di un'attività per la quale un'impresa indipendente sia disposta a pagare o preferisca esercitarle essa stessa.

NON dovranno considerarsi servizi infragruppo le attività intraprese da un'entità del gruppo che duplicano semplicemente un servizio che un'altra consociata già svolge per se stessa o che le è fornito da un terzo.

**Eccezioni:**

- ❖ duplicazione temporanea dei servizi: un gruppo multinazionale è in fase di riorganizzazione al fine di raggruppare, a livello centrale, le proprie funzioni amministrative;
- ❖ duplicazione per ridurre il rischio di decisioni commerciali errate (e.g.: richiedendo un secondo parere legale su una questione).

## DUPLICAZIONE DEI COSTI

- ❖ Il fatto che una società svolga servizi di marketing internamente e riceva anche addebiti per costi per servizi di marketing da parte di una società del gruppo NON determina di per se stesso una duplicazione, atteso che il termine “marketing” è un termine ampio che ricomprende svariati livelli di attività. L’esame dell’informazione fornita dal contribuente può far emergere che i servizi infragruppo sono differenti, ulteriori o complementari alle attività svolte internamente;
- ❖ Di conseguenza si applicherà il benefit test per la valutazione degli elementi non duplicati dei servizi infragruppo. Alcuni settori regolamentati richiedono che le funzioni di controllo siano svolte tanto localmente quanto a livello consolidato dalla casa madre; tali obblighi NON dovranno condurre a contestazioni sulla base della duplicazione.



Casi in cui un servizio infragruppo, prestato da una consociata, quale un azionista o un centro di coordinamento, va a vantaggio solo di alcune consociate ma procura incidentalmente benefici alle altre entità.

Esempio:

- ❖ analisi relativa alla necessità o meno di riorganizzare il gruppo, acquisire nuove entità o sopprimere una divisione. Tali attività potranno essere incluse nei servizi infragruppo offerti a particolari consociate, ad esempio a quelle società che effettueranno l'acquisizione o sopprimeranno una delle proprie divisioni; tuttavia, esse possono apportare benefici economici anche a quelle entità NON direttamente coinvolte nella potenziale decisione, dal momento che le analisi condotte potrebbero fornire informazioni utili circa le loro operazioni d'impresa.

## BENEFICI INCIDENTALI

La presenza di benefici incidentali NON implica che queste altre entità siano considerate come destinatarie di un servizio infragruppo, nella misura in cui le attività che apportano tali benefici NON sono quelle per cui un'impresa indipendente sarebbe disposta a pagare.

Allo stesso modo, NON si ritiene che un'impresa associata riceva un servizio infragruppo quando ottiene dei benefici incidentali imputabili soltanto all'essere parte di un'entità più ampia e non alla specifica attività svolta.

❖ Ad esempio, NON vi è prestazione di servizio quando un'impresa associata, in ragione della propria affiliazione, dispone di un merito di credito più elevato di quanto disporrebbe se non fosse affiliata.

**Tuttavia**, esisterà un servizio infragruppo quando il merito di credito più elevato deriva da una garanzia di un'altra società del gruppo o quando l'impresa ha beneficiato di deliberate azioni concertate, tra le quali campagne di marketing globale (cioè di quelle attività di marketing svolte da tutto il gruppo nel suo insieme) e di pubbliche relazioni.

E' necessario distinguere tra associazione passiva e promozione attiva delle caratteristiche del gruppo multinazionale che ha un'influenza positiva sulle previsioni di utile di particolari entità del gruppo. Ciascun caso deve essere considerato in base agli specifici fatti e circostanze.

## SERVIZI CENTRALIZZATI

La centralizzazione delle attività dipende dal settore in cui il gruppo opera e dalla sua struttura organizzativa. In generale, queste attività possono includere:

- ❖ servizi di carattere amministrativo, quali programmazione, coordinamento, controllo del bilancio, consulenza finanziaria, contabilità, revisione dei conti, consulenza legale, factoring, servizi informatici;
- ❖ servizi finanziari, quali vigilanza sui flussi di cassa e solvibilità, aumenti di capitale, contratti di mutuo, gestione degli interessi e dei rischi del tasso di cambio e rifinanziamento;
- ❖ assistenza nel settore della produzione, dell'acquisto, della distribuzione e del marketing;
- ❖ servizi inerenti il personale, quali assunzione e formazione.

I centri di servizi del gruppo spesso svolgono attività di gestione degli ordini, servizi ai clienti e assistenza telefonica, ricerca e sviluppo o gestione e tutela dei beni immateriali per conto di tutto o parte del gruppo multinazionale.

Tali attività sono considerate come servizi infragruppo in ragione del fatto che le imprese indipendenti avrebbero pagato per esse o le avrebbero svolte autonomamente.

## FORMA DELLA REMUNERAZIONE

Nel considerare se, tra imprese associate, debba essere effettuato un pagamento per la prestazione di servizi, sarà opportuno considerare la forma che avrebbe assunto un pagamento di libera concorrenza nel caso in cui la transazione avesse avuto luogo tra imprese indipendenti, operanti in condizioni di libera concorrenza.

Per quanto concerne i servizi finanziari, quali i mutui, le operazioni di cambio e di copertura, la totalità della remunerazione verrà generalmente incorporata nell'utile e NON sarà opportuno presumere che un'ulteriore commissione sia imputata in ragione del servizio prestato.

Analogamente la remunerazione per alcuni servizi di acquisto o approvvigionamento può essere già inclusa nel prezzo del bene o dei servizi offerti e la previsione di una commissione separata può quindi NON ritenersi appropriata.

In relazione ai servizi “su richiesta” (on call) sorge poi l'ulteriore problema di sapere se la disponibilità di detti servizi è essa stessa un servizio distinto, per il quale deve determinarsi un onere di libera concorrenza (oltre alla fatturazione dei servizi effettivamente resi).

La società madre o uno o più centri di servizi del gruppo possono essere in grado di fornire servizi, quali consulenza finanziaria, manageriale, tecnica, legale o tributaria e assistenza alle entità del gruppo in qualunque momento.

## FORMA DELLA REMUNERAZIONE

Si possono inoltre citare, come esempio, i contratti di assistenza che permettono di usufruire in via prioritaria delle riparazioni di una rete informatica in caso di guasto.

Detti servizi potranno essere fruiti “su richiesta” ed essere più o meno numerosi nonché rivestire una diversa importanza da un anno all’altro.

È poco probabile che un’impresa indipendente sostenga delle spese quando la necessità potenziale del servizio è incerta, quando il vantaggio offerto dai servizi su richiesta è trascurabile o quando gli stessi possono essere fruiti più rapidamente, in altro modo, senza la necessità di un apposito accordo.

Pertanto, prima di stabilire che un servizio infragruppo è stato reso, si dovrà tenere conto del beneficio riconosciuto alla società del gruppo dagli accordi “su richiesta” prendendo in considerazione in che misura i servizi sono stati utilizzati in un arco temporale di più anni piuttosto che esclusivamente nell’anno in cui è stato effettuato l’addebito.

Il fatto che vi sia stato un pagamento nei confronti di un’impresa associata per presunti servizi può rivelarsi utile al fine di determinare se i servizi sono stati effettivamente resi, **ma la pura e semplice causale di un pagamento quale, ad esempio, “spese di gestione” non costituisce assolutamente prova del fatto che i servizi stessi siano stati prestati. Allo stesso modo, l’assenza di pagamenti o accordi contrattuali non implica automaticamente che i servizi non siano stati resi.**

## DETERMINAZIONE DEL PREZZO DI LIBERA CONCORRENZA

Una volta stabilito che è stato prestato un servizio infragruppo si rende necessario, come per altri tipi di trasferimenti infragruppo, determinare se l'ammontare del pagamento sia stabilito sulla base del principio di libera concorrenza.

Ciò significa che il pagamento per i servizi infragruppo dovrà essere quello che sarebbe stato effettuato e accettato tra imprese indipendenti, in circostanze comparabili. Pertanto, ai fini fiscali, dette transazioni non devono essere trattate in maniera differente dalle transazioni comparabili tra imprese indipendenti, semplicemente perché le transazioni hanno luogo tra imprese associate.

### **Individuazione degli accordi effettivamente stipulati per l'addebito di servizi infragruppo:**

Al fine di individuare l'ammontare, laddove esistente, che è stato effettivamente addebitato per i servizi, l'amministrazione fiscale avrà bisogno di identificare quali accordi, se presenti, sono stati conclusi tra le imprese associate per supportare gli addebiti effettuati tra le stesse per la fornitura dei servizi.

❖ Attività di factoring finalizzate al recupero dei crediti: può risultare prudente centralizzare tutte le predette attività per gestire al meglio la liquidità, i rischi valutari e di indebitamento e garantire efficienze amministrative. Un organismo centrale responsabile di tali funzioni sarà ritenuto fornitore di servizi infragruppo, per i quali sarà richiesto un pagamento di libera concorrenza. A tale proposito, può risultare appropriata l'applicazione del metodo del confronto del prezzo.

❖ Operazioni di produzione o assemblaggio: tali attività possono assumere una varietà di forme inclusa quella che è comunemente definita come attività di produzione su commessa (contract manufacturing). In alcuni casi di produzione su commessa il produttore può operare sulla base di istruzioni dettagliate impartite dalla controparte su cosa produrre, in quale quantità e qualità. In alcuni casi, le materie prime o i componenti possono essere resi disponibili al produttore dalla controparte. Alla società produttrice può essere garantita che la sua intera produzione sarà acquistata, laddove siano rispettati i requisiti imposti. In tal caso la società produttrice potrà essere considerata come una società che offre un servizio a basso rischio alla controparte e il metodo del costo maggiorato risulterà il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento più appropriato.

## ESEMPI DI SERVIZI INFRA-GRUPPO

❖ L'attività di ricerca: i termini contrattuali regolanti l'attività possono essere concordati con la controparte committente del servizio in un contratto dettagliato, comunemente definito contratto di ricerca. L'attività può coinvolgere personale altamente specializzato e variare notevolmente nella sua natura e nella rilevanza che riveste nel determinare il successo del gruppo. Gli accordi reali possono assumere forme differenti che vanno dalla definizione di programmi dettagliati da parte dell'impresa committente ad accordi in base ai quali la società di ricerca ha facoltà di organizzare il proprio lavoro secondo linee direttrici generiche: in quest'ultimo caso le funzioni complementari relative all'identificazione di aree con prospettive commerciali interessanti e alla valutazione dei rischi di ricerche infruttuose possono essere un elemento determinante nell'evoluzione del gruppo nel suo complesso.

**È quindi fondamentale intraprendere un'analisi funzionale dettagliata e ottenere una chiara comprensione della natura della ricerca** e di come le attività siano state condotte dalla società, prima di qualsiasi valutazione sulla metodologia appropriata di determinazione dei prezzi di trasferimento.

❖ La gestione delle concessioni di licenza costituisce un altro esempio di servizi infragruppo: la gestione e la protezione dei diritti relativi ai beni immateriali vanno tenute distinte dallo sfruttamento di detti diritti. La protezione di una concessione di licenza potrà essere esercitata dal centro di servizi del gruppo, incaricato della vigilanza sui diritti di concessione.



## SERVIZI INFRA-GRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

Esiste una particolare categoria di servizi infragruppo rappresentata dai servizi a basso valore aggiunto.

L'approccio semplificato riconosce che il prezzo di libera concorrenza per servizi infragruppo a basso valore aggiunto sia strettamente connesso ai costi, imputi i costi connessi alla fornitura di ogni categoria di tali servizi a quelle società del gruppo che beneficiano degli stessi e poi applichi il medesimo margine di utile a tutte le categorie di servizi.

**SI VEDA NORMATIVA ITALIANA: DM 14.05.2018**

## DEFINIZIONE DI SERVIZI INFRA-GRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

I servizi infragruppo a basso valore aggiunto si identificano quali servizi svolti da una o più entità di un gruppo multinazionale per conto di una o più entità del medesimo gruppo e che:

- abbiano natura di supporto;
- NON siano parte dell'attività principale del gruppo multinazionale (ossia non favoriscano la creazione di attività profittevoli o contribuiscano ad attività economicamente significative del gruppo multinazionale);
- NON richiedano l'uso di beni immateriali unici e di valore e non portino alla creazione di beni immateriali unici e di valore;
- NON comportino l'assunzione o il controllo di un rischio sostanziale o significativo da parte del fornitore del servizio né tantomeno generino in capo al medesimo l'insorgere di un rischio significativo.

## DEFINIZIONE DI SERVIZI INFRA-GRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

Alle seguenti attività NON è possibile applicare l'approccio semplificato:

- servizi che rappresentino l'attività principale del gruppo multinazionale;
- servizi di ricerca e sviluppo (compreso lo sviluppo di software);
- 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;
- assicurazione e riassicurazione;
- servizi di gestione della direzione aziendale.

## DEFINIZIONE DI SERVIZI INFRA-GRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

Possono essere considerati servizi che integrano la definizione di servizi a basso valore aggiunto:

- ❖ attività di contabilità e revisione (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;
  - ❑ sviluppo e monitoraggio di procedure volte alla salute dei lavoratori, sicurezza e rispetto di standard ambientali adeguati;

## DEFINIZIONE DI SERVIZI INFRA-GRUPPO A BASSO VALORE AGGIUNTO

- ❖ 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 (reti a livello locale, su vasta scala e internet);
- ❖ 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 (imposte sui redditi; imposta sulle vendite; imposta sul valore aggiunto; imposte sul patrimonio; dazi e accise) e pagamento delle tasse; assistenza ai controlli dell'autorità fiscale e predisposizione di pareri in materia fiscale;
- ❖ servizi generali di natura burocratica o amministrativa.

1. Dal semplice contatto ai benefit test
2. Dalle prove in sede di verifica al contenzioso
3. Dalla congruità del TP all'inesistenza della operazione
4. Doppie verifiche in capo a casa madre e consociata: da quando a regime?



# GRAZIE PER L'ATTENZIONE



**GUIDO ARIE PETRAROLI**  
*Managing Partner*  
[gpetraroli@led-taxand.it](mailto:gpetraroli@led-taxand.it)



**LED Taxand Studio Legale Tributario** - Via Dante, 16 – 20121 Milan

tel: +39 02 494864 - fax: +39 02 494864864

email: [studiomi@led-taxand.it](mailto:studiomi@led-taxand.it) - PEC: [led-taxand@legalmail.it](mailto:led-taxand@legalmail.it) - [www.led-taxand.it](http://www.led-taxand.it)