



SALVINI E SOCI

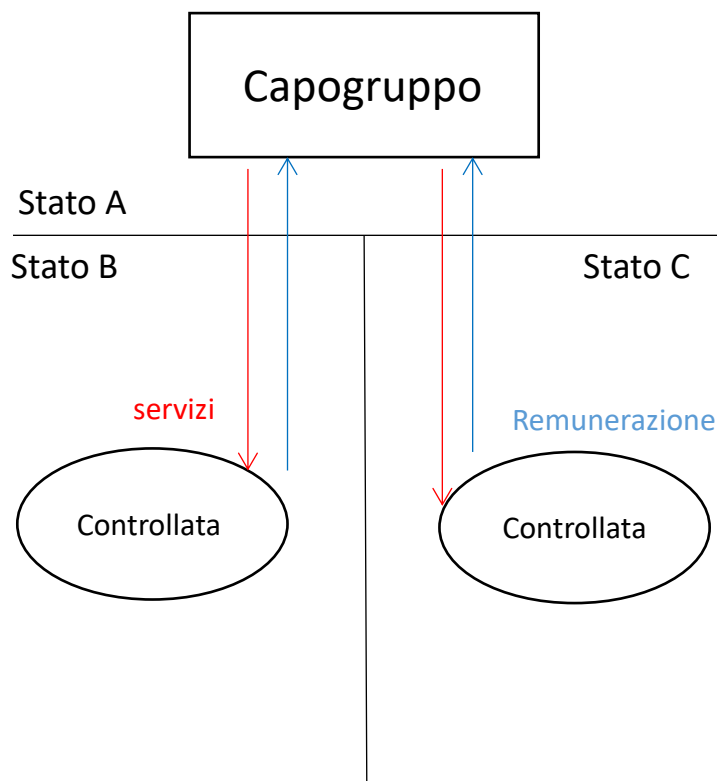
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL TRANSFER PRICING

“Servizi intra-gruppo e Transfer Pricing” – 16 giugno 2021

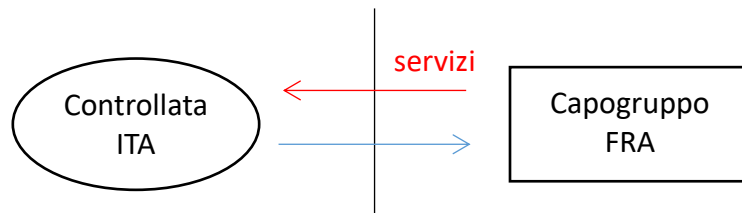
– *Prassi e giurisprudenza italiana* –
Avv. Federico Anderloni

1) SPESE DI REGIA



- Servizi centralizzati resi dalla società capogruppo in favore delle società controllate, aventi ad oggetto principalmente la direzione generale («*management fees*») e le attività amministrative (ad es., reclutamento personale, contabilità, formazione, R&S). Riaddebitati, in genere, attraverso specifici cost sharing agreement.
- **Analisi funzionale** (documentazione TP).
- Circolare AdE n. 32/1980:
 - ✓ verifica utilità specifica per la società controllata (VANTAGGIO DIRETTO, EFFETTIVO E NON INCIDENTALE);
 - ✓ escluso il vantaggio «occasionale» per la controllata;
 - ✓ non rilevano le attività tipicamente proprie dell'azionista (difetto di inerenza per la società controllata);
 - ✓ controllo contabile: (i) la controllata dispone già di proprio personale; (ii) risultanze attività non condivise con controllata; (iii) verifica incentrata su adeguamento della controllata alle direttive della controllante; (iv) attività non porta a mutamenti strutturali nel sistema contabile della controllata → NO INERENZA.
- **Escluse** attività dirette a **duplicare** servizio già svolto dalla controllata (Linee Guida OCSE).
- Valore normale: TP *methods*.

1) SPESE DI REGIA: Corte di Cassazione, **ordinanza n. 13085 del 30 giugno 2020**



- AdE contestava a Controllata ITA la deducibilità dei costi sostenuti a fronte dei servizi resi dalla Capogruppo FRA, da quest'ultima prestati/acquisiti nell'interesse del Gruppo e riaddebitati in proporzione al fatturato delle singole società.
- Controllata produceva il **contratto di servizio**, le relative **fatture (generiche)**, **report mensili** attività svolte, **schede rendiconto** costi complessivi ripartiti fra le società del Gruppo.
- Controllata risultava **priva di propria struttura amministrativa**.
- CTP e CTR annullamento recupero impositivo (idoneità documentazione).

-
- «Costituisce *ius receptum* il principio secondo cui [...]l'**onere della prova** in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati **incombe sulla società** che affermi di aver ricevuto il servizio» [PRINCIPIO DI ESCLUSIONE DISCIPLINA TP DA AMBITO ANTIELUSIVO];
 - «[...]affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile [...]occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'**effettiva utilità** e che quest'ultima sia **obiettivamente determinabile** e **adeguatamente documentata** (cfr. Cass. n. 31405/18; n. 23164/17; n. 16480/14; n. 26851/09)»;
 - «[...]ciò che rileva al riguardo non è tanto la forfetizzazione percentuale dei costi riaddebitati dalla capogruppo alle controllate, ma il metodo di imputazione tra costi e servizi che qualora risulti poco chiaro può rendere difficile la valutazione del beneficio ottenuto»;
 - «[...]**senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo**, peculiari della sua funzione di shareholder».
 - Nella specie, **documentazione troppo generica** (accoglie ricorso AdE). Necessaria documentazione contabile/gestionale idonea a provare il vantaggio effettivo e non occasionale.
 - SOLUZIONE: fatture con descrizione specifica; analisi funzionale dei vantaggi nella documentazione TP («Country file»).

1) SPESE DI REGIA: Corte di Cassazione, **ordinanza n. 8001 del 22 marzo 2021**

- Conferma principi ordinanza di legittimità n. 13085/2020.
- Deduzione *management fee* versate da controllata ITA: società produceva **‘Convenzioni annuali per prestazione servizi’, lettere di incarico e fatture.**
- «[...] non può ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, la **specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale** conseguita dalla consociata che riceve il servizio» (conforme ordinanza di legittimità n. 23698 dell'1 ottobre 2018).

1) SPESE DI REGIA: CTR Emilia Romagna, sentenza n. 53 del 7 gennaio 2019

Ripartizione spese di regia in capo alle società controllate – In
proporzione al fatturato – **Illegittimità**

- Contratto di servizi: ha valenza civilistica, «[...] *ma di per sé non può essere misura della deducibilità*».
- La verifica in ordine alla sussistenza dei requisiti di deducibilità dei costi di regia presuppone necessariamente i seguenti passaggi:
 - 1) analisi della correttezza del criterio di determinazione del compenso/costo;
 - 2) analisi del vantaggio;
 - 3) verifica della congruità del prezzo (in termini anche di determinazione del valore normale ai fini del TP).
- «Il gruppo societario **non potrà, pertanto, ripartire proporzionalmente, per esempio sulla base del fatturato mensile** di ciascuna società controllata, detti costi di regia, a prescindere dalla effettiva natura e la rilevanza dei servizi» ———> Necessario nesso diretto: **INERENZA**.

1) SPESE DI REGIA: quale documentazione per idoneità probatoria?

- **CTP Milano, sentenza n. 158 del 29 luglio 2005:**

- ✓ Esistenza di un contratto da cui si evincano chiaramente i servizi prestati e le modalità di prestazione;
- ✓ Regolare fatturazione alla società beneficiaria e contabilizzazione da parte della stessa dei costi sostenuti per l'ottenimento del servizio;
- ✓ Presenza di una regolare documentazione contabile della società prestatrice, recante gli importi percepiti a titolo di remunerazione;
- ✓ Presenza di una **relazione di certificazione emessa da una primaria società di revisione**, che attesti i costi sostenuti nella prestazione dei servizi da parte della capogruppo;
- ✓ Produzione di documentazione atta a supportare l'effettività del servizio reso e il beneficio ritratto dalla società controllata.

- **CTR Lombardia, sentenza n. 123 del 20 gennaio 2015:**

- ✓ «[...]la società ha prodotto copia dei contratti stipulati con DB AG, [...]con varie schede contabili e tale accordo era stato stipulato fra la casa madre e l'attuale appellata tenendo presente che in quest'ultima non esistevano risorse atte a svolgere i servizi forniti dalla casa madre. [...]A **comprovare l'assenza di personale** e, conseguentemente, l'assoluta necessità per la R. di reperire i servizi all'esterno della propria struttura, è stata prodotta anche la **relazione sulla struttura organizzativa redatta ai sensi del Regolamento della Banca d'Italia del 14 aprile 2005**. Per l'utilità delle funzioni strategiche svolte dalla capogruppo è stato anche dimostrato, la **costante partecipazione di rappresentanti delle società estere appartenenti allo stesso gruppo D.B. [...]alle riunioni del comitato consultivo per gli investimenti** immobiliari che operava all'interno della R. Tenuto conto di ciò, l'odierna appellata **perseguiva l'obiettivo di escludere duplicazioni delle aree di business, evitando vari livelli gestionali e procedurali e mantenendo, invece, una struttura lineare che consentiva di non dover sopportare duplicazioni di funzioni in seno al gruppo. Proprio per tali ragioni, all'interno della R. non erano presenti risorse destinate a svolgere una serie di attività [...]. Non potendo prescindere dall'adempiere a tali attività, [...]detti servizi erano svolti per il tramite della casa madre DB AG**».

1) SPESE DI REGIA: quale documentazione per idoneità probatoria? (continua)

- **CTR Lombardia, sentenza n. 4813 dell'8 novembre 2018:**
 - *«La prova dell'effettività e dell'inerenza delle spese di regia, ai fini della relativa deducibilità dal reddito d'impresa, è integrata dalla produzione di una **certificazione rilasciata dalla società di revisione, soggetto imparziale e indipendente per definizione**».*
- **Corte di Cassazione, sentenza n. 12285 del 18 maggio 2018:**
 - *«La legittimità della deduzione, da parte di una società avente sede all'estero e con stabile organizzazione in Italia, di una quota delle spese generali (cd. spese di regia) sostenute dalla società capogruppo e da questa ripartite "pro quota" tra le società partecipate, esige che il requisito della inerenza dei costi sostenuti all'oggetto dell'attività [...]sia dimostrato da idonea attestazione tecnico-contabile e dalla inesistenza di duplicazione di costi; tale prova può dirsi raggiunta quando la natura e la composizione dei servizi prestati alla stabile organizzazione e la loro funzionalità all'attività di questa risultino dai prospetti redatti dalla capogruppo e **certificati da una società internazionale di revisione**, tenuto conto della funzione di controllo pubblicistico che questa svolge, in posizione di indipendenza rispetto al soggetto conferente l'incarico e della responsabilità, civile e penale, in cui incorre il revisore, iscritto in apposito Albo tenuto dalla CONSOB, che attesti dati non veritieri. Ne consegue che la revisione, [...]rende affidabili le relative attestazioni che, **assumendo valore di prova decisiva**, non possono essere disattese dall'Amministrazione Finanziaria o dal giudice, se non contrastate da prove di eguale portata».*

1) SPESE DI REGIA: parametri di congruità (Circolare AdE n. 32/1980)

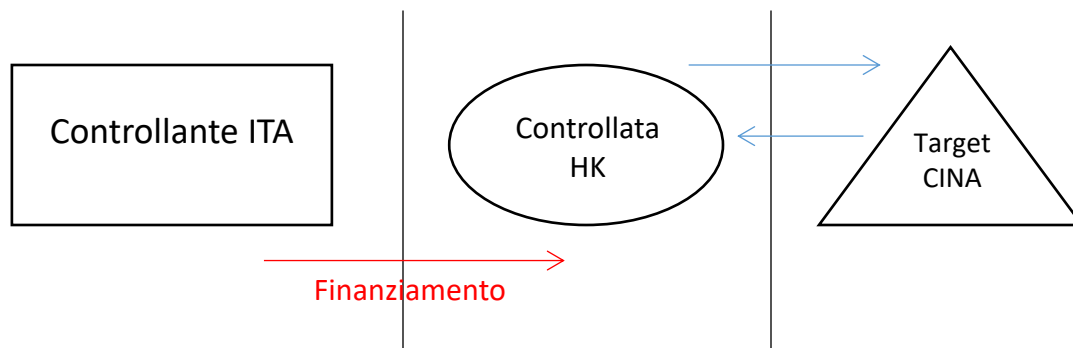
Ai fini della **valutazione di congruità TP** delle spese di regia possono essere utilizzati i seguenti parametri:

- ✓ ripartizione dei costi effettuata tra le varie consociate;
- ✓ criterio utilizzato per la ripartizione relativamente alla consociata italiana;
- ✓ criterio utilizzato per la ripartizione relativamente alle altre consociate;
- ✓ inerenza del fatturato alle sole attività produttive cui si riferisce il servizio prestato;
- ✓ inclusione o meno del corrispettivo del servizio nel prezzo di beni ceduti alla consociata italiana dalla controllante estera o da altre consociate (in particolare nell'ipotesi di utilizzazione del metodo del costo maggiorato per la determinazione del valore dei beni acquistati);
- ✓ effettiva utilizzazione del servizio da parte della consociata italiana;
- ✓ effettiva incidenza del servizio sulla riduzione dei costi per l'affiliata italiana;
- ✓ rapporto tra l'utile di esercizio, la riduzione dei costi in relazione alla prestazione resa e il corrispettivo pagato;
- ✓ vantaggi di lungo periodo conseguiti dall'affiliata in relazione alla prestazione del servizio;
- ✓ comparazione approssimativa tra i contributi ricevuti dalla società estera e la ricostruzione approssimativa del costo del servizio;
- ✓ margine di utile per la società estera (per i servizi rientranti nell'attività istituzionale della società prestatrice);
- ✓ prestazioni di servizi simili ad altre imprese indipendenti;
- ✓ prestazioni di servizi tra imprese indipendenti;
- ✓ effettiva prestazione del servizio da parte della controllante o mera "intermediazione" tra l'affiliata destinataria e un'impresa indipendente.

NUOVO REGIME PER «SERVIZI A BASSO VALORE AGGIUNTO» (Provvedimento del Direttore AdE prot. n. 360494 del 23 novembre 2020)

- ✓ «SBVA»:
 - (i) servizi di supporto al Gruppo;
 - (ii) estranei all'attività principale della società che li presta;
 - (iii) non richiedono l'uso di beni immateriali di particolare valore;
 - (iv) non comportano rischi significativi.
- ✓ Categoria **ampia**: servizi di contabilità, monitoraggio, revisione, informativi di supporto, comunicazione, gestione crediti e debiti, legali, risorse umane, etc. (cfr. Linee Guida 2017, Cap. VII, par. D.1, 7.49)
- ✓ **Esclusi** servizi resi verso soggetti indipendenti. Esclusi anche i servizi di ricerca e sviluppo nonché quelli relativi alle attività di lavorazione e produzione; l'attività di acquisto di materie prime o di altri beni utilizzati nel processo di lavorazione o produzione; l'attività di vendita, *marketing* e distribuzione; le transazioni finanziarie; l'estrazione, esplorazione o trasformazione di risorse naturali; l'assicurazione e la riassicurazione (cfr. Linee Guida 2017, Cap. VII, par. D.1, 7.47)
- ✓ Regime speciale di determinazione del *transfer price*: **5% mark-up** sul totale aggregato dei costi diretti e indiretti
- ✓ Previsto **specifico set documentale**: [A] Descrizione SBVA (per categorie; identità beneficiari; ragioni per trattamento come SBVA; *ratio* scelta fornitura infragruppo; benefici ottenuti o attesi); [B] Contratti di fornitura; [C] Valorizzazione SBVA (costi aggregati); [D] Calcoli
- ✓ Dubbio in ordine a necessità firma digitale con marca temporale

2) FINANZIAMENTI INTRA-GRUPPO: Corte di Cassazione, **ordinanza n. 13850 del 20 maggio 2021**



- ITA finanzia HK, senza applicazione interessi;
- HK acquista 56% Target;
- ITA non poteva acquisire direttamente Target;
- AdE recupera interessi in capo a ITA;
- CTP rigetta ricorso;
- CTR accoglie appello (contesta difetto prova AdE, per aver solamente rilevato l'operazione intra-gruppo e l'assenza di interessi).

- FINANZIAMENTI INFRUTTIFERI INTRA-GRUPPO: **per la prima volta**, Suprema Corte riconosce – in via generale – legittimità di dette operazioni ai sensi di disciplina TP;
- Onere della prova rimane in capo al finanziatore («[...]l'art. 110 t.u.i.r., comma 7, ***non integra una disciplina antielusiva*** [...]non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di "transazioni" tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ***gravando invece sul contribuente*** [...]l'***onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali***»);
- PROVA A DISCARICO: tasso di interesse in linea con il mercato oppure «ragioni commerciali interne al gruppo», connesse al ruolo della controllante;
- Pandemia Covid-19: grave *deficit* società finanziata?

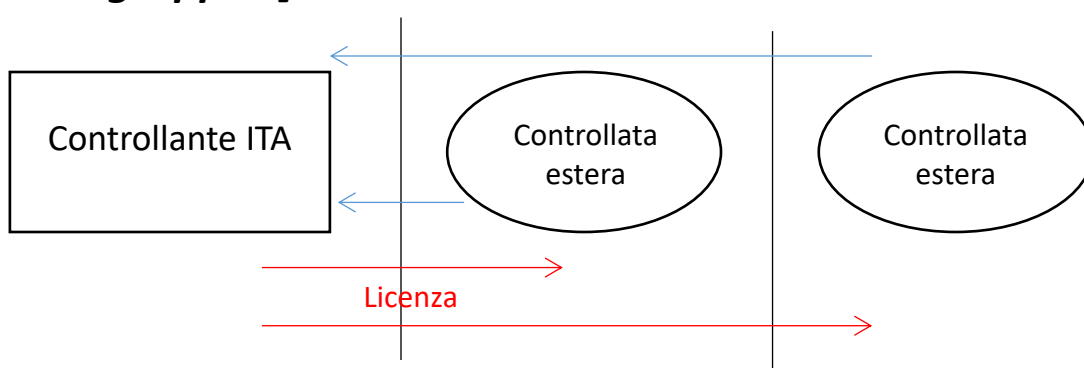
2) FINANZIAMENTI INTRA-GRUPPO: Corte di Cassazione, **ordinanza n. 13850 del 20 maggio 2021**

- ✓ Report OCSE sulle transazioni finanziarie dell'11 febbraio 2020: possibile riqualificazione in apporto di capitale nel caso di finanziamento infruttifero (così anche Commentario OCSE, art. 9 Modello).
- ✓ Circolare n. 6/E del 30 marzo 2016: riqualificazione rappresenta misura «**eccezionale**» (ad es.: (i) il rimborso del capitale ed il pagamento degli interessi sono rinviati a data successiva al rimborso integrale del capitale ed al pagamento integrale degli interessi dovuti ai terzi finanziatori; (ii) gli indici finanziari definiti nei *financial covenants*, che definiscono le condizioni di default, non comprendono nella definizione di debito ed in quella di interessi il debito per finanziamento soci e gli interessi per finanziamento soci; (iii) il pagamento degli interessi ed i rimborsi di capitale sono sottoposti alle medesime restrizioni cui sono sottoposti i dividendi e le riduzioni del capitale e delle riserve di capitale).

2) FINANZIAMENTI INTRA-GRUPPO: CTR Lombardia, **sentenza n. 1920 del 15 settembre 2020**

- Finanziamenti infruttiferi intra-gruppo: nega conformità a valore di mercato.
- Giustificazioni addotte dalla contribuente:
 - ✓ pendenza di un accordo di ristrutturazione del debito;
 - ✓ concessione a tempo indeterminato di finanziamenti;
 - ✓ assenza di merito creditizio delle controllate, a causa del grado di indebitamento eccessivamente elevato;
 - ✓ sostegno all'esercizio di attività in modo indiretto per il tramite delle controllanti.
- *«Le attuali linee guida OCSE, pur non riproponendo le specifiche indicazioni già presenti nella versione del 1979 (che affermava la regola generale che all'erogazione di un finanziamento dovesse sempre seguire l'applicazione di interessi laddove, nelle medesime circostanze, questi sarebbero stati pattuiti da soggetti terzi indipendenti), sono **univoche nel chiarire [...] che la remunerazione di un finanziamento infragruppo deve avvenire, di norma, attraverso la corresponsione di un tasso di interesse corrispondente a quello che sarebbe stato previsto tra imprese indipendenti in circostanze comparabili**».*
- Condizioni di mercato: *«se le società beneficiarie del finanziamento avevano problemi di solvibilità, avrebbero potuto stipulare finanziamenti con imprese indipendenti, **dietro garanzia della Capogruppo** e, in ogni caso, ad un tasso di interesse elevato. Anzi, trovandosi in estrema difficoltà, **il tasso doveva essere più elevato rispetto al tasso normale**».*
- *Contra* Corte di Cassazione, ordinanza n. 13850 del 20 maggio 2021.

3) ROYALTIES: Corte di Cassazione, sentenza n. 5645 del 2 marzo 2020 [«*Interesse di gruppo*»]



- Licenza marchi in favore di società controllate;
- Corrispettivo inferiore a valore di mercato;
- Giustificazione: **interesse del Gruppo** – garantire competitività nei mercati esteri delle controllate;
- AdE recupera maggiori *royalties* in capo a società controllante;
- CTP e CTR confermano recupero impositivo.

➤ Conferma regole su **onere probatorio**:

- ✓ AdE deve dimostrare solamente operazione intra-gruppo e prezzo inferiore a valore normale;
- ✓ contribuente ha l'onere di provare la conformità del TP.

➤ **Nega rilevanza – a fini TP – dell'«interesse di gruppo»**: «Tali principi, attinenti al diritto societario, opportunamente richiamati dalla ricorrente nei propri scritti, **vanno tuttavia interpretati alla luce delle peculiarità del diritto tributario in tema di arbitraggi fiscali**. Invero, la ratio della normativa fiscale interna, sopra richiamata, va rinvenuta nella salvaguardia del principio di libera concorrenza [...]».

CONTATTI

ROMA

Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO

Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010

WWW.SALVINIESOCI.IT