Attualità

Consolidato nazionale: tra i "sorvegliati speciali" anche i servizi intercompany

24 Maggio 2005

Il nuovo articolo 37-bis del Dpr 600/73 appare idoneo a neutralizzare comportamenti e "maliziose" manovre volti ad aggirare i limiti di impiego delle perdite pregresse

Thumbnail
Image not found or type unknown

Nell'ambito della tassazione dei gruppi domestici di imprese aderenti al consolidato, particolare attenzione deve essere prestata all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse, dal momento che le stesse non possono essere oggetto di trasferimento tra le consociate ma possono essere impiegate per compensare esclusivamente il reddito della società cui si riferiscono.

L'esigenza di vigilare sulla gestione delle perdite preesistenti l'avvio del nuovo regime di tassazione è stata ulteriormente confermata dallo schema di decreto correttivo dell'Ires(1), il quale ha meglio "blindato" la circolazione di tali perdite all'interno del perimetro di consolidamento attraverso l'ampliamento della portata antielusiva oltre che dell'articolo 123 del Tuir (di cui ci siamo occupati in un precedente intervento(2)) anche della clausola contenuta nella lettera *f-bis)* dell'articolo 37-*bis*, comma 3, del Dpr n. 600/1973.

Difatti, alla luce della "integrazione da correttivo", l'ambito applicativo di quest'ultima norma risulta ora idoneo a sterilizzare possibili comportamenti, legati allo scambio di servizi tra società consolidate, che avrebbero potuto favorire l'ottenimento di risparmi d'imposta non previsti dal legislatore(3).

Lo scopo del presente articolo è quello di offrire alcuni spunti di riflessione in merito alla inclusione dei servizi, effettuati tra società che optano per la tassazione di gruppo, nell'alveo delle operazioni cui risulta applicabile l'articolo 37-*bis* del decreto sull'accertamento.

Un contributo allo studio della portata della nuova disposizione non può prescindere, tuttavia, da

alcuni spunti di carattere sistematico che possano consentire di comprenderne meglio la sua valenza applicativa. La sopraccitata novella legislativa, infatti, non ha che ribadito l'attenzione del Fisco nei confronti dei servizi *intercompany*, i quali sono spesso stati oggetto di analisi e contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

I servizi infragruppo

Nel contesto dei rapporti intercorrenti tra le varie entità facenti parte di un gruppo di imprese non è infrequente, essendo anzi spesso utile e necessaria, la prassi per cui le società controllanti forniscano alle proprie controllate servizi di natura tecnica, commerciale, legale e fiscale, sia direttamente che attraverso altre affiliate.

In determinati casi, poi, una serie considerevole di funzioni gestionali è accentrata presso la *holding* o presso una consociata, alla quale viene demandata la "missione specialistica" di prestare servizi a favore delle altre imprese "figlie" o "sorelle" del gruppo.

L'accentramento delle funzioni, esigenza che inizialmente aveva riguardato le sole compagini multinazionali di maggior rilievo, ha finito per coinvolgere ormai da tempo, oltre alle grandi strutture, anche quelle di media e piccola dimensione a prevalente estensione nazionale.

L'adozione di tale modello organizzativo consente, in primo luogo, di usufruire di rilevanti economie di scala, sia dal punto di vista produttivo che commerciale; di conseguenza, la struttura aziendale di cui trattasi permette di concretizzare il maggior potenziale in termini di economicità di gestione e di capacità concorrenziale.

Il pieno sfruttamento dei vantaggi derivanti dalla centralizzazione dei vari servizi (si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle attività di *marketing*, promozione e commercializzazione dei prodotti, alle funzioni di ricerca e sviluppo, all'assistenza legale, amministrativa e fiscale, eccetera) è condizionato, tuttavia, dalla corretta impostazione dei rapporti tra le diverse società che compongono il gruppo. Ciò determina l'esigenza di regolare adeguatamente tali accordi, mediante la redazione e formalizzazione dei relativi contratti e l'accurata tenuta della documentazione di supporto.

Nella prassi delle realtà industriali, le tipologie di rapporti di *service* infragruppo si differenziano in relazione alle modalità di determinazione del corrispettivo da riconoscersi alla società fornitrice delle prestazioni(4). In particolare, le forme di accordo possono seguire i seguenti schemi alternativi:

- *service agreement*, in base al quale le parti stabiliscono uno specifico corrispettivo per la fruizione del servizio, senza la correlazione diretta dello stesso con i costi sostenuti dalla

società fornitrice

- *cost-sharing agreement*, basato su una ripartizione (secondo determinati parametri) del costo sostenuto dalla società fornitrice fra tutte le società fruitici del servizio.

Si evita in questa sede di esaminare gli aspetti aziendalistici del fenomeno, indirizzando di converso l'indagine intorno alla rilevanza fiscale degli addebiti infragruppo che trovano la propria ragione giuridica ed economica in tale genere di rapporti.
Non vi è dubbio, infatti, che la "variabile fiscale" legata agli accordi di *service* tra le "imprese delle stessa famiglia" debba essere vagliata con estrema cautela, dal momento che i servizi *intercompany*, non dettati da ragioni esclusivamente economiche o commerciali, potrebbero nascondere ipotesi di pianificazione fiscale elusiva (se non proprio, in casi estremi, di vera e propria evasione fiscale).
Si pensi, ad esempio, al caso di una società con sede in un territorio caratterizzato da una maggiore pressione fiscale che presti (o fruisca di) un servizio a (o da) una consorella ubicata in un'area a bassa fiscalità a un prezzo inferiore (o superiore) rispetto a quello praticato secondo il principio del valore normale: ciò determina un artificioso abbassamento dei componenti positivi di reddito (o innalzamento dei componenti negativi di reddito), con il risultato finale di traslare materia imponibile in zone caratterizzate da un elevato *tax appeal*.
Oppure si consideri la fattispecie secondo cui una controllata (con elevati profitti) sostenga costi per prestazioni fornite dalla controllante (costantemente in perdita) dalle quali non tragga alcun vantaggio o per prestazioni che, invece, esprimano esclusivamente la funzione dell'azionista: l'ottica di tali manovre, ovviamente, è quella della riduzione del carico fiscale complessivo del gruppo.
Laddove, infine, l'onere sostenuto dalla società dovesse riferirsi a un servizio (che si dimostra del tutto inesistente), prestato da una consociata "cartiera", si ravvisano gli estremi della falsa fatturazione, qualificandosi il comportamento come evasivo e non più elusivo.

L'analisi fiscale dei rapporti di *service* infragruppo

Alla luce delle considerazioni sopra evidenziate, le problematiche connesse ai rapporti di *service* infragruppo impongono la verifica della rilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito legati agli stessi.
Al fine di riconoscere i presupposti di deducibilità degli oneri sostenuti a fronte di una prestazione erogata *interna corporis*, è necessario, in via pregiudiziale, accertarsi che il servizio offerto sia stato effettivamente eseguito e abbia generato un'utilità (non occasionale) nei confronti della beneficiaria: tale "vantaggio" deve risultare altresì reale e non duplicare semplicemente quello di

un servizio già svolto dalla società per sé stessa o già acquisito da un'altra impresa(5). Nel caso in cui il servizio sia prestato dalla *holding*, esso deve essere distinto dall'attività di controllo e di coordinamento tipico della funzione di azionista della capogruppo(6).

Un volta considerato il criterio dell'utilità, è opportuno effettuare tutte le possibili ricerche dirette a riscontrare la sussistenza dei requisiti di deducibilità richiesti dalla normativa tributaria per qualsivoglia voce di costo, ex articolo 109 del Tuir(7).
Particolare importanza deve essere data all'inerenza dell'onere, requisito che implica la verifica del collegamento del servizio fruito all'attività economica esercitata dalla società beneficiaria e, seppure indirettamente, ai redditi dalla stessa prodotti.
Il costo sostenuto da una società per la fruizione di un servizio *intercompany*, per essere deducibile dal reddito d'impresa, deve inoltre rispettare le norme generali della certezza e competenza: a tal fine occorre verificare che vi sia un contratto (avente data certa anteriore all'imputazione in contabilità dell'onere) supportato da un'adeguata documentazione attestante l'effettività delle prestazioni e il riferimento alla ultimazione dei servizi.

L'ulteriore *step* della verifica riguarda la oggettiva determinabilità della spesa sostenuta, connessa alla individuazione di quello che possa essere considerato un congruo corrispettivo per la prestazione offerta alle consociate (nel caso di *service agreement*) ovvero di una corretta modalità di ripartizione del costo del servizio infragruppo (nel modello di *cost-sharing agreement*) fra le società fruitici dello stesso.
I criteri posti a base della determinazione dei corrispettivi per la fruizione di servizi intercompany fra società sia di gruppi transnazionali sia, seppure in misura minore, di gruppi residenti, devono fare i conti con tutta una serie di elementi nel rispetto della normativa fiscale in materia.
In un contesto che coinvolga entità di paesi diversi, è opportuno tenere in considerazione le varie discipline volte a neutralizzare manovre suscettibili di generare trasferimenti di reddito a livello sopranazionale.
Nel caso in cui le operazioni siano poste in essere con società del gruppo residenti in paesi a bassa fiscalità, occorre, infatti, confrontarsi con le specifiche disposizioni di cui all'articolo 110, commi 10, 11 e 12 del nuovo Tuir, le quali contengono sia la regola generale di indeducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati, sia le modalità per disattenderne l'applicazione(8). Vale la pena precisare che la summenzionata disciplina *ex* articolo 110 del Tuir non è applicabile qualora fra il soggetto residente e il soggetto estero esista un rapporto di controllo o collegamento: in tal caso la normativa a cui fare riferimento è quella che

regola le cosiddette *Controlled Foreign Companies*, ai sensi degli articoli 167 e 168 del Dpr n. 917/1986, così come modificato dal Dlgs n. 344/2003(9).

Al di fuori delle fattispecie appena citate, l'ambito normativo nel quale collocare la disciplina fiscale (*rectius* la modalità di individuazione del "corrispettivo congruo") dei servizi in esame, è quello più in generale predisposto per l'istituto del *transfer price*, di cui al combinato disposto degli articoli 110 e 9 del Tuir, che "induce" a parametrare il corrispettivo contrattualmente pattuito con il valore normale della prestazione. In estrema sintesi, gli oneri corrisposti a fronte di servizi fra società residenti ed estere appartenenti al medesimo gruppo di imprese devono essere valutati in base al prezzo mediamente praticato per prestazioni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza(10).
Sebbene la disciplina del *transfer pricing* sia limitata alle transazioni commerciali tra imprese del gruppo residenti in due o più Stati diversi, l'Amministrazione finanziaria italiana (principalmente con la circolare ministeriale del 26 febbraio 1999, n. 53) ha mostrato particolare interesse nei confronti delle problematiche legate alle manovre sui prezzi di trasferimento tra articolazioni produttive e legali interne a sedi italiane. L'unico obiettivo di determinate prestazioni *interna corporis* potrebbe, infatti, risiedere nella volontà di spostare materia imponibile dalla società in utile a quella in perdita, oppure localizzare un maggior reddito presso società del gruppo che godono di esenzioni parziali o totali sul reddito d'impresa (ad esempio, agevolazioni territoriali per imprese aventi sede nel Mezzogiorno)(11).
Quindi, laddove un servizio *intercompany* dovesse essere effettuato, in un contesto nazionale, a un valore manifestatamene difforme da quello di mercato, il Fisco potrebbe essere autorizzato a intervenire dando rilevanza al valore normale, non quale elemento sufficiente a rettificare il corrispettivo pattuito, bensì quale presunzione dell'esistenza di una operazione elusiva: sulla scorta del conforto di certa giurisprudenza di legittimità(12), poi, fermo restando il limite della insindacabilità delle scelte imprenditoriali, tali manovre (caratterizzate da manifesta irragionevolezza) potrebbero essere contrastate confutando l'inerenza dei costi sostenuti per la fruizione di servizi infragruppo, dando rilievo alla antieconomicità del comportamento.

Si deve segnalare, infine, che il problema del *transfer pricing* non riguarda in via esclusiva il comparto dell'imposizione diretta, ma anche il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ambito nel quale è in grado di produrre perdite di gettito di rilevante portata. E' attualmente al vaglio del Consiglio una proposta di modifica alla sesta direttiva 77/388/Cee presentata dalla Commissione europea il 16 marzo 2005, che mira a contrastare le transazioni tra parti collegate (caratterizzate soggettivamente da una diversa possibilità di recuperare l'imposta,

per via della presenza di limiti alla detrazione) effettuate a valori diversi da quelli abitualmente praticati sul mercato(13).

I nuovi "sorvegliati speciali" dell'articolo 37-*bis* del Dpr n. 600/1973

Le considerazioni sviluppate - seppur sommariamente e senza alcuna pretesa di esaustività - nei paragrafi che precedono, ci introducono a una breve analisi circa la portata dell'integrazione operata, in sede di "correttivo", alla clausola antielusiva a "vocazione generale".

In virtù della modifica legislativa *de qua*, il nuovo articolo 37-*bis* del decreto sull'accertamento stabilisce che "*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti...Le disposizioni...si applicano a condizione che...siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni...cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del Testo unico delle imposte sui redditi...*".

In primo luogo, è di tutta evidenza che la nuova disposizione trovi applicazione, stante il suo tenore letterale, soltanto previa opzione del gruppo al nuovo regime di tassazione consolidata: i servizi infragruppo, pertanto, rientrano nel tassativo elenco dei comportamenti "sospetti" aggredibili dalla norma in questione solo se prestati nell'ambito di società aderenti al consolidato domestico.

La *ratio* della novella legislativa può essere rinvenuta nella facilità con cui i soggetti "consolidati" potrebbero porre in essere, attraverso il veicolo delle prestazioni *intercompany*, "maliziose" manovre volte ad aggirare i limiti di impiego delle perdite pregresse: queste ultime, è bene ricordarlo, non possono essere conferite direttamente al consolidato, ma possono essere utilizzate in compensazione dal solo soggetto "titolare" della perdita all'atto della determinazione del proprio risultato imponibile(14).

Proseguendo nell'analisi, occorre rilevare come l'eventuale disconoscimento dei vantaggi tributari derivanti dai servizi *interna corporis* possa trovare applicazione ove ricorrano le condizioni richiamate dall'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, ovvero che l'operazione elusiva comporti un aggiramento "patologico" di norme tributarie, che attraverso essa si realizzi un risparmio d'imposta indebito, e che la stessa operazione, complessivamente considerata, sia priva di valide ragioni economiche(15).

Volendo illustrare l'operatività della disposizione in argomento, si consideri, per ipotizzare una semplice fattispecie, il caso di due società facenti parte del medesimo consolidato: l'una (Alfa Spa) con ingenti utili fiscali, l'altra (Beta Srl) dotata di rilevanti riserve di perdite pregresse (con la

prospettiva di continuare a generarne altre per alcun esercizi). Al fine di utilizzare a livello di gruppo tali perdite (in special modo quelle in scadenza), i due soggetti potrebbero essere indotti a porre in essere un contratto di servizi, che consenta a Beta Srl (in qualità di prestatrice) di realizzare ricavi con cui compensare le proprie perdite e permetta ad Alfa Spa (in qualità di fruitrice) di creare componenti di costo in grado di determinare una riduzione del proprio imponibile fiscale. Ebbene, una simile manovra potrebbe essere colpita dall'Amministrazione finanziaria con il ricorso alla lettera *f-bis)* dell'articolo 37-*bis*, comma 3, del Dpr n. 600/1973, previa la necessaria valutazione dell'operazione nel suo complesso: eventuali "campanelli d'allarme" che possano richiamare l'attenzione dei verificatori potrebbero essere costituiti dall'assenza di una effettiva utilità del servizio per Alfa Spa ovvero dalla presenza di corrispettivi palesemente "anormali" fatturati da Beta Srl per le sue prestazioni.

Considerazioni finali

Con la ricostruzione sin qui operata si è tentato di porre in rilievo alcuni elementi da prendere in considerazione ai fini della valutazione degli scambi di servizi tra le varie entità di un gruppo di imprese(16). Si è rilevato come in sede ispettiva le autorità fiscali prestino estrema attenzione ai componenti negativi di reddito che trovano la propria ragione nei rapporti di *service* infragruppo.
E' innegabile, tuttavia, che l'adozione dei dovuti accorgimenti nel rispetto del quadro normativo di riferimento e la predisposizione di una idonea documentazione giustificativa costituiscano la migliore garanzia per il contribuente, il quale sarà in grado di documentare accuratamente la propria condotta, evitando che la scarsità di informazioni possa nuocere all'effettiva comprensione del contesto.

NOTE:

1) Si tratta delle "*Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*", contenute nel testo varato lo scorso 18 marzo dal Consiglio dei ministri, la cui concreta applicazione è subordinata al parere delle commissioni parlamentari di merito.

2) Vedasi D. Maccuro, "*Consolidato nazionale: ampliata la vigilanza antielusiva per i trasferimenti in neutralità*", in FISCO*oggi* del 27 aprile 2005.

3) Invero, in occasione di un altro intervento (D. Maccuro, "*Consolidato nazionale e transfer pricing domestico*", in FISCO*oggi* del 21 febbraio 2005), nell'ambito delle delucidazioni sulla portata della norma antielusiva "a vocazione generale", così come novellata dal Dlgs n. 344/2003, si è avuto modo di rilevare come la formulazione della disposizione de qua contemplasse tra le

potenziali operazioni elusive legate alla tassazione dei gruppi soltanto le cessioni di beni. In quella sede, si è preannunciata l'integrazione della norma (sopraggiunta con il "correttivo"), con la inclusione tra le operazioni tipizzate delle prestazioni di servizi.

4) Per un inquadramento della tematica, cfr. F. Lorcet, *Rapporti di "service infragruppo": attività di accertamento tributario e corretta regolamentazione del rapporto*, in Il Fisco n. 25/2003.

5) Un fondamentale elemento di riflessione sul tema è costituito dalla circolare ministeriale del 22 settembre 1980, n. 32/9/2267 (integrata dalla circolare ministeriale del 12 dicembre 1981, n. 42/12/1587), che in linea generale rispecchia quanto previsto dalle direttive Ocse in tema di servizi *intercompany*.

6) E' doveroso evidenziare come, nel caso delle cosiddette spese di regia, "l'analisi del vantaggio" risulti estremamente delicata. Vale la pena ricordare che la Corte di cassazione, con la sentenza n. 14016/99, in ordine ai costi sostenuti dalla casa madre belga e riaddebitati a un filiale italiana, ha riconosciuto la deducibilità degli stessi in capo a quest'ultima. In base al *dictum* dei giudici di vertice, gli oneri in discussione, pur se funzionali al coordinamento tra la consociata e la sede centrale, non rispondevano tuttavia a esigenze di governo e gestione dell'impresa multinazionale (dovendosi in tal caso detrarsi dalla contabilità della capogruppo).

7) In tal senso, opportune appaiono le precisazioni sui criteri di accertamento contenute nella circolare ministeriale del 21 ottobre 1997, n. 271.

8) Una disamina dell'argomento e dei relativi obblighi dichiarativi è offerta da V. Borrillo e A. Pizzabiocca Lanzi, "***Separata indicazione dei costi come condizione per la deducibilità***", in FISCO*oggi* del 3 maggio 2005.

9) Per un approfondimento sull'intreccio tra le due discipline, si rinvia all'intervento di S. Mezzetti, "*Indeducibilità delle spese connesse a operazioni con Stati a fiscalità privilegiata*", in FISCO*oggi* del 18 febbraio 2005.

10) Ai fini della determinazione del valore normale, i metodi principali (prezzo comparabile, prezzo di rivendita, costo maggiorato) risultano di difficile applicazione nei confronti dei servizi infragruppo; per questo motivo la menzionata circolare del 22 settembre 1980, n. 32/9/2267 ha individuato una serie di criteri di valutazione alternativi.

11) In ambito nazionale, la circolare in commento esclude dapprima la possibilità di perseguire procedure di rettifica automatica delle basi imponibili previste in materia di *transfer pricing* internazionale; in più viene riconosciuta l'inapplicabilità della disposizione antielusiva di cui all'articolo 37-*bis* del decreto sull'accertamento. In seconda battuta, l'Amministrazione finanziaria tenta di individuare possibili strumenti normativi atti a contrastare manovre elusive sui prezzi di trasferimento interno, richiamando alternativamente l'articolo 39, comma 1, lettera *d)*, del Dpr n. 600/1973 (accertamento di esistenza di attività non dichiarate sulla base di presunzioni qualificate), l'articolo 37, comma 3, del Dpr n. 600/1973 (in tema di interposizione fittizia) e il

vecchio articolo 53, comma 2, del Tuir (nell'alveo del quale potrebbe essere ricondotto il negozio misto di vendita e donazione). Più specificatamente sul tema, si veda l'analisi del fenomeno effettuata da M. Adda, "***Il transfer pricing nazionale***", in FISCO *oggi* del 4 ottobre 2004.

12) Tra le tante, Cassazione 24 luglio 2002, n. 10802.

13) In questo modo la Commissione si prefigge di contrastare l'elusione che si realizza tra soggetti collegati nei casi in cui un'operazione imponibile venga effettuata a un valore più basso nei confronti di un cessionario o committente che non può detrarre l'Iva per intero; oppure a un valore più alto quando poste in essere da un cedente o prestatore con diritto alla detrazione limitato nei confronti di imprese soggetti passivi totali. Per una disamina più attenta, cfr. F. Le Donne e C. Putzolu, "*Il transfer pricing come fattore strategico anche in campo Iva*", in FISCO*oggi* del 26 aprile 2005.

14) Appare utile precisare che la disciplina del consolidato nazionale, se da un lato consente di compensare i risultati positivi di alcune società con le perdite fiscali prodotte da altri soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, dall'altro pone dei limiti all'utilizzo delle perdite preesistenti l'avvio del nuovo regime di tassazione. Sulle modalità e i limiti di impiego delle perdite fiscali nel consolidato domestico, vedasi il contributo del 18 gennaio 2005 di S. M. Galardo e S. Percuoco, "***L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (25)***".

15) Per un'ampia trattazione dei requisiti della norma in esame, cfr. M. Manca, *Art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973: condizioni di applicabilità della norma antielusiva*, in Il Fisco n. 19/2004.

16) Per un ulteriore approfondimento sugli elementi da fissare al fine di porre in essere un adeguato contratto di service infragruppo, si rimanda alle argomentazioni sviluppate da M. Di Siena, "*Il cost sharing agreement*", in FISCO*oggi* dell'**11** e **12** febbraio 2004.

di
Donatello Maccuro

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/consolidato-nazionale-sorvegliati-speciali-anche-servizi-intercompany