

Cost sharing agreement: la deducibilità dei servizi infragruppo alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali

di Piergiorgio Valente

L'approfondimento

Un ruolo fondamentale nei rapporti infragruppo è attribuito ai cost sharing agreement. Tali accordi devono essere necessariamente inseriti all'interno della documentazione relativa ai prezzi di trasferimento. Con riferimento alla deducibilità di tali costi, secondo un consolidato orientamento, è necessario che siano rispettati i criteri di inerenza, certezza e precisione.

Oggetto di particolare interesse nei casi di verifica nell'ambito di interventi ispettivi riguardanti l'analisi di *transfer pricing*, è la verifica della congruità dei valori oggetto di "riaddebito" nei servizi scambiati fra le varie consociate o tra la capogruppo e le singole affiliate, nonché la ripartizione dei costi che la capogruppo opera fra le diverse controllate relativamente ai servizi accentrati presso la stessa.

È ampiamente dimostrato che l'erogazione di servizi in un gruppo societario si avvale di modelli distributivi eterogenei, in quanto può accadere

che sia una società diversa dalla capogruppo quella deputata alla prestazione di servizi a favore delle altre società del gruppo multinazionale, o ben potendo i servizi infragruppo promanare da più entità consociate, come solitamente accade per i servizi di tipo amministrativo, contabile, logistico o, ad un livello ulteriore di complessità, per i servizi di *marketing* e di ricerca e sviluppo¹.

Occorre dunque distinguere tra contratti di:

- **service agreement**, nei quali il corrispettivo per il servizio infragruppo non è determinato, neppure indirettamente, in base al costo sostenuto dalla società erogatrice;
- **cost sharing**, nei quali, invece, il corrispettivo del servizio è correlato al costo sostenuto dalla società erogatrice del servizio.

Qualora, in sede di ispezione e verifica, i verificatori dovessero riscontrare la presenza di tali tipologie contrattuali, la direzione investigativa procederà in ordine alla verifica dei seguenti elementi:

- **effettive condizioni di deducibilità dei costi da parte della società fruitrice del servizio.** In questo caso rilevante è la documentazione esibita o acquisita durante l'ispezione con riferimento a tutti gli elementi soggettivi od oggettivi del servizio

Piergiorgio Valente - Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners

Nota:

1 Si veda P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, IPSOA, 2022 pagg. 1323-1324.

ricevuto, tenendo in considerazione anche i generali principi di determinazione del reddito d'impresa, ivi compresi quelli dell'inerenza, della certezza e della determinabilità;

- **condizioni commerciali e/o finanziarie che hanno determinato le peculiari politiche sui prezzi di trasferimento.** A tal fine, rilevano, in particolar modo:

- la congruità delle condizioni pattuite nell'ambito di eventuali contratti di finanziamento intra-gruppo; nonché
- l'effettiva utilità del servizio oggetto di analisi per l'impresa *target* beneficiaria nel caso in cui il rapporto commerciale tra impresa residente e società non residente abbia ad oggetto la verifica della congruità dei corrispettivi riconosciuti a consociate per servizi di interesse comune ad una pluralità di entità appartenenti al medesimo gruppo (*cost share agreement*).

Mediante un approccio *case-by-case* fondato sulle concrete caratteristiche del modello di *business* esaminato, sarà necessario procedere ad una valutazione del prezzo convenuto non includa margini di utile, quando si tratti di servizi che non rientrano nell'attività istituzionale dell'impresa o il costo di tali servizi non sia già ricompreso nel prezzo di vendita dei prodotti eventualmente acquisiti dall'impresa italiana.

Per quanto concerne la tematica del "riaddebito" dei costi delle prestazioni di servizio in capo alle beneficiarie affiliate, occorrerà procedere a riscontrare non solo se l'addebito dei servizi sia stato adeguatamente documentato in un apposito contratto scritto, ma anche se tale riaddebito avvenga in modo analitico ovvero in base a criteri forfettari prestabiliti (e.g., in percentuale al fatturato di ciascuna affiliata).

Il cost sharing agreement

Con la locuzione *cost sharing agreement* (CSA) si intende l'accordo quadro tra imprese industriali e commerciali, che mettono in comune risorse e competenze, con l'obiettivo di:

- finanziare e ripartire costi e rischi relativi alla tecnologia di produzione di beni, ovvero
- di ottenere beni o servizi nella prospettiva di vantaggi economici reciproci, proporzionati alle rispettive contribuzioni in denaro o in natura².

In generale, la forma contrattuale in questione viene utilizzata dai gruppi multinazionali per lo sviluppo congiunto di un bene immateriale, al fine di conseguire economie di scala e/o la minimizzazione dei rischi associati all'attività; la contribuzione di ciascun partecipante è commisurata al valore che otterrebbe dallo sfruttamento del bene oggetto di sviluppo.

Non si esclude, tuttavia, che il CSA abbia ad oggetto la condivisione di costi e rischi associati alla prestazione di servizi. I servizi possono essere erogati da una società partecipante all'accordo o anche da una società terza che

Nota:

² In data 29 aprile 2015, in attuazione dell'Action 8 del BEPS Action Plan, l'OCSE ha pubblicato il documento "BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs)", in tema di *cost contribution agreement* fornendo anche alcuni esempi applicativi ed evidenziando le relazioni esistenti con gli altri capitoli delle *Guidelines* OCSE.

L'obiettivo è quello di assicurare che i CCAs siano adeguatamente analizzati e producano *outcomes* in linea con le modalità e la localizzazione di creazione del valore.

La definizione di *cost contribution agreement* fornita dal citato documento dell'OCSE è la seguente:

"A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create direct benefits for the businesses of each of the participants. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants" (OCSE, BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs), 29 aprile 2015).

Tale definizione è stata confermata del *Final Report* sulle *Actions 8-10* del progetto BEPS del 5 ottobre 2015 "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation" e nel capitolo VIII delle *Transfer Pricing Guidelines* dell'OCSE pubblicate nel luglio 2017.

Inoltre, l'Annex al capitolo VIII, "Examples to Illustrate the Guidance on Cost Contribution Arrangements", fornisce cinque esempi applicativi sul tema.

dovrebbe ricevere una remunerazione adeguata all'attività svolta³.

Apporti dei singoli partecipanti al CSA

La contribuzione di ciascun partecipante al CSA persegue l'obiettivo di rispecchiare il valore di libera concorrenza, vale a dire il contributo che un'impresa indipendente, in circostanze comparabili, sarebbe stata disposta a corrispondere.

La quota di contribuzione di ciascun partecipante, rispetto al costo complessivo dell'attività svolta, dovrebbe essere proporzionale ai benefici attesi.

Note:

³ OCSE, *Transfer Pricing Guidelines* par. 8.10-8.11.

"8.10 Solitamente ci si imbatte in due tipi di accordi sulla ripartizione dei costi: quelli stabiliti per il congiunto sviluppo, produzione od ottenimento di beni immateriali o materiali (denominati di seguito 'accordi di sviluppo') e quelli denominati accordi di servizi per l'ottenimento di servizi (di seguito 'accordi di servizi'). Sebbene ciascun tipo di accordo andrebbe valutato sulla base di fatti e circostanze proprie, la differenza cardine tra questi due tipi di accordi è da ricercare nel fatto che dagli accordi di sviluppo ci si attende la creazione di benefici attuali e futuri per i partecipanti, mentre gli accordi di servizio generano esclusivamente benefici attuali. Gli accordi di sviluppo, con particolare riferimento ai beni immateriali, spesso coinvolgono rischi significativi associati a benefici incerti e distanti nel tempo, mentre gli accordi di servizio spesso offrono più benefici certi e meno rischiosi. Tali distinzioni sono utili perché la crescente complessità degli accordi di sviluppo può richiedere indicazioni più raffinate, in modo particolare sul profilo della valutazione degli apporti, rispetto a quanto può essere richiesto per gli accordi di servizio. In ogni caso, l'analisi di un accordo sulla ripartizione dei costi non dovrà essere basata su distinzioni superficiali: in taluni casi un accordo sulla ripartizione dei costi per ottenere servizi correnti può anche creare o accrescere un bene immateriale che fornisce benefici continui nel tempo e incerti, così come alcuni beni immateriali sviluppati sulla base di un accordo sulla ripartizione dei costi possono fornire benefici a breve termine e relativamente certi.

8.11 In base a un accordo di sviluppo ciascun partecipante gode di un diritto sui beni immateriali o materiali sviluppati. Con riferimento ai beni immateriali, tali diritti spesso assumono la forma di diritti specifici di utilizzare il bene immateriale in un luogo geografico specifico o di destinarlo ad un impiego particolare. Tali specifici diritti possono essere rappresentativi della proprietà del bene; in alternativa, può accadere che un solo partecipante all'accordo di sviluppo sia il proprietario del bene, ma gli altri partecipanti godano di taluni diritti di uso o sfruttamento del bene stesso. Nei casi in cui i partecipanti godono di tali diritti su qualsiasi bene sviluppato nell'ambito di un accordo di sviluppo, non c'è alcun bisogno di pagamento di *royalty* o di altre somme per l'uso del bene sviluppato, coerentemente al fatto che il partecipante aderisce all'accordo sulla ripartizione dei costi (in ogni caso, l'apporto di un partecipante può necessitare aggiustamenti nel caso in cui non sia proporzionale ai benefici attesi; si veda la Sezione C.5)".

La **valutazione sulla proporzionalità tra costo e benefici** attesi può essere effettuata mediante:

- l'analisi del reddito addizionale che deriverebbe a ciascun partecipante;
- la stima della riduzione di costi di cui beneficerebbe ciascun partecipante;
- l'utilizzo di appropriate chiavi di riparto (*allocation keys*) (vendite, margini lordi od operativi, numero di dipendenti, capitale investito).

È necessario procedere mediante pagamenti compensativi periodici (*balancing payments*) che dovrebbero essere previsti qualora la quota di contribuzione di ciascun partecipante rispetto al costo complessivo dell'attività svolta non dovesse essere proporzionale ai benefici⁴.

Merita di essere evidenziato come non sempre l'attività svolta in comune produce un beneficio. L'Amministrazione finanziaria deve pertanto verificare che qualora le previsioni dovessero essere disattese siano state effettuate in buona fede, essendo il beneficio atteso la chiave di allocazione dei costi previsti dal CSA.

Nel caso in cui dall'attività svolta sia derivata la creazione di beni immateriali, ai partecipanti del CSA dovrebbe spettare la titolarità giuridica ed economica degli stessi. Può, tuttavia, essere previsto che la titolarità giuridica venga attribuita ad

⁴ OCSE, op. cit., par. 8.34. "Un accordo sulla ripartizione dei costi sarà considerato conforme al principio di libera concorrenza laddove il valore della quota di partecipazione di ciascun partecipante sul totale degli apporti all'accordo (tenendo in considerazione anche i pagamenti compensativi già effettuati) sia coerente con la quota di partecipazione al totale dei benefici derivanti dall'accordo. Laddove il valore della partecipazione al totale degli apporti non risulti coerente con tale quota di partecipazione ai benefici attesi, gli apporti effettuati da almeno uno dei partecipanti saranno considerati inadeguati e gli apporti effettuati da almeno un altro partecipante saranno considerati eccessivi. In tal caso, l'applicazione del principio di libera concorrenza porterà a un aggiustamento. Lo stesso assumerà la forma di un aggiustamento operato mediante l'effettuazione o l'allocazione di un (ulteriore) pagamento compensativo. Tale pagamento compensativo incrementa il valore degli apporti del soggetto pagante e decrementa quello del beneficiario".

un partecipante soltanto, mentre il diritto di sfruttamento economico sia garantito a tutti⁵.

Le Amministrazioni finanziarie dei Paesi in cui le imprese partecipanti al CSA hanno la propria sede possono operare delle rettifiche alle contribuzioni (e ai successivi *balancing payments* effettuati) qualora rilevino che le stesse non siano proporzionali ai benefici attesi⁶.

Le Amministrazioni finanziarie inoltre possono disconoscere il CSA nel suo complesso o alcune clausole dello stesso qualora le circostanze concrete dimostrino che il suo contenuto differisca da quello che avrebbero stipulato imprese indipendenti.

Buy-in e buy-out payments

L'adesione o il recesso dal CSA devono essere regolati mediante pagamenti compensativi.

In particolare, nel caso in cui un'impresa dovesse entrare a far parte di un CSA in un momento successivo alla stipula, occorrerà corrispondere una somma (*buy-in payment*) commisurata all'eventuale risultato già conseguito (ad esempio, in termini di sviluppo di un *intangible*) e al valore normale del diritto sullo stesso che deriverà dalla partecipazione al CSA. Analogamente, l'impresa che decida di recedere dovrà essere compensata

per l'eventuale risultato conseguito durante la partecipazione al CSA.

Nessun pagamento compensativo dovrebbe invece essere previsto nel caso in cui l'oggetto dall'attività svolta nell'ambito del CSA sia ricollegabile alla prestazione di servizi.

La valutazione relativa ai pagamenti compensativi deve in ogni caso essere effettuata in relazione al singolo caso concreto, considerando il comportamento che avrebbe tenuto un'impresa indipendente in circostanze comparabili⁷.

Struttura del CSA e documentazione utile

Le *Guidelines* OCSE⁸ precisano che il CSA dovrebbe presentare i seguenti requisiti:

- le imprese partecipanti si aspettano di ricevere benefici reciproci dall'attività del CSA e non soltanto dall'attività da ciascuna svolta;
- il CSA dovrebbe precisare natura ed entità dei benefici attesi;
- nessun pagamento diverso dalle contribuzioni, dai pagamenti compensativi e dai *buy-in payments* dovrebbe essere effettuato da ciascun partecipante quale corrispettivo per i benefici ottenuti o attesi;
- la quota di contribuzione di ciascun partecipante dovrebbe essere determinata coerentemente con quanto previsto dalle *Guidelines* OCSE e, dove necessario, dovrebbero essere effettuati *balancing payments* per assicurare un allineamento tra la quota di contribuzione ed i benefici attesi dall'accordo;
- il CSA dovrebbe prevedere un aggiornamento della corresponsione dei pagamenti compensativi o delle contribuzioni, al fine di adeguarli ad eventuali cambiamenti nella quota di benefici attesi da ciascun partecipante;
- ulteriori aggiustamenti dovrebbero essere previsti (se necessari) in caso di ingresso o di uscita di un partecipante, nonché alla scadenza del CSA.

Ogni partecipante dovrebbe predisporre e conservare la documentazione attestante la natura dell'attività del CSA, i termini e il rispetto dell'*arm's-length principle*. Quanto detto presuppone l'accesso, da parte di ciascun partecipante, a tutte le informazioni disponibili (dettagli dell'attività,

Note:

5 OCSE, op. cit., par. 8.6.

6 OCSE, op. cit., par. 8.36.

7 Si riporta di seguito un'ipotesi di clausola di *buy-in and buy-out payment*:

Buy-in

If any Participant ('Buy-in Transferor') makes available to any other Participant ('Buy-in Transferee') the ownership or use of [...] in which it has an interest ('Non-Cost Shared Mark'), then the Transferee shall pay to the Transferor a Buy-In Payment.

The Buy-In Payment, if any, shall be equal to the arm's-length price for the applicable rights in the applicable Territory in the Non-Cost Shared Mark determined under the rules of [...] and Section [...].

Buy-Out

In General. If a Participant ('Buy-Out Transferor') transfers, abandons or relinquishes an interest in [...] in favour of any other Participant ('Buy-Out Transferee'), then each Buy-Out Transferee shall make a Buy-Out Payment to the Transferor.

The Buy-Out Payment, if any, shall be equal to the arm's-length price for the transferred rights in the [...] determined under the rules of [...] through Section [...].

8 OCSE, op. cit., par. 8.50.

proiezioni sulla corrispondenza tra contribuzioni e benefici attesi, spese previste e spese effettive del CSA).

Il *Local File*, così come strutturato nel capitolo V delle *Guidelines* OCSE, prevede la necessità di includere specifiche informazioni relative a tali accordi.

Il paragrafo 8.52 dell'OCSE indica che ciascun partecipante inoltre dovrebbe essere in grado di esibire, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, la seguente **documentazione**:

- una lista dei partecipanti;
- una lista di ogni altra impresa correlata che sarà coinvolta nell'attività del CSA o che potrà utilizzare i risultati della stessa;
- l'oggetto e i progetti specifici oggetto del CSA;
- la durata del CSA;
- la metodologia di calcolo utilizzata per determinare la quota di benefici attesi da ciascun partecipante ed ogni proiezione utilizzata a tale scopo;
- la natura e il valore della contribuzione iniziale di ciascun partecipante e una dettagliata descrizione della metodologia di calcolo;
- un'analisi attestante la conformità ai principi contabili della determinazione delle spese e del valore delle contribuzioni di ciascun partecipante;
- l'allocazione dei rischi e degli obiettivi del CSA tra i partecipanti;
- le procedure e le conseguenze dell'entrata e dell'uscita dal CSA;
- ogni previsione di pagamenti compensativi o modifiche del CSA per tener conto di eventuali mutamenti nelle circostanze economiche.

Come disposto dal par. 8.53, per tutta la durata del CSA può essere infine utile **conservare la documentazione** attestante:

- eventuali modifiche del CSA (condizioni, partecipanti, oggetto ecc.) e le conseguenze di tali modifiche;
- confronti tra le proiezioni effettuate per stimare i benefici attesi e i risultati effettivamente conseguiti;
- i costi annuali connessi all'attività del CSA;
- la natura e il valore delle contribuzioni effettuate e una dettagliata descrizione della metodologia di calcolo;
- un'analisi attestante la conformità ai principi contabili della determinazione delle spese e del valore delle contribuzioni di ciascun partecipante.

Con riferimento alla disciplina italiana, sia il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 che la circolare del 26 novembre 2021 prevedono espressamente che all'interno del *Masterfile* dovrà essere data contezza dell'esistenza di tali accordi. Più nel dettaglio:

- al par. 2.3, rubricato "Accordi per la prestazione di servizi infragruppo" è stato rimarcato che sarà necessario inserire un elenco e una breve descrizione dei principali contratti o accordi disciplinanti la prestazione di servizi infragruppo (ad eccezione dei servizi di ricerca e sviluppo che trovano collocazione nel capitolo 3), ivi inclusa una descrizione dei fattori alla base della capacità delle principali sedi di fornire servizi importanti nonché della politica dei prezzi di trasferimento relativa all'allocazione dei costi e alla determinazione dei prezzi dei servizi infragruppo;
- al par. 3.3 rubricato "Accordi relativi a beni immateriali" occorrerà indicare i principali accordi relativi ai beni immateriali identificando anche le imprese associate tra cui gli stessi sono stati stipulati, compresi gli accordi sulla ripartizione dei costi, i principali accordi per la prestazione di servizi di ricerca e sviluppo e gli accordi di licenza.

In merito alla documentazione nazionale è espressamente previsto che la stessa debba raccogliere le informazioni concernenti le operazioni infragruppo relative all'entità locale, articolate in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi, ciascuno contenente le informazioni desumibili dalla relativa titolazione e dalle ulteriori eventuali indicazioni apposte tra parentesi quadre.

Alla documentazione nazionale dovranno essere allegati copia di tutti gli accordi infragruppo conclusi dall'entità locale riferiti alle operazioni rappresentate, ivi compresi gli eventuali accordi per la ripartizione dei costi a cui l'impresa partecipa.

Recenti orientamenti giurisprudenziali

La giurisprudenza ha affrontato in diverse occasioni la tematica della deducibilità dei costi infragruppo. Tra le recenti pronunce della Corte di cassazione si annoverano l'ordinanza del 6 luglio 2021, n. 19166, la sentenza

del 18 gennaio 2022, n. 1449, nonché l'ordinanza del 7 marzo 2022, n. 7386.

L'ordinanza della Corte di cassazione 6 luglio 2021, n. 19166

Mediante l'ordinanza del 6 luglio 2021, n. 19166 la Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi in merito alla deducibilità dei costi infragruppo derivanti da *cost sharing agreements*.

Il giudizio trae origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società con cui l'Amministrazione finanziaria contestava l'indebita deduzione di costi relativi a servizi prestati dalla capogruppo estera.

Il giudice di secondo grado, riformando parzialmente la sentenza di primo grado, aveva dichiarato legittimo l'avviso di accertamento e aveva evidenziato come ai fini del recupero di costi relativi a contratti infragruppo per servizi resi alla controllata, l'Agenzia, per disattendere il calcolo del *transfer pricing* avrebbe dovuto fornire la prova della elusività del comportamento tenuto dalla società.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate lamentando la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986, e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Secondo l'Ufficio, la documentazione prodotta al fine di provare l'effettività dei servizi ricevuti non sarebbe stata sufficiente e tale da consentire la deducibilità di tali costi.

La Corte di cassazione nel ritenere fondata tale eccezione specifica che l'ampliamento del fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali, operanti in collegamento nel territorio dello Stato, "ha comportato il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive (Cass., 17955/2013)". Quanto detto ha comportato la necessità di adottare una

maggiore rigore nella valutazione delle operazioni *intercompany*.

La Corte di cassazione ribadisce che secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale nell'ambito dei costi c.d. infragruppo⁹: **"l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata** (Cass., 14 dicembre 2018, n. 32422; Cass., 23027/2015; Cass., 8808/2012; Cass., 11949/2012)".

Da quanto detto ne consegue che "la deducibilità dei costi che derivano da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (*cost sharing agreements*) deve essere **subordinata all'effettività ed inerenza della spesa** in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al **reale vantaggio** che ne sia derivato a quest'ultima".

La Corte di cassazione ha ritenuto non sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi (Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 8001; Cass., 18 luglio 2014, n. 16480). Al contrario è richiesta **"la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio** (Cass., 16480/2014; Cass., 14016/1999; in

Nota:

⁹ La Corte di cassazione specifica che si tratta del caso in cui la capogruppo decida di fornire servizi o curare l'attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra le stesse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione.

relazione ai costi di regia cfr. Cass., 4 ottobre 2017, n. 23164)”¹⁰.

I giudici di legittimità hanno ribadito che onere del contribuente, secondo i criteri generali, è quello di fornire tutti gli elementi volti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l’effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto¹¹.

Conseguentemente non può considerarsi sufficiente che “la spesa sia stata contabilizzata dalla società, ma occorre anche che al fine di provare l’esistenza di costi esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l’importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, e risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all’oggetto dell’impresa (Cass., 8 ottobre 2014, n. 21184; Cass., 9466/2017)”.

La sentenza del 18 gennaio 2022, n. 1449

Nel caso in questione la società contribuente proponeva ricorso per Cassazione avverso la sentenza con cui la Commissione tributaria regionale aveva riformato parzialmente la sentenza di primo grado accogliendo la tesi dell’Agenzia che aveva ripreso a tassazione “costi di regia” (0,4% del fatturato) addebitati alla società contribuente dalla controllante/consolidante in quanto privi dei requisiti di “certezza” e “inerenza”.

Anche in questo caso i giudici della Corte di cassazione hanno rimarcato come secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale la

semplice produzione di documenti di spesa¹² non consente di provare *ex se* la sussistenza del requisito della inerenza all’attività di impresa. Affinché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l’esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l’inerenza. Ai fini della prova non è sufficiente che la stessa sia stata dall’imprenditore riconosciuta e contabilizzata ma deve essere corredata da documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l’importo, la ragione della stessa¹³.

Con riferimento al requisito dell’inerenza all’attività d’impresa delle singole spese e dei costi affrontati, necessaria per la deducibilità *ex art.* 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve essere definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l’impresa. Pertanto il costo (o la spesa) assumono rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile, non tanto per l’esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, quanto piuttosto in virtù della sua correlazione con un’attività potenzialmente idonea a produrre utili¹⁴.

Sono indeducibili, invece, i costi che si collocano in una sfera estranea all’attività di impresa.

Con riferimento alla deducibilità non è necessario compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico. Non assume rilevanza la congruità delle spese, in quanto il giudizio sull’inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

Conseguentemente, secondo la Corte di cassazione, il controllo dell’Amministrazione finanziaria sull’inerenza dei costi d’impresa, ai fini della loro deducibilità, non può interferire nel campo delle scelte imprenditoriali, a meno che la

Note:

10 I giudici di legittimità hanno ritenuto necessario verificare la sostanza aziendale ed economica dell’operazione intervenuta e la stessa va messa a confronto con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e di valutarne la conformità a queste e l’utilità obiettiva.

11 In senso conforme, Cass., 5 dicembre 2018, n. 31405.

12 Nel caso di specie, si trattava di “note spese” liquidate da una società ai propri dipendenti.

13 Conformemente, Cass., Sez. 6-5, ordinanza n. 11241 del 9 maggio 2017, Rv. 644257-01.

14 Di tale avviso, Cass., Sez. 5, sentenza n. 4041 del 27 febbraio 2015, Rv. 634740-01.

sproporzione tra prestazioni non sia palesemente evidente.

I giudici di legittimità nel cassare e rinviare la sentenza ai giudici della Commissione tributaria regionale hanno ritenuto che gli stessi dovessero uniformarsi non solo al principio di diritto precedentemente richiamato secondo cui “la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante, è subordinata **all’effettività ed inerenza della spesa in ordine all’attività di impresa** esercitata dalla controllata ed al **reale vantaggio** che ne sia derivato a quest’ultima, inteso a migliorare la posizione economica o commerciale della stessa”¹⁵ ma anche al principio secondo cui:

“In tema di reddito di impresa, ai fini della deducibilità dei costi infragruppo derivanti da accordi ‘*cost sharing agreements*’, **non può ritenersi sufficiente l’esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate** - quali le attività direzionali, amministrative, legali e tecniche - **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**” (Cass. Sez. 5, ordinanza n. 8001 del 22 marzo 2021, R.v. 660780-01).

La sentenza del 7 marzo 2022, n. 7386

La Corte di cassazione si è nuovamente pronunciata in merito alla deducibilità dei costi derivanti dal contratto *intercompany* e al principio di ripartizione dell’onere della prova.

La Corte di cassazione ha ribadito il proprio consolidato orientamento secondo cui:

- in materia di costi c.d. infragruppo, l’onere della prova in ordine all’esistenza ed all’inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi

Note:

15 In tal senso anche, Cass., Sez. 5, ordinanza n. 19001 del 6 luglio 2021, R.v. 661806-01.

di aver ricevuto il servizio. Al fine del riconoscimento della detraibilità è necessario che la controllata tragga dal servizio remunerato un’effettiva utilità e che quest’ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata¹⁶;

- la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (*cost sharing agreements*) è subordinata all’effettività ed inerenza della spesa in ordine all’attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest’ultima. Non deve considerarsi sufficiente l’esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi¹⁷. È richiesto al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l’utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio¹⁸;
- è considerata legittima la prassi amministrativa (C. M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che, “al di là della forfettizzazione percentuale dei costi di addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (*cost sharing agreements*) all’effettività e all’inerenza della spesa all’attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest’ultima (Cass., 11 novembre 2015, n. 23027), senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo, peculiari della sua funzione di *shareholder* (Cass., 18 luglio 2014, n. 16480)”.

I giudici di legittimità, nel rigettare le doglianze della società contribuente avevano evidenziato che la società:

- 1) si era limitata a produrre solo alcune schede contabili ed alcune fatture, oltre ad un contratto di prestazione di servizi;
- 2) il contratto era privo di data certa anteriore alla verifica tributaria, in violazione dell’art. 2704 c.c., quindi non opponibile all’Amministrazione finanziaria;

16 *Ex pluribus* Cass., Sez. 5, 6 luglio 2021, n. 19166; Cass., 14 dicembre 2018, n. 32422; Cass., n. 23027/2015; Cass., n. 8808/2012; Cass., n. 11949/2012.

17 In tal senso, Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 8001; Cass., 18 luglio 2014, n. 16480.

18 Conformemente anche, Cass., n. 16480/2014; Cass., n. 14016/1999; in relazione ai costi di regia cfr. Cass., 4 ottobre 2017, n. 23164.

3) le fatture erano generiche in merito ai rapporti con le altre e non regola ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

I giudici della Corte di cassazione hanno rilevato inoltre, che, alla generica scrittura *intercompany* non era poi seguita la produzione di alcun contratto specifico tra le parti, attestante l'esistenza alla natura delle prestazioni effettivamente rese. Il tenore estremamente generico del contratto *intercompany* e delle fatture non avevano consentito di dare prova della esistenza dei servizi asseritamente espletati in favore della società contribuente, sia dalla società controllante e dall'altra società controllata Delta.

Stante la presenza di tali elementi, i giudici di legittimità hanno confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale

confermando l'indeducibilità dei costi per mancanza di dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza degli stessi.

Considerazioni conclusive

Da quanto sin qui descritto emerge chiaramente l'importanza dei *cost sharing agreement* i quali sono parte fondamentale della *TP documentation*. Dell'esistenza degli stessi occorre darne atto all'interno del *Masterfile* e della documentazione nazionale.

Ai fini della deducibilità di tali costi la giurisprudenza ha ribadito nelle recenti pronunce che la deducibilità degli stessi è subordinata alla presenza dei requisiti di inerenza, certezza ed effettività della spesa sostenuta. In mancanza di idonea documentazione tali costi non possono considerarsi deducibili.