

Cost sharing agreement: metodologie ed opportunità

di **Gianpaolo Valente e Giovanni Aprile**
Valente Associati - Studio legale tributario Geb Partners

Il *cost sharing agreement* rappresenta un accordo tra due o più società finalizzato alla suddivisione di costi per la realizzazione di un bene materiale o immateriale ovvero di un servizio, la cui utilità si riflette sulle **società partecipanti** (1).

Tale accordo consente alle parti contraenti di ottenere un più rapido recupero dei costi relativi alle attività indicate nell'accordo medesimo rispetto ai tempi propri di un contratto, ad es., di **licenza**.

Una definizione di questo tipo di accordi è contenuta nel paragrafo 8.3 del Modello Ocse 1995, laddove gli stessi vengono indicati come «contratti posti in essere fra più società del gruppo e finalizzati a ripartire fra tali società gli oneri per i servizi che la capogruppo o altre società a ciò incaricate devono rendere».

Il fine di tale tipo di accordi è rappresentato dall'ottenimento di elevate efficienze e migliore coordinazione delle risorse, nonché di rilevanti economie di scala.

La loro portata è solitamente estesa e ricomprende, ad esempio:

- l'utilizzazione di brevetti, marchi ed altri diritti relativi a beni immateriali e disponibili all'interno del gruppo;
- l'utilizzazione dei risultati della ricerca e degli sviluppi operati all'interno del gruppo: tale tipologia di rapporti è connessa ai vantaggi insiti nel gestire in via unitaria la ricerca e lo sviluppo in aree fra loro omogenee, come spesso sono quelle di operatività economica di un gruppo di imprese;
- l'assistenza tecnica, amministrativa e contabile: in cui una società del gruppo, di norma la *holding*, fornisce alle altre società, o a parte di esse, assistenza in

campo contabile, fiscale, legale ed amministrativo in genere;

■ l'assistenza di *marketing*: molto spesso, anche per garantire la formazione di «un'immagine di gruppo» verso il mercato, questo tipo di attività viene gestito direttamente da una singola società del gruppo, di norma sotto la direzione della holding.

Normativa fiscale di riferimento

La procedura di ripartizione dei costi prevista generalmente da un contratto di *service agreement*, affinché sia in re-

Note:

(1) In dottrina si vedano: Mayr S., Fort G., I «"cost contribution agreements": un'analisi comparativa», in *Corriere tributario*, n. 40/00, p. 2917 e ss; Marino P., «"Cost sharing agreements" e "Cost contribution agreements" secondo Ocse e Ministero», in *Forum fiscale*, n. 10/03, p. 57 e ss.; Piazza M., «Guida alla fiscalità internazionale», Milano, 2004, p. 1117 e ss.; Stevanato D., «Servizi infragruppo resi da società a regime fiscale privilegiato ed indeducibilità dei costi», in *Corriere tributario*, n. 9/03, p. 698 e ss.; Pardini W., Vasapollì A., «Il transfer pricing nelle operazioni infragruppo», in *Casi pratici commentati*, Milano, 2002; Lorcet F., «Rapporti di "service infragruppo": attività di accertamento tributario e corretta regolamentazione del rapporto», in *Il fisco*, n. 25/03, p. 3933 e ss.; Mocchi G., Cintolese E., «Commercio elettronico: sindacabilità da parte del Fisco del corrispettivo pattuito. Problematiche di transfer pricing», in *Il fisco*, n. 9/01, p. 3521 e ss.; Strata M., Ferrari E., «Transfer pricing: considerazioni in merito ai Cost Sharing Agreements (accordi per la ripartizione dei costi infragruppo). Adempimenti per un corretto dialogo con l'amministrazione finanziaria», in *Il fisco*, n. 46/00, p. 13716 e ss.; Boga F., Valsecchi M., «Costi per prestazioni di servizi infragruppo: considerazioni in ordine alla loro deducibilità fiscale», in *Il fisco*, n. 15/95, p. 3785 e ss.; D'Alfonso G., «Service Agreement e transfer pricing», in *Il fisco*, n. 13/04, p. 1906 e ss.

gola con le disposizioni fiscali italiane, deve essere in linea con le seguenti disposizioni tributarie:

■ **art. 109**, commi 4 e 5 del Tuir, relativi ai principi di inerentezza, di certezza, di obiettiva determinabilità dei costi (2);

■ **art. 110**, comma 7, del Tuir, ai sensi del quale i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti;

■ **art. 9**, comma 3 del Tuir - richiamato dall'art. 110, comma 2, suindicato - che offre la definizione di «valore normale» inteso come il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Modalità di ripartizione dei costi

L'aspetto significativo dei cost sharing agreements va individuato nella corretta determinazione delle quote di costi addebitati alla società contraente residente in Italia. In altre parole, nell'esaminare un accordo come quello in ar-

gomento, l'amministrazione finanziaria - in caso di verifica - tende a verificare la congruità del criterio di determinazione delle quote di costi addebitati ai singoli contraenti e, conseguentemente, ad analizzare gli strumenti probatori attraverso cui si dimostra la correttezza della determinazione del «monte-costi», successivamente distribuito tra i soggetti partecipanti.

La determinazione e la ripartizione del costo può basarsi su una metodologia che tiene conto della **percentuale di utilizzo** di ciascun servizio attribuibile alle diverse società. L'addebito del relativo costo può essere effettuato alle società, con cadenza (es.: mensile) sulla base del costo complessivo del servizio.

Una metodologia di ripartizione del costo può essere quella secondo cui il corrispettivo che la controllata deve corrispondere alla controllante non viene determinato ed addebitato per ciascun servizio individualmente reso, ma secondo una metodologia per la quale **tutte le società utilizzatrici del servizio contribuiscono alla copertura dei costi** dei reparti preposti all'attività di consulenza ed assistenza in proporzione al valore delle vendite totali a terzi od al valore totale della produzione, a seconda se trattasi rispettivamente di costi che concorrono alla realizzazione di semilavorati o prodotti finali.

Stante la necessità di ripartire i costi su periodi più brevi dell'anno (ad es., trimestre) ed i tempi lunghi richiesti per la raccolta dei dati a consuntivo relativi ai costi per reparti centrali, può essere utilizzato un criterio di ripartizione a

Nota:

(2) I principi stabiliti nella disposizione in rassegna, rilevanti ai fini del caso in esame, sono:

– il principio della certezza, che richiede l'effettiva esistenza dei componenti di reddito e che sussiste, agli effetti fiscali, allorché si sia verificato il presupposto di fatto o di diritto previsto dalle singole disposizioni tributarie;

– il principio dell'inerentezza, secondo cui devono ricorrere il collegamento strumentale dei costi all'esercizio dell'impresa e la loro riferibilità ad attività o beni da cui possano derivare ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito della stessa. Di tale strumentalità deve essere data idonea documentazione;

– il principio della oggettiva determinabilità, il quale dispone che spese ed oneri sono ammessi in deduzione se oggettivamente quantificabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Di conseguenza, perché tale requisito possa ritenersi sussistente, si richiede che l'elemento reddituale, positivo o negativo, risulti da atti o documenti probatori contenenti elementi idonei alla sua quantificazione.

preventivo con successivo conguaglio sulla base dei dati a consuntivo.

Le quote di partecipazione a tali accordi devono considerarsi relative all'acquisizione dei beni e dei servizi dai quali si originano i ricavi della società medesima e, come tali, deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa, se e qualora siano conformi - come evidenziato in precedenza - ai principi contenuti nell'art. 109 del Tuir. Di conseguenza, i costi addebitati alla società residente, da un lato, dovranno risultare **congrui ed adeguati**, e, dall'altro, dovranno essere collegati ad un chiaro «vantaggio» ottenuto dalla società medesima o il cui conseguimento è ragionevolmente atteso al momento della sottoscrizione dell'accordo. In sostanza, l'ammontare dei costi in esame oltre a risultare congruo, dovrà essere **in stretto contatto con l'acquisizione di beni e di servizi** dai quali si originano i ricavi della stessa impresa (3).

Prassi dell'amministrazione finanziaria sui cost sharing agreement

Particolare attenzione viene dedicata dall'amministrazione finanziaria a tali operazioni, considerato che la diversità dei regimi impositivi potrebbe indurre le società a **trasferire i profitti dei prodotti** verso paesi a bassa fiscalità e far gravare i maggiori costi sulla società residente in un paese a più alta fiscalità.

La circolare del Ministero delle Finanze 22 settembre 1980, n. 32, approfondendo la problematica del cost sharing agreement, riconosce come deducibili i **costi addebitati alla casa madre** a condizione che siano verificati alcuni elementi derivanti da un triplice ordine di fattori:

- approfondita analisi funzionale dei benefici ricevuti da ciascuna impresa associata, finalizzata ad identificare il criterio maggiormente idoneo ad una ripartizione «di mercato» dei costi complessivamente sostenuti per la produzione del servizio in esame;
- verifica della congruità dei prezzi;
- analisi del rispetto dei requisiti formali.

In merito, la menzionata circolare afferma che i **costi devono essere distribuiti** tra le varie consociate **in relazione ai benefici** che ciascuna unità può trarre dalla loro utilizzazione.

Pertanto, relativamente alla determinazione della con-

gruità dei corrispettivi dovrebbe tenersi conto, in particolare, dei seguenti fattori:

- 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 dei beni ceduti alla consociata italiana dalla controllante estera o da altre consociate;
- effettiva utilizzazione del servizio da parte della consociata italiana;
- effettiva incidenza del servizio sulla riduzione dei costi per la consociata italiana;
- rapporto tra utile d'esercizio, riduzione dei costi in relazione alla prestazione resa e il corrispettivo pagato;
- vantaggi di lungo periodo conseguiti dalla 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;
- prestazione di servizi similari ad altre imprese indipendenti;
- prestazione di servizi tra imprese indipendenti.

Relativamente al margine di utile a favore della società consociata prestatrice del servizio si conviene, in linea generale, sul suo riconoscimento relativamente a quei servizi che costituiscono l'oggetto principale della sua attività. Invece, il **margine di utile** non dovrebbe essere riconosciuto:

a) per quei servizi che sono strettamente correlati alla struttura del gruppo, che non formano oggetto dell'attività

Nota:

(3) Al fine di verificare se un cost sharing agreement risulti contrattualmente «adeguato» l'amministrazione finanziaria analizzerà il criterio adottato per la ripartizione dei costi; quest'ultimo dovrà risultare da supporti documentali e dovrà fare riferimento ad elementi oggettivamente rintracciabili (in ogni caso, è opportuno che i dati o i parametri utilizzati siano ricavabili da atti ufficiali della società, efficaci nei confronti di terzi).

istituzionale dell'impresa prestatrice e che non si traducono in prestazioni con un valore economico di mercato;

b) per servizi che formalmente risultano prestati da una delle imprese collegate che agisce da «intermediaria» tra la consociata ed un'impresa indipendente effettiva prestatrice del servizio;

c) per quei servizi riconducibili all'attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa madre.

In relazione all'attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa madre di cui al punto c), in dottrina si fa presente che la circolare 22 settembre 1980 non ne definisce il contenuto, in quanto implicitamente intende fare riferimento a quell'attività che si estrinseca in funzioni di *staff* tese all'organizzazione della complessiva attività del gruppo in quanto tale considerato (4).

In aggiunta a ciò, la circolare citata qualifica come **servizi di carattere amministrativo**:

- i servizi di programmazione, coordinamento, controllo del bilancio, consulenza finanziaria, contabilità, revisione dei conti, consulenza legale, *factoring*, servizi informatici, servizi, servizi finanziari quali vigilanza su *cash flow* 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, acquisto, distribuzione e marketing;

- servizi inerenti al personale quali assunzioni e formazione.

Da tali istruzioni ministeriali non si discostano le considerazioni espresse dall'Ocse nel rapporto sul *transfer pricing* del 1995, nel quale si afferma che, al fine di rispettare il **principio di congruità dei prezzi di mercato**, la ripartizione dei costi infra-gruppo dovrebbe essere parametrata ai benefici economici attesi da ogni singola impresa e ai relativi rischi assunti nello svolgimento dell'attività congiunta (5).

Affinché l'accordo di ripartizione sia ritenuto accettabile dalle amministrazioni finanziarie interessate, l'Ocse **suggerisce le seguenti regole base**:

- il criterio di ripartizione deve essere contenuto in modo chiaro all'interno di uno o più contratti collegati, redatti in forma scritta anteriormente all'inizio delle attività congiunte;

- ogni accordo deve essere stipulato solamente dalle so-

cietà che, in previsione, trarranno reali benefici dalle attività oggetto dell'accordo;

- i costi complessivi dell'attività congiunta devono essere calcolati nel rispetto di principi contabili generalmente accettati;

- le imprese del gruppo partecipanti al cost sharing agreement devono realmente contribuire allo svolgimento delle attività congiunte.

Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria italiana può decidere sulla deducibilità dei costi una duplice possibilità normativa:

- da una parte il quadro normativo derivante dalle disposizioni dettate sulla ricerca del prezzo di trasferimento e sull'applicazione del principio di libera concorrenza, accolto dallo stesso Tuir e chiarito nelle circolari 32/80 e 42/81, che recepiscono, in funzione attuativa, le speciali direttive Ocse del 1979, nonché il rapporto del 1995;

- dall'altra, la disposizione fornita dall'art. 109 del Tuir.

Concludendo sul punto, si può affermare che, in caso di addebito di spese di direzione e spese generali di amministrazione, l'unica verifica di congruità che può essere eseguita riguarda (i) l'esatta **quantificazione delle spese** complessivamente sostenute dalla casa madre, (ii) la **ragionevolezza dei parametri** utilizzati per la ripartizione delle spese tra la casa madre e le stabili organizzazioni, nonché (iii) la corretta applicazione della **formula**, non essendo possibile alcun confronto interno o esterno.

Note:

(4) Cfr. D'Alfonso G., «Service Agreement e transfer pricing», op. cit., p. 1908, Marino P., «Cost sharing agreements...», op. cit., p. 60.

(5) Il rapporto ha, pertanto, sottolineato come alla base della scelta di un criterio di suddivisione ritenuto equo dalle amministrazioni finanziarie interessate, vi sia la constatazione che i benefici attesi dalla singola società partecipante siano direttamente correlati ad un effettivo e realistico interesse nei risultati dell'attività congiunta. Avendo riguardo, inoltre, alla forma consigliata, il Rapporto raccomanda di stipulare per iscritto, anteriormente alla data di inizio dell'attività congiunta, un cost sharing agreement al fine di evidenziare che i termini e le condizioni in esso previsti siano conformi alla disciplina tributaria di riferimento, oltre alla possibilità di dimostrare che la quota addebitata sia conforme a quanto pattuito in origine.