

Analisi e commenti

Contratti di service infragruppo, quale disciplina fiscale

5 Gennaio 2009

Nei gruppi multinazionali risulta molto diffusa la stipula di accordi per cui alcune attività sono gestite e coordinate da una sola impresa

Thumbnail

Image not found or type unknown

All'interno dei gruppi multinazionali è sempre più diffusa la stipula di accordi per cui alcune attività vengono gestite e coordinate da una sola impresa (di regola la *holding*), e ciò per ridurre le diseconomie connesse alla presenza di funzioni similari in tutte le imprese del gruppo. Nello specifico, tali accordi possono prevedere: attività di assistenza e supporto tecnico; attività di assistenza amministrativa in campo legale, contabile e fiscale; attività di marketing, finalizzate alla creazione di una immagine di gruppo; la fornitura di servizi di ricerca e sviluppo. Le forme contrattuali comunemente utilizzate per disciplinare i rapporti di service infragruppo si differenziano in relazione alle modalità di determinazione del compenso da corrispondersi alla società del gruppo fornitrice dei servizi. Nello specifico, gli schemi utilizzabili sono i seguenti: il *service agreement*, in base al quale il compenso viene determinato senza correlazione alcuna con gli oneri sostenuti dalla società fornitrice; il *cost-sharing agreement*, in base al quale il compenso è basato sulla suddivisione del costo sostenuto dalla società fornitrice fra tutte le società del gruppo.

La rilevanza fiscale dei contratti di service

Atteso il loro potenziale impatto elusivo, i contratti di service infragruppo sono vagliati dall'Amministrazione finanziaria con estrema attenzione, e ciò al fine di accertare che la loro stipula risponda a logiche di carattere economico e non ad esigenze di pianificazione tributaria. Una strumentale alterazione del valore normale dei servizi resi o ricevuti potrebbe infatti risolversi nella illegittima riduzione del carico fiscale del gruppo. In ordine ai requisiti richiesti per la rilevanza fiscale dei rapporti di service, è il caso di precisare che gli oneri sostenuti da una società per fruire

dei servizi erogati infragruppo, per essere deducibili dal reddito d'impresa, debbono, in primo luogo, soddisfare gli ordinari requisiti previsti dalla normativa tributaria, con particolare riferimento al requisito dell'inerenza. Occorrerà pertanto che i servizi di cui trattasi siano necessari alla gestione ed alla organizzazione della singola società del gruppo nonché funzionalmente collegati ai redditi dalla stessa prodotti. Il requisito dell'inerenza non è però l'unico richiesto, affiancandosi ad esso quelli della competenza, della certezza e della oggettiva determinabilità.

Il corredo documentale

Il soggetto interessato alla deducibilità dell'onere dovrà così dotarsi di un corredo documentale in grado di attestare l'effettività delle prestazioni nonché il riferimento alla ultimazione dei servizi. In particolare, secondo l'Ocse *"il contribuente deve preparare materiale scritto che documenti gli sforzi effettuati per conformarsi al principio di libera concorrenza, comprendendo anche le informazioni alla base del transfer price, i fattori considerati ed i metodi selezionati; è logico per le Amministrazioni fiscali aspettarsi che i contribuenti, nel corso della determinazione del loro transfer pricing per una particolare attività imprenditoriale, preparino o si procurino i documenti relativi alla natura dell'attività e dello stesso transfer pricing e, inoltre, conservino gli stessi per produrli, se necessario, nel corso della verifica fiscale"* la deducibilità fiscale degli oneri derivanti da un rapporto di service, tuttavia, non è vincolata al solo rispetto dei requisiti 'ordinari', occorrendo, in aggiunta, che il servizio reso dalla controllante generi una utilità non occasionale in capo alle consociate. In particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria è necessario non soltanto che l'attività svolta dalla capogruppo si traduca in un reale 'vantaggio' per le società fruitrici dei servizi ma anche che il rapporto di service non sia volto a concretizzare la funzione di coordinamento propria della capogruppo (c.d. funzione di 'azionista').

L'analisi di un caso pratico

L'esame dei rapporti intercorsi tra la Alfa Spa e la controllante Alfa *holding* (società di diritto olandese socio unico di Alfa Spa) ha evidenziato quanto segue. In esecuzione di specifico contratto di service, Alfa *holding* si obbliga a fornire alla propria controllata italiana assistenza di tipo amministrativo-contabile. Gli oneri da esso derivanti (120mila euro) sono stati imputati da Alfa Spa al conto intestato 'Assistenza amministrativa', classificato fra i componenti ordinari di cui alla voce B.7 di conto economico. In particolare, i riscontri eseguiti hanno evidenziato che l'assistenza fornita dalla *holding* alla consociata italiana ha riguardato: la predisposizione del *package reporting* di gruppo (manualistica predisposta da Alfa *holding* allo scopo di omogeneizzare le procedure fra tutte le società facenti capo al gruppo Alfa); la consulenza in materia di osservanza dei principi contabili Ias/Ifrs, essenziale per la redazione del bilancio consolidato di gruppo ma non utile per

Alfa Spa, che predispone il bilancio secondo gli articoli 2423 e seguenti del codice civile, così come interpretati ed integrati dai principi contabili emanati dall'organismo italiano di contabilità. Risulta pertanto evidente che i servizi resi dalla casa madre, sommariamente descritti ai punti che precedono, non generino utilità alcuna in capo alla consociata Alfa Spa, e ciò in quanto inequivocabilmente volti a concretizzare la funzione di coordinamento propria della capogruppo (c.d. funzione di 'azionista').

La posizione dell'agenzia delle Entrate

In materia, l'Amministrazione finanziaria si è espressa fin dal 1980 con la circolare n° 32, secondo cui *"Alcuni dei servizi resi alle affiliate ineriscono (...) alla struttura multinazionale dell'impresa e, in particolare, alla circostanza che questa costituisce un'entità economica nella quale tutte le unità giuridicamente autonome che ne fanno parte sono soggette, in qualche misura, ad un coordinamento globale predisposto talvolta anche nell'interesse delle singole affiliate ma soprattutto finalizzato al soddisfacimento della esigenza di 'controllo' della capogruppo, tipica espressione della sua qualità di azionista"*. Gli oneri riconducibili a quest'ultima fattispecie risulteranno pertanto indeducibili per i soggetti che li hanno sostenuti. Sulla base delle considerazioni sopra espresse, appare legittimo non attribuire rilevanza fiscale all'importo di 120 mila euro, corrisposto da Alfa Spa ad Alfa holding in esecuzione del contratto di service che occupa.

di

Angelo Spina

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/contratti-service-infragruppo-quale-disciplina-fiscale>