

Analisi e commenti

Il cost sharing agreement (2)

12 Febbraio 2004

Le allocation keys. Cosa considerare per attuare un buon accordo

L'analisi fiscale: i criteri di ripartizione dei costi (le "*allocation keys*")

Thumbnail
Image not found or type unknown

Quello dei criteri di parametrizzazione dell'addebito dei costi fra le consociate (le cosiddette "*allocation keys*") è un altro dei punti essenziali (se non il punto essenziale per eccellenza) che deve essere adeguatamente indagato in sede di esame della disciplina fiscale di un "*cost sharing agreement*". In linea di principio, la percentuale di partecipazione di ciascuna consociata dovrebbe essere direttamente proporzionale al beneficio che ciascuna di esse trae dalla partecipazione all'accordo (in termini di minori costi e/o di ricavi addizionali). In realtà, sovente, una stima diretta di tale genere si rileva pressoché impossibile, talché si ricorre a sistemi alternativi. La stessa menzionata circolare 32/80 (capitolo VI, paragrafo VI), ad esempio, prevede che "*solitamente il corrispettivo, o meglio, la quota di partecipazione di ciascuna consociata è predeterminata in base a formule fisse basate sul rapporto tra il fatturato dell'entità beneficiaria e il fatturato globale del gruppo al quale appartiene o su altri parametri (capitale impiegato, numero dei dipendenti, capacità di produzione)*".

Indicazioni sostanzialmente analoghe, peraltro, sono riportate dal rapporto Ocse che - oltre a quelli citati dalla prassi nazionale - individua quali possibili indicatori dei vantaggi relativi che la consociata può trarre dalla sottoscrizione dell'accordo il volume d'affari, le unità utilizzate, prodotte o vendute, l'utile lordo o l'utile operativo, il numero dei dipendenti, il capitale investito e altri simili.

È di tutta evidenza, peraltro, quale che sia il criterio di ripartizione dei costi prescelto, che la validità dello stesso non è assoluta, ma dipende in misura notevole dalla natura dell'attività e dal nesso causale tra il fattore considerato per il riparto e l'aspettativa di vantaggio economico di ciascun partecipante⁽¹¹⁾.

In ogni caso, possono essere prescelti anche criteri differenti da quelli suevidenziati (fermo

restando che l'adozione di parametri eccessivamente complessi sotto il profilo economico può generare difficoltà interpretative per gli organi ispettivi) purché gli stessi - nei limiti del possibile - siano sufficientemente costanti sotto il profilo cronologico.

Sempre in ordine all'attività di ripartizione degli oneri da parte della capogruppo si segnala come - di norma - la stessa avvenga, *medio tempore*, sulla base di *budgets* previsionali annuali, a cui segue, *ex post*, un conguaglio annuale con conseguente addebito o accredito del saldo. Tale conguaglio, peraltro, viene normalmente documentato attraverso un rendiconto finale la cui funzione essenziale è quella di attestare:

- il rispetto del criterio di suddivisione dei costi
- l'effettivo sostenimento degli stessi
- l'addebito complessivo in misura pari al costo sostenuto senza sovraccarico per talune affiliate di oneri non addebitabili dalla capogruppo ad altre consociate pure partecipanti all'accordo.

A tal riguardo, peraltro, al fine di garantire il rispetto di quell'esigenza di documentabilità cui si è fatto cenno in precedenza, è opportuno che il rendiconto finale (se possibile certificato da un soggetto indipendente), oltre ad attestare le citate circostanze, corrisponda contezza - seppure in estrema sintesi - delle attività effettivamente svolte nel corso dell'esercizio e delle utilità effettivamente prodotte.

Alla luce della situazione generale sinteticamente rappresentata emerge in maniera abbastanza evidente come le principali criticità che possono scaturire dalla sottoscrizione di un "*cost sharing agreement*" sono da correlare essenzialmente a due tematiche fondamentali: la corretta determinazione dell'importo addebitato dalla capogruppo alle consociate facenti parte dell'accordo e quello della documentabilità dell'attività svolta.

In ordine al primo aspetto, come evidenziato, costituisce un elemento fondamentale la circostanza che la quantificazione del *quantum* sia - ove possibile - slegata da ogni valutazione di tipo soggettivo o, comunque, scarsamente attendibile sotto il profilo economico.

Per quanto attiene, poi, il requisito della documentabilità, deve sottolinearsi ancora una volta come lo stesso debba essere assicurato in ogni fase della transazione, dalla prova dell'evidenza dell'attività svolta, alla ragionevolezza del criterio pattuito sino al carattere oggettivo del criterio di ripartizione dei costi adottato dalla capogruppo.

Cosa considerare al fine di cercare di attuare un buon "*cost sharing agreement*"

Precisate - seppure per grandi linee - quali siano le finalità che di norma si perseguono nell'ambito di un gruppo aziendale mediante la sottoscrizione di un "*cost sharing agreement*" e quali siano gli elementi fondamentali che caratterizzano tale tipologia di accordi in una prospettiva di ordine meramente fiscale, è opportuno cercare di fissare taluni "punti fermi" di cui sarebbe opportuno tenere conto al fine di attuare un meccanismo che - per quanto possibile - risulti in linea con le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria. In tale prospettiva, pertanto:

- è bene che i servizi oggetto dell'accordo siano, nei limiti del possibile, sufficientemente omogenei e contraddistinti da un evidente connessione funzionale con l'utilità che ne possono trarre le società fruitrici. Come rilevato in precedenza, infatti, laddove tale utilità si dovesse dimostrare insussistente ovvero l'eventuale quota di contributi addebitata dalla capogruppo non dovesse essere proporzionata ai benefici attesi, è chiaro che l'Amministrazione finanziaria potrebbe disconoscere integralmente ovvero rettificare parzialmente la quota di contribuzione attribuita alle singole società
- in particolare, è auspicabile che venga adeguatamente e preventivamente valutato se dalla sottoscrizione del "*cost sharing agreement*" non derivino illegittime duplicazioni di componenti negativi di reddito, nel qual caso - con tutta evidenza - gli organi ispettivi potrebbero ragionevolmente assumere la carenza del requisito dell'inerenza in capo alla società fruitrice, supponendo l'esistenza d'illegittime forme di pianificazione fiscale realizzate mediante il "*trasferimento intercompany*" di materia imponibile
- nella medesima prospettiva, è altresì opportuno che l'accordo preveda tassativamente la natura e la specie dei servizi che verranno effettuati a cura della capogruppo. Ove ciò non si verifichi, infatti, è facile comprendere come sussisterebbe una rilevante aleatorietà circa la natura delle prestazioni rese alle società beneficiarie, con conseguenti difficoltà da parte delle stesse a giustificare la reale necessità economica e il carattere seriamente oggettivo e inerente (è assolutamente necessario, quindi, che in sede contrattuale si faccia menzione analitica di quali siano i costi oggetto di ripartizione, evitando di rinviare in maniera generica ai costi relativi ai servizi oggetto rientranti nell'ambito applicativo del contratto)
- sebbene sia usuale ricorrere al criterio di ripartizione dei costi basato sul rapporto fra i fatturati realizzati (criterio avallato, come detto, anche dalla prassi ministeriale), non va comunque tralasciata l'ipotesi di ricorrere a criteri alternativi allorquando un'analisi economica attenta ne dovesse fare emergere una maggiore coerenza con il fondamentale criterio del beneficio atteso dalla società fruitrice del servizio

- è bene porre estrema attenzione a tutti i casi in cui si preveda che la capogruppo applichi un "*mark-up*" sul prezzo dei servizi forniti alle consociate. In proposito, infatti, vale precisare che la menzionata circolare n. 32/80, in tema di determinazione del valore normale dei servizi infragruppo (di cui, come detto, le prestazioni derivanti da un "*cost sharing agreement*" rappresentano una *species*), prevede⁽¹²⁾ la possibilità di applicare al corrispettivo un margine di utile a favore del prestatore del servizio nel caso in cui i servizi prestati costituiscano l'attività tipica del soggetto fornitore, mentre esclude che possa essere riconosciuto un margine di utile:
 - per quei servizi che sono strettamente correlati alla struttura del gruppo che non formano oggetto dell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice e che non si traducono in prestazioni con un valore economico di mercato
 - per quei servizi che formalmente risultano prestati dalla capogruppo che agisce da intermediaria tra la consociata e un'impresa indipendente effettiva prestatrice del servizio, ossia per i servizi non prestati direttamente ma solo intermediati
 - per quei servizi riconducibili alla attività di direzione generale e amministrativa resa dalla capogruppo
- è imprescindibile che si ponga estrema attenzione al rispetto dei criteri di "*oggettività*" e "*documentabilità*" dei costi relativi alle funzioni gestionali oggetto di accordo negoziale e delle modalità con cui la capogruppo intende provvedere al riaddebito "*pro quota*" degli stessi. In proposito, pertanto, è senz'altro utile:
 - rendicontare i costi e i tempi di prestazione dei servizi resi dalla capogruppo
 - monitorare l'utilità conseguita a seguito della fruizione del servizio, avendo cura - ove possibile - di verificare che il costo riaddebitato dalla capogruppo sia - in linea di principio - inferiore all'onere che si sarebbe sostenuto acquisendo i medesimi servizi da economie esterne
 - circostanziare tutti gli elementi idonei a dimostrare l'applicazione dei principi di libera concorrenza
 - predisporre, in via preventiva, la documentazione di supporto relativa alle scelte compiute nell'ambito dell'accordo negoziale

- va accuratamente evitato di procedere alla sottoscrizione di accordi con efficacia retroattiva. Le richiamate esigenze di *documentabilità*, infatti, esigono - non solo - che gli eventuali "*cost sharing agreements*" siano redatti per iscritto e abbiano data certa, ma anche che gli stessi vengano formalizzati in data antecedente all'addebito "*pro quota*" da parte della capogruppo e, ove possibile, prima che le consociate inizino a beneficiare dei servizi connessi alle funzioni gestionali rientranti nel campo di applicazione dell'accordo
- è opportuno prevedere la possibilità di modificare i criteri di ripartizione dei costi a carico dei singoli partecipanti in relazione alla variazione dei benefici economici concretamente conseguiti a seguito della sottoscrizione del "*cost sharing agreement*"
- è meglio che si preveda espressamente la facoltà per ogni consociata partecipante all'accordo di avere accesso ai dettagli delle attività svolte dalla capogruppo in forza del contratto, alle previsioni sull'entità dei costi da ripartire e dei risultati da ottenere
- va prevista la possibilità di aggiornamento dell'accordo in caso di modificazione del contesto economico di riferimento.

Da ultimo, una breve notazione. Non v'è dubbio che l'adozione dei richiamati accorgimenti non escluda affatto il pericolo di contestazioni aventi a oggetto la possibile indeducibilità dei costi connessi alla sottoscrizione di un "*cost sharing agreement*". Non sfugge, infatti, come tale meccanismo - per le sue stesse peculiarità - si presti molto a illegittime forme di "trasferimento di utili" fra le varie società del gruppo. È, quindi, del tutto naturale che - in sede ispettiva - l'Amministrazione finanziaria presti estrema attenzione ai componenti negativi di reddito che trovano la propria ragione economica e giuridica in tale genere di rapporti. È innegabile, tuttavia, che l'adozione dei menzionati accorgimenti costituisca la migliore garanzia per il contribuente, il quale potrà così documentare con dovizia di particolari la propria condotta, evitando che la scarsità di informazioni possa nuocere all'effettiva comprensione del contesto.

NOTE:

11 Non a caso, infatti, LORCET, *op. cit.*, pag. 3941 osserva con riferimento al criterio di attribuzione basato sul rapporto fra fatturato della società fruitrice del servizio e fatturato complessivo del gruppo che: "(...) *il metodo proposto non sembra condivisibile non solo per la difficoltà di individuare per certi servizi una connessione, anche solo teorica, fra la fruizione degli stessi e l'incremento del fatturato, ma anche perché tale rapporto nell'eventualità in cui effettivamente sussista non sembra essere rilevante per una determinazione quantitativa della prestazione fruita. La fluttuazione del fatturato potrebbe forse essere connessa con un utilizzo più o meno efficiente di un servizio, ma ben difficilmente con una mera modifica quantitativa delle risorse utilizzate e, di conseguenza, non pare potere essere validamente utilizzata quale unità di misura ai fini della ripartizione fra le*

consociate del costo di una prestazione infragruppo. Al riguardo sembra preferibile l'utilizzo di criteri di ripartizione maggiormente obiettivi che si basino sulla quantità di effettiva fruizione del servizio reso e che consentano di individuare preventivamente una razionale ripartizione del costo del servizio tra le consociate utilizzatrici dello stesso".

12 Sul punto cfr. Capitolo VI, paragrafo 5.

di

Marco Di Siena

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/cost-sharing-agreement-2>