

Avv. Attilio Floresta

Avv. Prof. Antonino Longo

*Docente Associato
nell'Università di Catania*

Dott. Massimiliano Longo

Avv. Daniela Failla
Avv. Raffaella Spagnolello
Avv. Ivana Riolo
Avv. Alessia Manola
Avv. Piero Ciarcià
Avv. Angelo Mirko Giordano
Avv. Francesca Comis
Avv. Alessandro Pellicanò
D.ssa Alessia Giglio
D.ssa Miriam Gallo
Dott. Antonio Basile
D.ssa Graziella Cavallaro
Dott. Giuseppe Giunta

D.ssa M. Cristina Sofia
Dott. Gianluca Di Maria
D.ssa Daniela Amara
D.ssa Melania Torre
D.ssa Noemi Stracquadanio
D.ssa Carmen Cali
D.ssa Simona Fisichella
D.ssa Elisa Savoca

Dott. Salvatore Treccarichi
Rag. Marco Musumeci
Dott. Daniele Di Maggio
Dott. Pietro Imbesi
Dott. Mario Caruso
D.ssa Grazia Barberio
Rag. Vita Cassone
Ing. Fulvio A. Cappadonna

Consulenti

Dott. Stefano Longo
già Primo Dirigente INAIL
Prof.ssa Eleonora Cardillo
*Docente Aggregato
di Ragioneria Generale
nell'Università di Catania*

Amministrazione

Rezana Lika
Grazia Maria Barbagallo
Massimo Di Giovanni

Aspetti civilistici, contrattuali e fiscali dei

“SERVICE AGREEMENTS”

Avv. Prof. Antonino Longo

Avv. Francesca Manuela Comis

La stipula di un contratto di servizi infragruppo all'interno dei gruppi societari è sempre più diffusa.

L'adozione di tale modello organizzativo, in cui più società svolgono la propria attività d'impresa fra loro coordinate da una o più capogruppo, trova la sua giustificazione gestionale e strategica nell'opportunità di ottenere rilevanti economie di scala connesse alla presenza di funzioni similari in tutte le imprese del gruppo.

A fronte degli indiscutibili vantaggi operativi, si riscontrano tuttavia numerosi problemi, civilistici e fiscali, nella strutturazione e nella formalizzazione di tali rapporti, considerato che alla continua diffusione dei gruppi societari non si è affiancata, nell'ordinamento giuridico italiano, una produzione legislativa che ne riconosca la piena rilevanza economico-sociale. In particolare, un aspetto che suscita notevole interesse, per le conseguenze di carattere pratico che lo caratterizzano, riguarda la corretta individuazione e qualificazione degli accordi stipulati nell'ambito di gruppi multinazionali d'impresa per lo scambio di specifici servizi tra le varie consociate o tra la capogruppo e le singole affiliate, finalizzati alla suddivisione di costi per la realizzazione di un bene materiale o immateriale la cui utilità si riverbera sulle partecipanti, ossia i cosiddetti *service agreement*.

Tali accordi rappresentano, infatti, la modalità operativa attraverso cui si estrinsecano i vantaggi, in termini di maggiore potenziale di economicità di gestione, di capacità concorrenziale e di ottenimento di economie di scala, che caratterizzano un "gruppo" rispetto a una organizzazione "uni-societaria".

Nello specifico tali accordi possono prevedere: attività di assistenza e supporto tecnico; attività di assistenza amministrativa in ambito legale, contabile e fiscale; attività di marketing, finalizzate alla creazione di un'immagine di gruppo; la fornitura di servizi di ricerca e sviluppo; servizi di gestione delle risorse umane.

Le forme contrattuali comunemente utilizzate per la disciplina dei rapporti di *service* infragruppo si differenziano in relazione alle modalità di determinazione del compenso da corrisponderci alla società del gruppo fornitore dei servizi.

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 virtù del quale il compenso risulta determinato sulla suddivisione del costo sostenuto dall'impresa fornitrice fra tutte le società del gruppo.

Al fine di verificare la conformità di tale scelta al contesto normativo nel quale collocare la disciplina fiscale ¹(ovvero l'individuazione del "*corrispettivo congruo*") occorre attenzionare l'istituto del *transfer price* di cui al combinato disposto degli articoli 110 e 9 TUIR, che "induce" a parametrare il corrispettivo² contrattualmente pattuito con il valore normale della prestazione.

In estrema sintesi, gli oneri corrisposti a fronte di servizi convenuti fra società 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.

¹ 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 a 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 la fruizione dei servizi erogati infragruppo, affinché siano 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 e 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.

² La documentazione e le informazioni da fornire all'Amministrazione finanziaria dovranno, comunque, riguardare:

- il criterio di determinazione del compenso pattuito per i servizi contenuti nel "contratto *service*";
- il vantaggio ottenuto dalla società beneficiaria del servizio;
- la congruità del corrispettivo;
- l'effettività dei servizi.

Quanto agli elementi richiesti per la **validità** civilistica del contratto,³ questi ultimi sono essenziali anche per la deducibilità dei costi dei relativi servizi infragruppo. Ne deriva come un contratto civilisticamente nullo non possa generare costi fiscalmente deducibili per mancanza del requisito della “*certezza*” di cui all’art. 109, c. 1, T.U.I.R.

Inoltre, con riferimento alle società soggiacenti a “direzione e coordinamento”, l’art. 2497 c.c. prevede una responsabilità diretta degli amministratori tenuti alla verifica della conformità delle direttive ricevute (condizioni contrattuali infragruppo) ai principi di “corretta” gestione societaria e imprenditoriale.

Come conseguenza di quanto sopra esposto, gli amministratori devono esercitare, pienamente, i diritti contrattuali contenuti nel “*service agreement*” a beneficio della società che rappresentano.

I costi derivanti dal mancato esercizio di un diritto non risultano, peraltro, deducibili (per mancanza di “inerenza”) a meno che si provi che da tale comportamento derivi un beneficio per la società. Ne consegue che, ove ciò rappresentasse un indiscusso vantaggio per la società che rappresentano, gli amministratori devono avvalersi anche delle eventuali possibilità di:

- recedere dall’accordo per inadempimento della controparte (*ex art. 1453 e ss, c.c.*);
- risolvere il contratto per eccessiva onerosità (*ex art. 1467 e ss, c.c.*);
- richiedere l’annullamento del contratto per errore “essenziale e riconoscibile” dalla controparte (*ex art. 1428 c.c.*);

Il mancato rispetto dell’obbligo di cui sopra potrebbe comportare l’indeducibilità dei costi in capo alla società e conseguenze patrimoniali personali in capo agli amministratori.⁴

³ I “*service agreements*” devono rispettare le norme generali sulla validità dei contratti con riferimento a:

- l’oggetto della prestazione (*ex art. 1346 e ss. c.c.*);
- la causa (*ex art. 1343 e ss. c.c.*);
- il contenuto dell’accordo e le modalità di esecuzione.

⁴ In assenza di dolo, difficilmente le problematiche inerenti ai servizi infragruppo possono comportare rischi di rilevanza penale.

Ultima considerazione da svolgere, seppur di natura generale, riguarda un ulteriore profilo di validità del contratto: il contratto firmato dallo stesso soggetto giuridico che ricopre, contemporaneamente, la carica di amministratore sia della casa madre, sia della filiale, è suscettibile di annullamento.

Catania, 6 febbraio 2012