



## “*Small and Medium Enterprises*” e “*Cost Contribution Arrangements*”: la posizione della Commissione europea

di Piergiorgio Valente

Il *Joint Transfer Pricing Forum*, istituito nel 2002 al fine di analizzare le problematiche di carattere fiscale connesse alla doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento, ha presentato due reports in tema di “*Small and medium enterprises*” e “*Cost Contribution Arrangements*”, pubblicati con la Comunicazione [COM(2012)516] del 19 settembre 2012 della Commissione europea.

L’obiettivo è fornire linee guida in materia e descrivere le tendenze in uso nei gruppi multinazionali, al fine di semplificare e ridurre l’incertezza delle *transfer pricing rules*.

### 1. Premessa

L’incremento delle transazioni transfrontaliere *intercompany* ha causato l’inevitabile aumento dei *practical problems* derivanti dalla corretta applicazione dell’*arm’s length principle*, sia per le Amministrazioni finanziarie sia per i contribuenti.

L’interpretazione e l’applicazione dell’*arm’s length principle* da parte di un’Amministrazione finanziaria di uno Stato membro può differire significativamente da quella prevista in un altro Stato membro e/o dai contribuenti.

Ciò comporta un’elevata incertezza nell’applicazione

delle *transfer pricing rules*<sup>1</sup>, alla quale si aggiungono i notevoli costi di *compliance* e il potenziale rischio di doppia imposizione e/o non tassazione.

### 2. I lavori del *Joint Transfer Pricing Forum*

Nell’ottobre 2002, il Consiglio dell’UE, su proposta della Commissione europea, ha istituito il “*Forum congiunto dell’UE sui prezzi di trasferimento*” (*EU Joint Transfer Pricing Forum*, di seguito “*JTPF*”), con il compito di analizzare le problematiche di carattere fiscale connesse alla doppia imposizione da aggiustamento dei prezzi di trasferimento. Il mandato del *JTPF* è stato successivamente esteso, con decisione del Consiglio dell’UE, di biennio in biennio.

Nel 2011, il mandato del *JTPF* è stato rinnovato ed esteso fino al 31 marzo 2015. Nel mese di giugno 2011, il *JTPF* ha pubblicato il documento “*JTPF work programme 2011-2015*”<sup>2</sup>, il quale identifica le seguenti aree di lavoro:

<sup>1</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012.

<sup>2</sup> Cfr. “*EU Joint Transfer Pricing Forum: JTPF work programme 2011-2015*” al seguente link: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/document/s/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf\\_work\\_programme\\_2011-2015.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/s/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf_work_programme_2011-2015.pdf).

- **Cost Contribution Agreements:** il JTPF si pone l'obiettivo di individuare un approccio comune al tema dei *Cost Contribution Agreements* (di seguito anche "*Cost Contribution Arrangements*" o "CCAs") all'interno dell'Unione europea. Al fine di non interferire e duplicare il lavoro svolto dall'OCSE in tema di intangibles, il lavoro del JTPF si focalizza, in questa prima fase, sui "*services not creating intangibles*";
- **risk assessment:** trattasi di fattore fondamentale ai fini di una efficace *transfer pricing policy*, in quanto può consentire alle Amministrazioni fiscali e ai contribuenti di massimizzare l'uso delle limitate risorse a disposizione;
- **compensating/year end adjustments:** frequentemente, le imprese multinazionali ricorrono a tali "aggiustamenti" al fine di riallineare "*the initial price with the arm's length range*"; l'obiettivo del JTPF è di individuare le tendenze in uso nelle imprese multinazionali;
- **secondary adjustment:** vi è la possibilità che un aggiustamento dei prezzi di trasferimento sia seguito da un *secondary adjustment*, definito dall'OCSE come "*an adjustment that arises from imposing tax on a secondary transaction in transfer pricing cases, and a secondary transaction as a constructive transaction that some States assert under their domestic transfer pricing legislation after having proposed a primary adjustment in order to make the actual allocation of profits consistent with the primary adjustment. Secondary transactions may take the form of constructive dividends (...)*". Anche in tal caso, l'obiettivo del JTPF è di individuare le tendenze in uso nelle imprese multinazionali;
- **monitoraggio dei precedenti interventi:** in particolare, tale monitoraggio avrà ad oggetto il Codice di Condotta comunitario sull'effettiva implementazione della Convenzione Arbitrale n. 90/436/CEE, il Codice di Condotta comunitario sui requisiti documentali nel *transfer pricing* "*and the Guidelines on APAs in the EU*".

Nel periodo luglio 2010-giugno 2012, il JTPF ha tenuto sei *meetings*, che hanno portato alla redazione di due dettagliati *reports* relativi a:

- "*Small and medium enterprises*" (di seguito anche, "*SMEs*") nell'Unione europea;
- "*intragroup arrangements*" come ad esempio, i cd. *Cost Contribution Arrangements*.

Con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, si evidenzia come esse incontrino delle difficoltà nell'affrontare gli onerosi adempimenti richiesti dal *transfer pricing*, a causa della scarsa esperienza, conoscenza e limitata disponibilità di risorse.

Dinanzi alle stesse problematiche si trovano le Amministrazioni finanziarie.

### 3. La Comunicazione del 19 settembre 2012: il report sulle "*Small and medium enterprises*"

Nella Comunicazione del 19 settembre 2012 [COM(2012)516] (di seguito, "la Comunicazione"), il JTPF, riconoscendo il ruolo centrale delle SMEs nell'economia europea<sup>3</sup>, ha esaminato le problematiche esistenti al fine di "*improve, – from a transfer pricing perspective – the environment in which SMEs operate*".

Il *report* del JTPF, pubblicato con la Comunicazione, contiene le *best practices* e le linee guida da seguire "*with respect to pre-audit, audit and dispute resolution*".

In primo luogo, la Comunicazione, ai fini della definizione di "*Small and medium enterprise*" fa riferimento alla "*Recommendation 2003/361/EC*"<sup>4</sup>, secondo la quale la piccola e media impresa presenta un numero di dipendenti inferiore a 250 unità ed un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Nella Comunicazione in commento, il JTPF evidenzia che "*there are around 23 million SMEs in the EU representing 99,8% of all European enterprises. About 5% of those SMEs have associated companies where transfer pricing may be in point. These figures indicate that transfer pricing is not an issue for a huge proportion of SMEs but the absolute number of undertakings thus concerned may be quite high*".

<sup>4</sup> Per ulteriori approfondimenti, cfr. "*Recommendation 2003/361/EC*", al seguente link <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:en:PDF>.

<sup>5</sup> "1. *The category of micro, small and medium-sized enterprises (SMEs) is made up of enterprises which employ fewer than 250 persons and which have an annual turnover not exceeding EUR 50 million, and/or an annual balance sheet total not exceeding EUR 43 million.*

2. *Within the SME category, a small enterprise is defined as an enterprise which employs fewer than 50 persons and whose annual turnover and/or annual balance sheet total does not exceed EUR 10 million.*

3. *Within the SME category, a microenterprise is defined as an enterprise which employs fewer than 10 persons and whose annual turnover and/or annual balance sheet total does not exceed EUR 2 million*".

Secondo il JTPF è fondamentale utilizzare la suddetta definizione come *starting point* dell'analisi sulle SMEs, anche al fine di evitare asimmetrie di trattamento derivanti, appunto, da differenti approcci definitivi.

Al fine della *compliance* con le *transfer pricing rules*, le *Guidelines* OCSE richiedono l'aderenza al principio dell'*arm's length*. Il rispetto di tale principio comporta maggiori difficoltà per le SMEs, come riconosciuto anche dalle medesime *Guidelines* OCSE<sup>6</sup>.

Il JTPF ritiene opportuno richiedere a tale tipologia di imprese *requirements* proporzionati alla loro abilità di essere *compliant*, al fine di evitare costosi e inutili oneri amministrativi. In particolare, in una **fase pre-audit**, sarebbe necessario:

- incentivare ed agevolare la **voluntary compliance** da parte delle SMEs, rafforzando la "*good communication, the provision and understanding of relevant information, supplemented by easily accessible specialist advice*";
- costruire una solida *relationship* tra le Amministrazioni finanziarie e le singole SMEs (o loro gruppi rappresentativi), al fine di promuovere una più ampia ed approfondita comprensione delle prospettive di entrambi i soggetti;
- garantire alle SMEs certezza in ordine alla **compliance** con le **transfer pricing rules** prima che le transazioni infragruppo abbiano luogo. A tal fine, il meccanismo generalmente usato è l'**Advance Pricing Agreement** (APA) il quale consente di fissare il transfer price di una futura transazione. Tuttavia, con riferimento alle SMEs, tale strumento presenta dei limiti applicativi<sup>7</sup>. Le Amministrazioni finan-

<sup>6</sup> Ad esempio, il paragrafo 3.80 delle *Guidelines* OCSE dispone:

"One question that arises when putting the need for the comparability analyses into perspective is the extent of the burden and costs that should be borne by a taxpayer to identify possible comparables and obtain detailed information thereon. It is recognised that the cost of information can be a real concern, especially for small to medium sized operations (...)"

Il paragrafo 3.83 delle *Guidelines* OCSE dispone:

"Small to medium sized enterprises are entering into the area of transfer pricing and the number of cross-border transactions is ever increasing. Although the arm's length principle applies equally to small and medium sized enterprises and transactions, pragmatic solutions may be appropriate in order to make it possible to find a reasonable response to each transfer pricing case".

<sup>7</sup> Nella Comunicazione in commento si afferma che "(...) *APA rules may contain complexity thresholds or fees that make the process inaccessible or at least less accessible to SMEs*". La Comunicazione fa riferimento a quanto affer-

ziarie dovrebbero, pertanto, tener conto delle particolari caratteristiche e problematiche delle SMEs e facilitare il loro accesso agli "APA programmes";

- introdurre misure di semplificazione volte a ridurre gli oneri amministrativi a carico delle SMEs. Nella Comunicazione si fa riferimento anche all'utilizzo dei *safe harbours* come strumento di semplificazione e riduzione degli oneri di *compliance*.

I **safe harbours**<sup>8</sup> consistono in particolari regimi normativi semplificati, adottati in ambito OCSE, che impongono alle Amministrazioni finanziarie di fissare preventivamente regole certe e parametri minimi, ai quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dall'attività di accertamento in materia di *transfer pricing*.

Tali regimi sono rivolti a determinate categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione dei prezzi relativi agli scambi infragruppo ovvero la documentazione necessaria a supporto dell'applicazione di un determinato prezzo di trasferimento.

Analizzando il tema del *transfer pricing* nelle SMEs, la Comunicazione precisa che, in fase di *audit*, gli Stati membri dovrebbero considerare l'introduzione di misure di semplificazione, al fine di eliminare l'asimmetria di trattamento e garantire maggiore certezza e "risparmio" di risorse al contribuente.

Inoltre, il JTPF si sofferma sulla tematica della documentazione di *transfer pricing*<sup>9</sup>, sottoli-

mato nelle *Guidelines* OCSE ai paragrafi 4.158 e 4.163: "(...) *the nature of APA proceedings may de facto limit their accessibility to large taxpayers. The restriction of APAs to large taxpayers may raise questions of equality and uniformity, since taxpayers in identical situation should not be treated differently. A flexible allocation of examination resources may alleviate these concerns. Tax administration also may need to consider the possibility of adopting a streamlined access for small taxpayers. Tax Administrations should take care to adapt their levels of inquiry, in evaluating APAs, to the size of the international transaction involved*".

Per ulteriori approfondimenti in materia di APAs, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pag. 1539 e seguenti.

<sup>8</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di *safe harbours*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pag. 1544 e seguenti; P. Valente, *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012 sui c.d. "safe harbours"*, in "il fisco" n. 34/2012, fascicolo n. 1, pag. 5486.

<sup>9</sup> Si rammenta che l'art. 26 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto la possibilità, per il contribuente *compliant* in ma-

neando che “*it would be inconsistent for a tax administration to have a streamline approach to documentation requirements pre-audit but then impose penalties for the absence of additional documentation required only as a result of an audit, if the taxpayer acted in good faith (...) and is not able to supply the required documentation*”.

Gli aggiustamenti di *transfer pricing* effettuati dalle Amministrazioni finanziarie potrebbero comportare problemi di **doppia imposizione**<sup>10</sup>, la cui risoluzione potrebbe essere particolarmente onerosa per le SMEs.

In una fase c.d. di “*dispute resolution*”, a parere del JTPF, le Amministrazioni finanziarie dovrebbero tentare di risolvere le questioni relative alla doppia imposizione **in via unilaterale**, ai sensi dell’art. 6, comma 2 della Convenzione Arbitrale n. 436/90/CEE<sup>11</sup> (di seguito, “Conven-

teria di documentazione sul *transfer pricing*, di beneficiare dell’esclusione dall’applicazione delle sanzioni previste dall’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’art. 110, comma 7, del Tuir.

La circolare n. 58/E del 2010, in banca dati “*fisconline*”, rammenta che, per le piccole e medie imprese, è prevista la facoltà di non aggiornare, in esito alle risultanze dell’analisi di comparabilità, i dati derivanti dalla procedura di selezione dei comparabili indicati al sottoparagrafo 5.1.3 (“Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni”) della Documentazione Nazionale in merito ai due periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la predetta documentazione.

Per ulteriori approfondimenti in materia di documentazione di *transfer pricing*, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 561 e seguenti; P. Valente-R. Betti, *Idoneità teorica e sostanziale ai fini della applicazione delle sanzioni nel transfer pricing*, in “*il fisco*” n. 3/2012, fascicolo n. 1, pag. 381; P. Valente, *Strategie di comunicazione sul possesso della documentazione nel transfer pricing*, in “*Corriere tributario*” n. 25/2011; P. Valente-S. Mattia, *Documentazione transfer pricing per holding e subholding: come valutare il perimetro soggettivo*, in “*Fiscalità e Commercio internazionale*” n. 3/2011; P. Valente, *Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri*, in “*Fiscalità e Commercio internazionale*” n. 1/2011; P. Valente, *Transfer pricing: primi chiarimenti in materia di oneri di documentazione in Italia*, in “*il fisco*” n. 2/2011, fascicolo n. 1, pag. 219.

<sup>10</sup> Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. Valente, *Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea*, in “*il fisco*” n. 29/2012, fascicolo n. 1, pag. 4633.

<sup>11</sup> Il comma 2 dell’art. 6 della Convenzione Arbitrale n. 436/90/CEE afferma che:  
“L’autorità competente, se il reclamo le appare fondato e se essa non è in grado di giungere ad una soddisfacente

zione Arbitrale”) o ai sensi delle disposizioni previste dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni<sup>12</sup>.

Inoltre, sarebbe opportuno fare ricorso a “*fast track dispute resolution processes*” al fine di risolvere casi di doppia imposizione derivanti da aggiustamenti effettuati su “*non complex low value transactions*”.

A tal fine, la Comunicazione fa espresso riferimento alla cd. **Mutual Agreement Procedure** (MAP)<sup>13</sup>.

#### 4. La Comunicazione del 19 settembre 2012: il report sui **Cost Contribution Arrangements**

Il *Cost Contribution Arrangement* (CCA) è un contratto attraverso il quale le società contraenti, che fanno parte dello stesso gruppo multinazionale, condividono **costi e rischi di sviluppo o di produzione di beni, servizi o diritti**, determinando la natura e la misura dei rispettivi interessi economici in tali beni, servizi e diritti.

L’accordo concluso, nel rispetto del prezzo di libera concorrenza, richiede che ogni partecipante consegua un beneficio economico, proporzionato alla quota di partecipazione.

Il paragrafo 8.3 delle *Guidelines* OCSE definisce il CCA come:

soluzione, fa del suo meglio per regolare il caso per via amichevole con l’autorità competente di qualsiasi altro Stato interessato, al fine di evitare la doppia imposizione in base ai principi di cui all’articolo 4 (...)”.

Per ulteriori approfondimenti in materia di Convenzione Arbitrale, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pagg. 1191 e seguenti; P. Valente, *Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties*, in “*Intertax*”, vol. 40, *Issue* n. 3, 2012; P. Valente, *Procedure arbitrali contro la doppia imposizione anche in caso di sanzioni gravi?*, in “*Fiscalità & Commercio Internazionale*” n. 9/2011.

<sup>12</sup> Per ulteriori approfondimenti in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012.

<sup>13</sup> Per ulteriori approfondimenti in tema di procedure amichevoli, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pag. 1224 e seguenti; P. Valente, “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit., pag. 855 e seguenti; P. Valente, *La procedura amichevole ex art. 25 del Modello OCSE: le statistiche per Paese*, “*il fisco*” n. 40/2012, fascicolo n. 1, pag. 6454; P. Valente, *I chiarimenti delle Entrate in tema di procedure amichevoli*, in “*Il Quotidiano Ipsoa*” del 7 giugno 2012.

*“a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services or rights, and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services or rights. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or permanent establishment of all the participants. In a CCA each participant’s proportionate share of the overall contributions to the arrangement will be consistent with the participant’s proportionate share of the overall expected benefits to be received under the arrangement, bearing in mind that transfer pricing is not an exact science”.*

Il lavoro del JTPF si è focalizzato sui “*CCAs on services not creating intangibles*”, fornendo specifiche considerazioni su come tali **servizi infragruppo** vengono “incorporati” in un CCA.

Nell’ambito dei rapporti tra imprese del medesimo gruppo si riscontra di frequente lo **scambio di servizi tra consociate** e, in particolare, tra queste ultime e la casa madre. La società capogruppo, infatti, tende di norma ad accentrare su di sé diverse attività e a renderle disponibili su richiesta delle consociate, al fine di controllare l’efficienza gestionale dell’intero gruppo<sup>14</sup>.

In linea generale, un CCA è coerente con il principio dell’*arm’s length* se i “**contributions**” in esso previsti corrispondono a quelli che imprese indipendenti avrebbero concordato in circostanze similari, tenendo in considerazione i *benefits* derivanti dall’accordo *intercompany*.

Un “*CCA on services not creating intangibles*” può essere considerato in linea con il principio dell’*arm’s length* se presenta le seguenti caratteristiche:

- l’accordo deve avere una **logicità** dal punto di vista del *business*;
- la **sostanza economica dell’accordo** deve essere coerente con i termini e le previsioni in esso stabilite;
- i termini dell’accordo dovrebbero essere generalmente pattuiti prima dell’inizio dell’attività oggetto del contratto;
- i termini dell’accordo devono essere pattuiti “**at arm’s length**”, tenendo in considerazione le circostanze e le informazioni disponibili, o ragionevolmente prevedibili al momento dell’entrata in vigore dell’accordo;
- ogni partecipante al CCA dovrebbe avere “*a reasonable expectation of benefits*”;

<sup>14</sup> Il paragrafo 7.2 delle Guidelines OCSE sottolinea che “*Nearly every MNE group must arrange for a wide scope of services to be available to its members, in particular administrative, technical, financial and commercial services. Such services may include management, coordination and control functions for the whole group. The cost of providing such services may be borne initially by the parent, by a specially designated group member (a group service centre), or by another group member (...)*”.

- la ripartizione dei costi tra i partecipanti al CCA dovrebbe essere coerente con quella dei benefici attesi; la valutazione sulla proporzionalità tra costi e benefici attesi può essere effettuata:

- stimando il reddito addizionale che deriverebbe a ciascun partecipante;
- stimando la riduzione di costi di cui beneficerebbe ciascun partecipante;
- utilizzando appropriate chiavi di riparto – *allocation keys* (vendite, margini lordi od operativi, numero di dipendenti, capitale investito);

- i benefici attesi possono essere valutati in termini di efficienza ed efficacia sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo;
- i *contributions* di ogni partecipante al CCA possono essere “*in cash or in kind*” e, pertanto, non è richiesta una “*active participation*”;
- quando un servizio oggetto di un CCA è fornito e/o ricevuto da un soggetto non partecipante all’accordo, esso deve essere valutato “*at arm’s length*”;
- nel caso in cui i partecipanti recedano o subentrino in un CCA, “*shares should be adjusted/re-balanced in accordance with the arm’s length principle*”. Potrebbe accadere che le pattuizioni del CCA non rispecchino quello che accade in realtà, in quanto la contribuzione di un partecipante può risultare eccessiva oppure i *benefits* derivanti sono inadeguati. In tal caso, si rende opportuno analizzare le ragioni che hanno portato alle suddette differenze e valutare se vi sia la necessità di procedere ad un eventuale *adjustment*.

Come affermato anche nelle *Guidelines* OCSE, “*(...) the nature of the adjustment will depend upon the facts and circumstances, but most often will be an adjustment of the net contribution through making or imputing a balancing payment (...)*”<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Il report del JTPF precisa che “*Balancing payments will be treated as an additional cost for the payer and as a reimbursement of costs for the recipients*”.

In altri casi, dove i termini dell'accordo differiscono dalla realtà dei fatti, le Amministrazioni finanziarie "may also disregard part or all of the provision of the CCA".

Il report del JTPF indica gli elementi che un CCA dovrebbe contenere:

- **informazioni generali sul CCA:** sarebbe opportuno illustrare il *business* del gruppo multinazionale al fine di comprendere le motivazioni sottostanti un accordo *intercompany*. Pertanto, è necessario illustrare la *transfer pricing policy* del gruppo, il tipo di servizi oggetto del CCA, la lista dei partecipanti, i relativi interessi economici, i costi e i rischi condivisi e l'allocazione delle responsabilità tra le diverse entità coinvolte, il *budget* del CCA e la sua durata;
- **benefits attesi dal CCA:** dovrebbero essere indicati i *benefits* attesi da ogni partecipante al CCA, le modalità di valutazione degli stessi e il loro impatto sui metodi di allocazione;
- **contributions al CCA:** dovrebbero essere illustrate le modalità di determinazione delle contribuzioni iniziali, la forma (ad esempio, in denaro o in natura) e il loro valore. Inoltre, dovrebbero essere fornite informazioni relative all'eventuale esistenza di "government subsidies or tax incentives" connessi a tali *contributions* e il loro impatto;
- **monitoraggio ed eventuale "adjusting" del CCA:** è necessario fornire un'adeguata descrizione di come il gruppo effettui il monitoraggio del CCA, al fine di verificare la coerente applicazione delle *allocation keys* per particolari servizi e la non duplicazione di costi. Inoltre, è opportuno fornire indicazioni in merito ai cd. "balance payments", precisando in quali situazioni sono previsti e come vengono calcolati;
- **relationship con altre imprese:** è necessario indicare le entità del gruppo, o altre imprese indipendenti, che ottengono benefici dai servizi inclusi nel CCA, descrivendo eventuali *fees* e *allocation keys*, e le procedure e le conseguenze derivanti dal subentro e dal recesso dal CCA.

Con riferimento alla documentazione a supporto dei *Cost Contribution Agreements*, il "Code of Conduct on EU Transfer Pricing Documentation" prevede che "MNEs should include in the masterfile a list of CCAs as far as group members in the EU are affected".

Per tutta la durata del CCA può essere infine utile conservare la **documentazione** attestante:

- **eventuali modifiche** del CCA (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 CCA;
- 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.

### 5. I Cost Contributions Arrangements per la ripartizione dei costi connessi allo sviluppo di *intangibles*

Come precisato, il lavoro del JTPF si è concentrato sui "CCAs on services not creating intangibles", al fine di non interferire e duplicare il lavoro svolto dall'OCSE in tema di *intangibles*.

L'attuale capitolo VI delle *Guidelines* OCSE, relativo alla disciplina dei **beni immateriali**, non fornisce alcuna indicazione specifica in merito agli accordi che vengono stipulati tra società appartenenti al medesimo gruppo al fine di creare e/o sviluppare beni immateriali; vengono presi in considerazione solo i contratti conclusi per il trasferimento degli intangibili, riconoscendo che il bene immateriale può essere inserito in un contratto globale comprendente i diritti sui brevetti, marchi, segreti commerciali e *know-how*.

Il paragrafo 8.6 delle *Guidelines* OCSE, relativo ai *Cost Contribution Agreements*, prevede che, qualora dall'attività svolta derivi la creazione di beni immateriali, ai partecipanti del CCA dovrebbe spettare la titolarità giuridica ed economica degli stessi; può, tuttavia, essere previsto che la titolarità giuridica sia attribuita ad un partecipante soltanto, mentre il diritto di sfruttamento economico è garantito a tutti; nel caso in cui le contribuzioni previste siano ritenute proporzionali ai benefici attesi, i partecipanti non corrisponderanno alcun compenso (i.e., **royalties**) per l'utilizzo del risultato dell'attività svolta nell'ambito del CCA, né le contribuzioni di ciascun partecipante potranno essere qualificate come *royalties*<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> In particolare, il paragrafo 8.6 delle *Guidelines* OCSE prevede che:

"(...) the most frequently encountered type of CCA is an arrangement for the joint development of intangible pro-

Si rammenta che l'OCSE ha avviato nel 2010 un progetto di **revisione della disciplina dei beni immateriali**, in previsione dell'aggiornamento del capitolo VI "*Special Considerations for Intangible Property*" delle *Guidelines* OCSE. Nell'ambito di tale progetto, il 6 giugno 2012, il "*Working Party No. 6 on the Taxation of Multinational Enterprises*" (WP6 TPI) ha pubblicato il documento "*Discussion Draft: Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions*" (di seguito, "*Discussion*

*property, where each participant receives a share of rights in the developed property. In such a CCA, each participant is accorded separate rights to exploit the intangible property, for example in specific geographic areas or applications. Stated more generally, a participant uses the intangible property for its own purposes rather than in a joint activity with other participants. The separate rights obtained may constitute actual legal ownership; alternatively, it may be that only one of the participants is the legal owner of the property developed by the CCA and the contributions are in the appropriate proportions, there is no need for a royalty payment or other consideration for use of the developed property consistent with the interest that the participant has acquired*".

*Draft*") contenente<sup>17</sup>:

- una proposta di revisione del capitolo VI delle *Guidelines* OCSE;
- una proposta di revisione dell'allegato al capitolo VI delle *Guidelines* OCSE, il quale prevede esempi applicativi delle disposizioni del medesimo capitolo VI.

Il *Discussion Draft* si sostanzia principalmente in quattro punti-chiave:

- definizione di bene immateriale;
- identificazione delle parti aventi il diritto a un "ritorno economico" relativo ai beni immateriali;
- identificazione delle transazioni aventi ad oggetto l'uso o il trasferimento di beni intangibili;
- determinazione delle condizioni di libera concorrenza nelle transazioni aventi ad oggetto beni immateriali.

<sup>17</sup> Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina del *transfer pricing* dei beni immateriali, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., pag. 2193 e seguenti; P. Valente, *Transfer pricing e beni immateriali: il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012*, in "il fisco" n. 33/2012, fascicolo n. 1, pag. 5321.