



SEMINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

I FLUSSI TRANSAZIONALI INBOUND E OUTBOUND

EIRKA CESARI

3 OTTOBRE 2023



I CANONI



ROYALTIES – Regola generale

Le royalties erogate a soggetti non residenti sono, generalmente, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta del 30% (art. 25 co. 4 del DPR 600/73). La ritenuta può essere ridotta beneficiando delle norme pattizie contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni o esclusa in ambito intracomunitario tra le società che appartengono al medesimo gruppo.

Definizione

Art. 26-*quater* DPR 600/73 comma 3

- ✓ Diritti di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il **software**;
- ✓ Brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico (know-how);
- ✓ **Utilizzo di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.**

Art. 12, par. 2, Modello OCSE

- ✓ Diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche;
- ✓ Brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.



Flussi inbound – REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO DA SOGGETTI RESIDENTI

Le royalties percepite all'estero dai soggetti fiscalmente residenti in Italia concorrono alla **formazione del reddito** del percipiente, rilevando per i soggetti residenti i redditi ovunque prodotti.

La riduzione della doppia imposizione avviene tramite il meccanismo del **credito d'imposta** ex art. 165 TUIR.

I costi sostenuti per l'acquisizione dei beni immateriali da cui derivano i canoni sono deducibili analiticamente come spese di studi e ricerca (art. 108 Tuir) e ammortamenti (artt. 102 e 103 Tuir).

Regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali cd. **Patent box**.

Flussi inbound – REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO DA SOGGETTI RESIDENTI

Per i **soggetti IRPEF** il riferimento sono l'art. 67 co. 1 lett g) TUIR a mente del quale costituiscono **redditi diversi** quelli derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.

Art. 53 co. 2 TUIR secondo il quale sono **redditi di lavoro autonomo** quelli derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.

Flussi inbound – REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO DA SOGGETTI RESIDENTI

Se le royalties rientrano tra i redditi di lavoro autonomo, l'art. 54 co. 8 TUIR prevede che esser concorrano alla formazione del reddito complessivo dell'autore o dell'inventore nella **misura forfetaria del 75%** (misura ridotta al 60% se il percipiente ha età inferiore ai 35 anni).

Analogamente, secondo l'art. 71 co. 1 del TUIR, i redditi derivanti dalla sfruttamento dei beni immateriali da parte dei soggetti diversi dall'autore o inventore sono determinati applicando all'ammontare percepito nel corso del periodo d'imposta una percentuale di **riduzione forfetaria del 25%**, se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso.

Flussi outbound – REDDITI PRODOTTI IN ITALIA DA SOGGETTI NON RESIDENTI

Il criterio di territorialità previsto dall'**art. 23 co. 2 lett. c) TUIR** prevede che si considerano **prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti**, i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Art. 23 co. 1 lett. f) TUIR considera prodotti in Italia i redditi diversi derivanti da beni che si trovano del territorio dello Stato.

Flussi outbound – REDDITI PRODOTTI IN ITALIA DA SOGGETTI NON RESIDENTI

L'art. 25 co. 4 del DPR 600/73 prevede che alle le royalties indicate nell'art. 23 co. 2 lett. c) TUIR corrisposte a non residenti si applica una **ritenuta a titolo d'imposta del 30%**.

Si applica una ritenuta a titolo d'imposta del 30% anche ai compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato.

La ritenuta si applica anche se il soggetto non residenti percepisce il provento in regime di impresa - **principio del trattamento isolato dei singoli redditi**.

Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

A seguito del recepimento della Direttiva interessi-royalties con l'inserimento dell'art. **26-quater DPR 600/73** sono state esentate da ritenuta «in uscita» i canoni pagati da una società residente in Italia a soggetti non residenti, o a una stabile organizzazione situata in altro Stato membri, appartenete allo stesso gruppo.

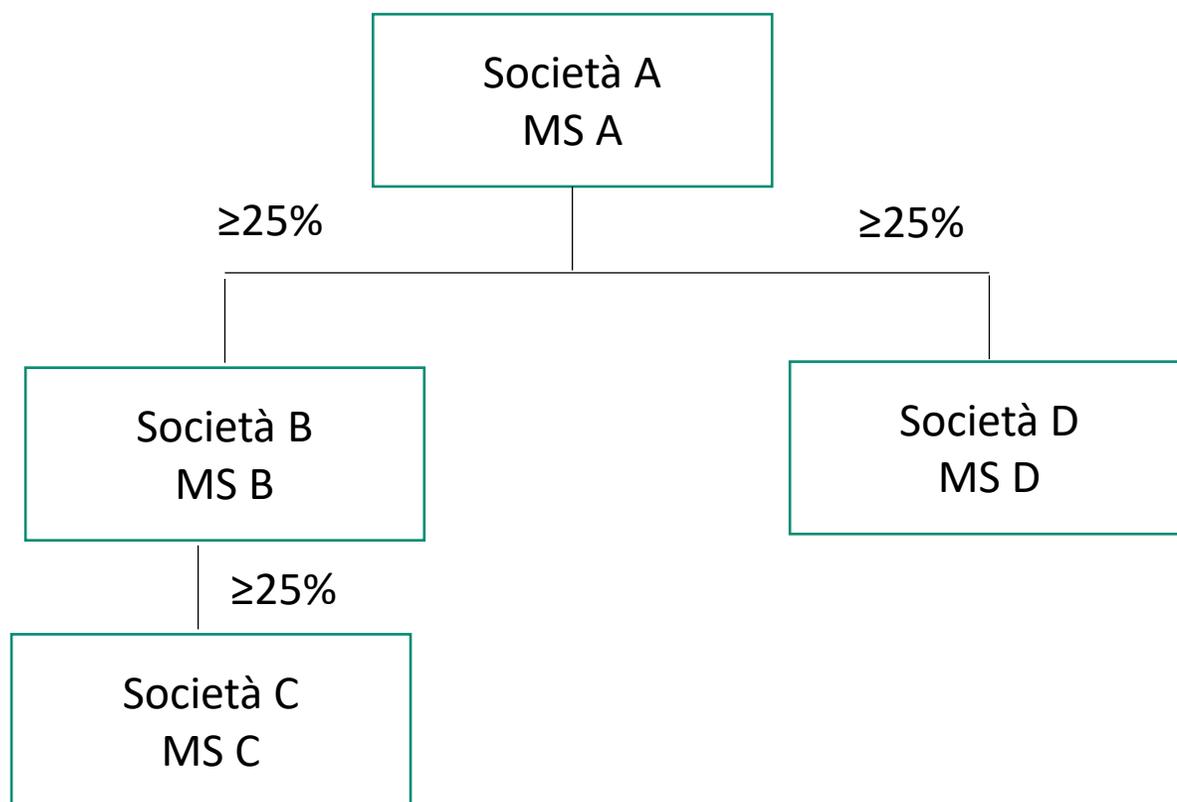
Requisiti soggettivi: natura giuridica del pagatore e al rapporto di partecipazione.

Forma giuridica prevista dall'**Allegato A** senza fruire di regimi di esonero dall'imposta sul reddito.

Rapporto partecipativo diretto del **25%** e se le partecipazioni sono detenute dal **almeno un anno**.

Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

Requisiti soggettivi: rapporto di partecipazione



La Direttiva si applica a pagamenti di royalties tra le Società A e B, B e C, A e D e B e D.

La Direttiva non si applica ai pagamenti di royalties tra le Società A e C e C e D.

Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

Ulteriori requisiti:

- società beneficiare sono **residenti in uno Stato membro** e sono assoggettate all'imposta sui redditi senza fruire di regimi di esonero;
- Le royalties sono assoggettate ad una delle imposte sui redditi elencate nell'**Allegato B**;
 - le società non residenti sono **beneficiare effettive** dei redditi.

Costituisce beneficiario effettivo il soggetto che riceve i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un terzo.

Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

L'art. 26-quater co. 5 del DPR 600/73 contiene una particolare disposizione anti-abuso per i pagamenti tra le società del gruppo tra le quali sussistono rapporti di controllo o che sono controllate dal medesimo controllante.

Le componenti reddituali infragruppo devono rispettare la normativa in materia di prezzi di trasferimento contenuta nell'art. **110 co. 7 TUIR** e qualora l'importo eccede il valore normale del canone, l'esenzione da ritenuta si applica limitatamente al valore normale, mentre l'eccedenza è assoggetta al prelievo.

Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

L'applicazione dell'esenzione, ovvero il rimborso delle ritenute, avviene per i soggetti non residenti attraverso la **presentazione del modello F** (approvato dal provv. ADE 10.07.2013), completo dall'attestazione di residenza rilasciata dallo stato estero, al sostituto d'imposta italiano al Centro Operativo di Pescara.

Nel modello occorre inserire:

- l'attestazione di **residenza fiscale** della società estera, rilasciata dalla competente Amministrazione;
- una dichiarazione attestante la quota di partecipazione, la forma societaria, l'assoggettamento a imposte e lo status di BO.



Esenzione per le royalties infragruppo – Direttiva 2003/49/CE

La documentazione ha **validità di un anno** a decorrere dalla data di rilascio (art. 26-quater co. 6 DPR 600/73).

Deve essere conservata fino al decorso dei termini di accertamento per i relativi periodo d'imposta in corso alla data di pagamento.

Per i residenti in Italia occorre verificare quale documentazione richiesto lo Stato estero; per l'attestazione della residenza fiscale in Italia il riferimento rimane il modello approvato con il provv. ADE 10.07.2013

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

L' **Articolo 12 Modello OCSE** è strutturato in maniera simile agli articoli 10 e 11, ma con una principale differenza:

diversamente da dividendi e interessi, l'articolo 12 non prevede una ritenuta alla fonte.

Le royalties sono tassate nel paese di residenza, sebbene molti stati prevedano una tassazione concorrente tra lo stato della fonte e lo stato di residenza.

«Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State»

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 1 riconosce il diritto di tassazione al beneficiario delle royalties nel paese di residenza.

Par. 2 fornisce la definizione di royalties:

*«the term «royalties» as used in this Article means payments of any kind received as a consideration **for the use of, or the right to use**, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience».*

Par. 3 disapplica l'art. 12 quando l'effettivo beneficiario dei canoni detiene una stabile organizzazione nel paese della fonte, applicandosi in questo caso l'art. 7.

Par. 4 applica il principio dell'arm's length all'ammontare delle royalties.

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 1 riconosce il diritto di tassazione al beneficiario delle royalties nel paese di residenza.

Fornisce l'ambito applicativo del «beneficiario effettivo» andando a disciplinare quelle situazioni in cui il percipiente delle royalties è un *agent, nominee o conduit* negando in questo caso il riconoscimento dell'esenzione o del credito non trattandosi del reale beneficiario del reddito.

Si tratta di casi in cui il diretto ricevente delle royalties, **in virtù di accordi contrattuali o legali, o sulla base di fatti e circostanze, riconosce il passaggio del suddetto reddito ad un altro soggetto (reale beneficiario del reddito).**

Il diretto percipiente delle royalties **non ha il diritto di utilizzare i benefici delle royalties.**

Si applica l'**art. 29** per disciplinare l'abuso del trattato, inclusi i casi di treaty-shopping, nei casi in cui il ricevente delle royalties è l'effettivo beneficiario delle royalties.

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 2 fornisce la definizione di royalties.

Deve esserci l'**utilizzo o il diritto all'utilizzo**.

Quando il pagamento si riferisce al **trasferimento** del diritto non si applica l'articolo 12 ma si ricade nella disciplina dell'art. 7 (*business profit*) o dell'art. 13 (*capital gains*).

La definizione di royalties nel Modello del 1977 conteneva anche **l'utilizzo di attrezzature industriale, commerciali e scientifiche**; il riferimento è stato eliminato nel 1992 trattandosi di reddito avente natura di leasing. Pertanto, si è preferito farlo rientrare nell'ambito degli artt. 5 e 7.

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 2 fornisce la definizione di royalties.

Par. 11.6 tratta i **contratti misti** prevedendo che sia separata la componente know-how da quella del servizio tecnico, applicando a ciascuna parte la relativa tassazione.

Però, se una compente è solo minoritaria, il trattamento fiscale da applicare all'interno contratto è quello riguardante la qualificazione principale.

I par. da 12 a 17 trattano il caso dei computer **software** per disciplinare quando si deve fare riferimento a pagamento royalties o trasferimento di proprietà. Siamo in presenza di royalties in caso di licenza per la riproduzione e distribuzione del software.

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 3 disapplica l'art. 12 quando l'effettivo beneficiario dei canoni detiene una stabile organizzazione nel paese della fonte, applicandosi in questo caso l'art. 7.

Riconosce la tassazione delle royalties nel paese della fonte quali profitti della **stabile organizzazione** del beneficiario dei redditi, **se la s.o. ha nei propri assets il diritto o la proprietà dei beni a cui fanno riferimento i pagamenti**; si applica l'art. 7.

Poiché tale paragrafo potrebbe generare trasferimenti di proprietà a s.o. col solo fine di sfruttare benefici fiscali che le giurisdizioni possono riconoscere, rimane ferma l'applicazione dell'art. 29 e il principio dell'art. 1 per l'utilizzo improprio della Convenzione.

L'allocazione del diritto o della proprietà alla s.o. deve rispettare i principi previsti da report ***Attribution of Profits to Permanent Establishments*** e, quindi, la s.o. deve avere l'effettiva proprietà economica dei beni.



Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 Modello OCSE

Par. 4 applica il principio dell'arm's length all'ammontare delle royalties.

In caso di soggetti appartenenti allo stesso gruppo, l'ammontare del canone deve essere determinato con riferimento al principio di AL; applicandosi all'eccedenza le regole dei due stati contraenti avendo riguardo agli altri articoli della Convenzione (ricorrendo alla procedura amichevole in caso di difficoltà nella risoluzione della controversia).

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Articolo 12 UN Model

Articolo 12 (1) UN Model “Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State”

UN Model abbandona il principio di tassazione esclusiva nello Stato di residenza, prevedendo una **tassazione concorrente tra stato della fonte e stato di residenza**.

Articolo 12 (3) nella definizione di royalties è incluso «*for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment*»

Dal 2017 è stato incluso l'articolo **12A** per la tassazione concorrente sui pagamenti per servizi tecnici.



Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

Solo talune Convenzioni (es. Trattati con l'Ungheria e l'Irlanda) sono conformi all'art. 12 del modello OCSE per la tassazione delle royalties con l'esenzione da ritenuta «in uscita».

L'Italia ha previsto un prelievo che oscilla tra il **5%** e il **10%** del provento.

Alcune Convenzioni (ad esempio gli USA) prevedono aliquote differenziate a seconda della tipologia di royalty corrisposta.

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

Sono previste le clausole tipiche del modello OCSE finalizzate a:

- limitare i benefici dell'aliquota ridotta al fatto che il percipiente sia il beneficiario effettivo dei compensi, e non un mero agente o fiduciario;
- Prevedere l'aliquota ridotta per i soli compensi che non eccedano quelli rilevabili tra parti indipendenti, nel momento in cui le parti sono legate da rapporti di controllo.

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

L'Italia ha espresso un'apposita **riserva** al fine di inserire i compensi derivanti dall'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche alla disciplina dell'articolo 12 (par. 42 del Commentario).

L' Agenzia ritiene che si ricompredano, tra gli altri, i beni mobili costituiti da macchinari per la produzione di manufatti, container, macchine per l'edilizia, macchina per l'agricoltura e i veicolo per il trasporto di beni e persone per terra, aria e mare (ad esempio, automobili, treni, aerei e navi).



Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

L'applicazione dell'esenzione, ovvero il rimborso delle ritenute, avviene per i soggetti non residenti attraverso la **presentazione del modello C** (approvato dal provv. ADE 10.07.2013), completo dall'attestazione di residenza rilasciata dallo stato estero, al sostituto d'imposta italiano al Centro Operativo di Pescara.

Per i soggetti residenti in Italia, occorre verificare quale documentazione richiede lo Stato estero, fermo restando che l'attestazione della residenza fiscale in Italia è rilasciata con il modello anch'esso approvato con il provv. ADE 10.07.2013.

Royalties nel progetto BEPS

Action 6 Final Report (2015) ha previsto una contro-misura volta a negare l'applicazione dell'art. 12 Modello OECD quando il soggetto che riceve il pagamento è soggetto a regimi fiscali di favori nello stato di residenza. La disposizione non è stata inserita nell'MLI.

Il Commentario all'articolo 1 contiene tale previsione.

Actions 8-10 Final Report (2015) da prevalenza all'aspetto economico legato allo sfruttamento del bene immateriale, diversamente dall'approccio dell'art. 12 orientato alla proprietà legale del bene.

Aggiornamento in sede OCSE

Quale parte integrante del progetto Pillar Two è stata approvata la *Subject to Tax Rule* - STTR - al fine di proteggere i diritti di tassazione dei paesi in via di sviluppo con riferimento a specifici pagamenti infra-gruppo.

La STTR riconosce allo stato della fonte il diritto alla tassazione su interessi, royalties e alcuni servizi, quando il soggetto ricevente è sottoposto ad una tassazione inferiore al 9% nel paese di residenza.

Le regola verrà introdotta attraverso lo strumento di una convenzione multilaterale – Apertura prevista ad Ottobre 2023.

