



# Patent box e fiscaltà internazionale

L'industria della moda nell'Unione Europea

19 giugno 2018



# Agenda

## **Regime del Patent box**

- Patent box: Italia
- Patent box: Regno Unito
- Patent box: Spagna
- Innovation box: Olanda
- Intellectual property box: Lussemburgo

## **Credito R&S**

## **Controlled foreign companies rule**

## **Ritenute operate sulle royalties**

## **Esterovestizione**

## **Web Tax**

## **Stabile organizzazione**

## **Key money**

# Patent box: Italia (1/4)



## **Cos'è**

- Agevolazione fiscale (IRES ed IRAP) per le imprese che realizzano e sviluppano beni immateriali, finalizzata ad incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero, ovvero evitarne la delocalizzazione.

## **In cosa consiste**

- Detassazione parziale (30% per il 2015; 40% per il 2016; 50% a regime dal 2017) del reddito derivante dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili.
- L'aliquota di imposta sul reddito delle società è pari al 24%.

## **Beneficiari**

- Soggetti titolari di reddito di impresa residenti in Italia.
- Stabili organizzazioni di soggetti residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, purché alla stabile organizzazione siano imputabili i beni intangibili agevolabili.

## **Beni immateriali agevolabili**

- Software coperti da copyright;
- Brevetti industriali;
- Processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili;
- Disegni e modelli.

# Patent box: Italia (2/4)



- Due o più dei suddetti beni immateriali, collegati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

## Calcolo del beneficio

L'agevolazione è data da

- prodotto tra reddito agevolabile ed *R&D ratio*;
- applicazione al precedente risultato della percentuale di detassazione, stabilita nella misura del 30% nel 2015, del 40% nel 2016, del 50% a regime dal 2017.

## Reddito agevolabile

- Derivante dall'utilizzo diretto del bene immateriale; in tal caso, mediante un preventivo accordo con l'Agenzia delle Entrate (*ruling*) si individua il contributo economico al reddito di impresa del bene immateriale in base alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.
- Derivante dall'utilizzo indiretto (canoni), ossia dalla concessione in uso a terzi oppure a società dello stesso gruppo (*ruling* facoltativo).

## R&D Ratio

- E' costituita dal rapporto tra costi qualificati e costi complessivi riferibili al bene immateriale agevolato.
- Sono qualificati i costi afferenti l'attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale direttamente o mediante *outsourcing* a terzi indipendenti, quali università o centri di ricerca.

# Patent box: Italia (3/4)



- I costi qualificati possono essere incrementati, fino a concorrenza del 30% del loro ammontare (cd. “*uplift*”), di un importo pari alla differenza tra costi complessivi e costi qualificati.

## Plusvalenze

- Esclusione integrale delle plusvalenze realizzate mediante cessione dei beni agevolabili;
- Tale esclusione trova applicazione se almeno il 90% del corrispettivo della cessione è reinvestito in attività di R&D (finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali) prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo alla cessione.

## Perdite

- La perdita da PB (generata da costi di ricerca e sviluppo eccedenti i ricavi – sia impliciti che espliciti – derivanti dallo sfruttamento dei beni agevolabili) concorre alla formazione del reddito di esercizio come un qualsiasi componente negativo di reddito di competenza.
- L'impresa rinvia gli effetti positivi dell'agevolazione agli esercizi in cui il bene, singolarmente considerato, sarà produttivo di reddito scomputando la perdita pregressa dal reddito agevolabile prima dell'applicazione della percentuale di detassazione (meccanismo di *recapture*).
- La detassazione, operata mediante una variazione in diminuzione potrebbe
  - Determinare una perdita fiscale, oppure
  - Incrementare l'importo di una perdita fiscale ordinaria.

# Patent box: Italia (4/4)



## Opzione

- Dura 5 anni, è rinnovabile e irrevocabile;
- Il contribuente può decidere anche ad opzione effettuata di non avvalersi del beneficio.

## Marchi e know-how

- L'OCSE ha prescritto l'esclusione dei beni immateriali *marketing-related*, raccomandato l'armonizzazione dei regimi domestici alle linee guida entro il 30/06/2016 e consentito di sfruttare eventuali benefici dei vecchi regimi fino al 2021; per quanto riguarda il know-how, l'OCSE ha raccomandato l'inclusione nel perimetro agevolativo a specifiche condizioni, quali ad es. una certificazione ufficiale da parte di un'autorità governativa).
- Il Legislatore italiano nel 2017 si è adeguato alle linee guida OCSE sui marchi; tuttavia, il regime è stato armonizzato con ritardo rispetto a quanto previsto, per cui il beneficio sui marchi spetta a chi ha esercitato l'opzione entro il 31/12/2016.

## Ricapitolando

$$\text{Agevolazione} = \text{Reddito agevolabile} \times \frac{\text{Costi qualificati + maggiorazione del 30\%}}{\text{Costi complessivi per la produzione del bene agevolabile}} \times 50\%$$

# Patent box: Regno Unito



## **Cos'è**

- Agevolazione fiscale per le imprese che sviluppano (*development condition*) o possiedono (*ownership condition*) brevetti ed altre IP.

## **In cosa consiste**

- Aliquota d'imposta pari al 10% per redditi derivanti da brevetti ed altre IP o dalla loro cessione.
- L'aliquota d'imposta ordinaria sulle società è pari al 19% per i periodi di imposta 2017-2019 e si ridurrà al 17% a partire dal 2020.

## **Beneficiari**

- Imprese residenti soggette ad imposta sul reddito delle società.
- Soggetti non residenti che operano nel Regno Unito mediante una stabile organizzazione.

## **Beni immateriali agevolabili**

- Brevetti protetti dalla legge britannica, dalla convenzione europea sui brevetti e da giurisdizioni che utilizzano criteri simili a quelli della legge britannica.
- Diritti concessi agli agricoltori dalla legge britannica e diritti di privativa sui ritrovati vegetali.
- Il Financial Act 2016 ha introdotto regole più stringenti per garantire che il beneficio sia fruito in relazione a redditi strettamente correlati alle attività che si qualificano per il regime di PB.

# Patent box: Spagna



## Cos'è

- Agevolazione fiscale per le imprese che concedono licenza di uso o di sfruttamento di un'immobilizzazione immateriale, sviluppata internamente (i.e. devono aver sostenuto almeno il 25% dei costi di creazione); con riferimento ai beni agevolati, è opportuno predisporre contabilità analitica.

## In cosa consiste

- Esenzione dalla base imponibile del 60% dei ricavi derivanti dalla concessione di *intangibles* al netto dei costi ad essi direttamente riferibili, inclusi ammortamenti e svalutazioni; se il bene non è contabilizzato si presume che i ricavi netti ammontino forfettariamente all'80% dei ricavi lordi.
- L'aliquota di imposta ordinaria sulle società era pari al 28% fino al 2015; mentre si è ridotta al 25% dal 2016.

## Beneficiari

- Imprese soggette ad imposta sul reddito delle società che concedano licenza di uso di un'immobilizzazione immateriale a soggetti non residenti in paradisi fiscali e che svolgano un'attività economica cui il bene sia effettivamente correlato.

## Beni immateriali agevolabili

- Brevetti, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, disegni e modelli, piani.
- Non sono inclusi marchi, diritti di autore, diritti allo sfruttamento di immagini; più in generale, *intangibles* diversi dai precedenti.



# Innovation box: Olanda (1/2)



## Cos'è

- Agevolazione fiscale per le imprese che abbiano sviluppato internamente un bene immateriale (i.e. un brevetto) dopo il 31/12/2009, cui sia riferibile almeno il 30% dei ricavi che si originano dall'*intangible* complessivo (costituito da altri drivers che contribuiscono alla realizzazione di ricavi, come ad es. know-how).

## In cosa consiste

- Aliquota d'imposta effettiva dal 2018 è pari al 7% (fino al 2017 era pari al 5%), ed è applicata ai ricavi che eccedono i costi di sviluppo di determinati beni immateriali, escludendo i costi operativi e i costi di ricerca fondamentale non direttamente correlati al bene.
- L'imposta sulle società funziona a scaglioni: i redditi sono tassati al 20% fino a €200 mila; al 25% oltre tale soglia.

## Beneficiari

- Imprese residenti soggette all'imposta sul reddito delle società che abbiano realizzato sviluppo interno.
- Non residenti soggetti all'imposta sul reddito delle società che abbiano realizzato sviluppo interno.

## Ricavi agevolabili

- Royalties derivanti da brevetto o *intangible* per cui sia stato richiesto un brevetto.
- Ricavi derivanti da beni per cui sia stato ottenuto uno specifico certificato (*R&D Certificate*).
- Plusvalenze derivanti dalla cessione di brevetti.

# Innovation box: Olanda (2/2)



Dal 2017

- requisiti più stringenti per determinare i costi che devono essere quelli direttamente connessi allo sviluppo dell'*intangibile*;
- Sono agevolabili solo innovazioni tecniche nell'ambito di progetti certificati dal ministro dell'economia olandese.

## Novità

- In seguito all'innalzamento dell'aliquota applicabile ai ricavi da IB (dal 5% al 7%), è stata proposta una modifica al regime che è al momento al vaglio del Governo Olandese.

# Intellectual Property box: Lussemburgo

## (1/2)

### Cos'è

- Agevolazione fiscale relativa a beni immateriali sia sviluppati internamente sia acquisiti (purché non da *associated companies*) dopo il 31/12/2007.
- Non occorre la titolarità giuridica del bene bensì quella economica: è agevolato, infatti, l'effettivo sfruttamento del bene immateriale.

### In cosa consiste

- Esenzione parziale (80%) dei ricavi al netto dei costi (comprensivi di ammortamenti e svalutazioni) riferibili ai beni immateriali agevolati.
- Per i beni sviluppati internamente l'80% di esenzione si applica su una royalty figurativa.
- L'aliquota di imposta sul reddito delle società è stata modificata dal 2018 e prevede che i redditi eccedenti €30 mila siano tassati al 18%. Inoltre, è prevista una sovrattassa sul 7% del TFR e un'imposta municipale pari a 6,73%. L'aliquota d'imposta aggregata massima è pari al 26,01%.

### Beneficiari

- Imprese residenti soggette ad imposta sul reddito delle società.
- Soggetti non residenti che operano in Lussemburgo mediante una stabile organizzazione.

### Beni immateriali agevolabili

- Diritti di autore sui software, brevetti, marchi, disegni e modelli, nomi di dominio.

# Intellectual Property box: Lussemburgo

## (2/2)



### **ATTENZIONE!**

**Ai fini dell'imposta sul reddito delle società, il regime precedente è stato abrogato a partire dal 01/01/2016 ma i contribuenti che se ne avvalevano a tale data continueranno a fruirne fino al 30/06/2021.**

**Si applicherà fino al 31/12/2016 per chi ha acquistato un bene agevolabile dopo il 31/12/2015 da terze parti senza aver fruito prima del regime.**

**Il 4 agosto 2017, il governo ha presentato al parlamento una proposta di legge che introduce un nuovo regime IP basato sull'approccio "*modified nexus approach*" dell'OCSE (cioè il "nuovo regime IP"), che prevede un'esenzione fiscale dell'80% sui redditi derivanti solamente da brevetti qualificati e software protetti da copyright.**

# Il credito R&S (1/3)

## **Cos'è**

- Il credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo ("Credito R&S") rappresenta, insieme al patent box, un regime agevolativo rivolto alle imprese che investono nel settore dell'innovazione. Si tratta di un'agevolazione non alternativa al patent box.

## **Attività agevolabili**

- Le attività di ricerca e sviluppo che possono beneficiare del Credito R&S includono:
  - ricerca di base, cioè lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuova conoscenza;
  - ricerca applicata, ovvero ricerca volta a sviluppare o migliorare prodotti, processi e servizi;
  - sviluppo sperimentale, cioè lavoro sistematico, basato sulle conoscenze esistenti, che è diretto a produrre piani, progetti o formule per nuovi materiali, prodotti, dispositivi o servizi; e
  - fabbricazione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non vengano utilizzati per scopi commerciali o applicazioni industriali.
  - Il contribuente può presentare una istanza preventiva al fine di ottenere la conferma che l'attività di ricerca e sviluppo svolta possa rientrare tra le attività agevolabili.

## **Beneficiari**

- Possono beneficiare del credito tutte le imprese che sostengono costi per una o più attività agevolabili sopra menzionate, indipendentemente dalla forma giuridica, settore aziendale, standard contabili e dimensioni.

# Il credito R&S (2/3)

- È possibile godere del Credito R&S a partire dall'esercizio successivo a quello in corso il 31 dicembre 2015, fino in corso il 31 dicembre 2020.

## **Spese ammissibili**

- Costi per il personale altamente qualificato impegnato in attività di ricerca e sviluppo ammissibili;
- Oneri di ammortamento su strumenti e attrezzature di laboratorio che costano €2 mila o più per unità;
- Ricerca e sviluppo condotti in collaborazione con università, istituti di ricerca pubblici (e organismi equivalenti), start-up innovative e altre imprese, residenti in uno Stato membro dell'UE o in uno Stato parte del SEE, o in uno Stato che garantisca un adeguato scambio di informazioni con l'Italia;
- Competenza tecnica, brevetti industriali e biotecnologici, diritti di topografia dei semiconduttori o diritti di varietà vegetale, anche se acquisiti da fonti esterne.

## **Calcolo del credito d'imposta**

- Il credito d'imposta è concesso a condizione che il contribuente investa almeno € 30 mila all'anno in attività di R&S e che la spesa annua totale relativa a tali attività, superi la spesa media dei tre anni fiscali precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2015 (ossia dal 2012 al 2014);
- Il credito d'imposta è pari al 50% dei costi sostenuti dall'impresa per le attività di R&S ed è commisurato rispetto alla spesa media dei tre periodi fiscali precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2015.

# Il credito R&S (3/3)

## **Il credito R&S nell'ambito della moda**

- L'Agenzia delle Entrate (Circolare 5/E 2016) ha chiarito che posso beneficiare del Credito R&S anche le imprese che operano nell'ambito della moda.
- In particolare, possono rientrare tra le attività agevolabili le attività di ricerca industriale e di sviluppo pre-competitivo ai fini dell'elaborazione e creazione di nuove collezioni, ossia la ricerca e l'ideazione estetica e la successiva realizzazione di prototipi di nuovi prodotti.

# Controlled foreign companies rule (1/4)

## CFC Rule 2015

- Sono imputati al soggetto residente (tassazione per trasparenza) i redditi che consegue dalla partecipazione di controllo diretto o indiretto
  - In una società o un altro ente residente in stato o territorio a regime fiscale privilegiato ai sensi del DM 21/11/2001 (così come modificato dai DM 30/03/2015 e DM 18/11/2015);
  - In una società o in un altro ente siti in Stati e territori non individuati dal DM 21/11/2001 ove il livello di tassazione effettiva risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia ed ove si verifichi la condizione di prevalenza dei *passive income* (con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione).
- Sono state abrogate le disposizioni relative alla tassazione per trasparenza di proventi da partecipazioni in imprese collegate.

## Reddito della controllante

- Si determina secondo le disposizioni per il reddito d'impresa;
- Si applica l'aliquota media applicata sul reddito della controllante, comunque non inferiore al 27%.



# Controlled foreign companies rule (2/4)

## Esimenti

- Per le società residenti in stati o territori a regime fiscale privilegiato si deve dimostrare che
  - la società svolge effettivamente un'attività industriale o commerciale nel territorio di insediamento come sua principale attività non applicabile in caso di prevalenza di *passive income*, oppure
  - dalla partecipazione non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi in stati a fiscalità privilegiata.
- Per le società non residenti in stati o territori a regime fiscale privilegiato si deve dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.
- Non è più obbligatorio l'interpello per dimostrarle, possono essere fatte valere in contraddittorio preventivo in sede di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

# Controlled foreign companies rule (3/4)

## CFC Rule 2016

- Sono imputati al soggetto residente i redditi che consegue dalla partecipazione di controllo diretto o indiretto
  - In una società o un altro ente residente in stato o territorio a regime fiscale privilegiato, cioè avente un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia diversi da quelli appartenenti all'UE o al SEE con cui l'Italia abbia accordi per lo scambio effettivo di informazioni;
  - In una società o in un altro ente siti in Stati e territori diversi dai precedenti, anche dell'UE o del SEE con cui l'Italia abbia accordi per lo scambio effettivo di informazioni, ove il livello di tassazione effettiva risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia ed ove si verifichi la condizione di prevalenza dei *passive income* (con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione).

## Reddito della controllante

- Si determina secondo le disposizioni per il reddito d'impresa.
- Si applica l'aliquota media applicata sul reddito della controllante, comunque non inferiore all'aliquota ordinaria IRES (24% dal 2017).

# Controlled foreign companies rule (4/4)

## Esimenti

- Per le società residenti in stati o territori a regime fiscale privilegiato si deve dimostrare che
  - la società svolge effettivamente un'attività industriale o commerciale nel territorio di insediamento come sua principale attività non applicabile in caso di prevalenza di *passive income*, oppure
  - dalla partecipazione non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi in stati a fiscalità privilegiata.
- Per le società non residenti in stati o territori a regime fiscale privilegiato si deve dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

# Ritenute operate sulle royalties (1/2)

- I contratti di licenza del marchio costituiscono lo strumento giuridico mediante il quale il titolare di un marchio concede a terzi l'utilizzo dello stesso a fronte del pagamento di un corrispettivo (royalty).
- L'uso o il diritto d'uso secondo la prassi internazionale (i.e. Modello OCSE) deve riguardare:
  - Diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche;
  - Brevetti, marchi, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.
- **ITALIA su ITALIA**: Le royalties corrisposte da soggetti residenti ad altri soggetti residenti non sono soggette a ritenuta, ma concorrono alla formazione del reddito del percipiente, in capo a cui sono tassate, e dell'erogante, in capo a cui possono essere dedotte.
- **ESTERO su ITALIA**: Le royalties corrisposte da non residenti a soggetti IRES residenti in Italia, concorrono integralmente alla formazione del reddito del percipiente in base al *worldwide income principle*; l'eliminazione della doppia imposizione avviene secondo criteri della normativa domestica (i.e. credito per le imposte assolate all'estero) ovvero secondo le Convenzioni internazionali.
- **ITALIA su ESTERO**: Le royalties corrisposte da soggetti residenti in Italia a non residenti sono soggette a ritenuta del 30% sulla parte imponibile dell' ammontare erogato (i.e. 75%), a meno di applicazione di Convenzione OCSE (l'Italia, probabilmente in qualità di importatore netto di tecnologia, si è riservata nella maggior parte dei trattati di tassare le royalties in uscita con aliquote estremamente variabili, incluse in un *range* che va dallo 0% al 30%).

# Ritenute operate sulle royalties (2/2)

- **RAPPORTI INTRACOMUNITARI**: Mediante la direttiva "interessi e canoni" sono state esentate da ritenuta le royalties pagate da una società residente in uno Stato membro UE ad una società dello stesso gruppo residente in un altro Stato UE. Tali benefici sono stati estesi anche ai rapporti tra società comunitarie e società svizzere.
- Le condizioni per beneficiare della direttiva sono le seguenti
  - Le società devono essere residenti in UE o stabili organizzazioni in uno Stato UE di soggetti residenti in uno Stato UE;
  - Le società devono essere *associated companies* (l'erogante deve detenere almeno il 25% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria della percipiente o viceversa o entrambe devono essere partecipate da una società terza, sempre residente in UE, che abbia almeno il 25% dei diritti di voto in assemblea ordinaria delle due società);
  - Le società devono avere una specifica forma giuridica ed essere soggette alle imposte indicate negli allegati alla direttiva;
  - Il percipiente deve essere il beneficiario effettivo;
  - La partecipazione deve essere detenuta per almeno 1 anno (2 se la controparte è svizzera);
  - L'ammontare delle royalties deve essere non inferiore al valore normale in base alle prescrizioni della normativa sul Transfer Pricing.
- N.B. L'OCSE ha chiarito che nella definizione di royalties non rientrano soltanto i compensi pagati su base volontaria, ma anche eventuali corrispettivi pagati a seguito di utilizzo illegittimo del marchio (si pensi all'ipotesi della contraffazione).

# Esterovestizione (1/2)

- Le società e gli enti si considerano residenti nel territorio dello Stato se, per la maggior parte del periodo d'imposta (i.e. almeno 183 giorni ovvero 184 per gli anni bisestili) hanno nel territorio dello Stato, alternativamente:
  - la sede legale;
  - la sede dell'amministrazione;
  - l'oggetto principale dell'attività svolta.
- A partire dal periodo d'imposta in corso al 04/07/2006 è stata introdotta una presunzione legale relativa di localizzazione nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione, e quindi della residenza, di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia se, in alternativa
  - sono, a loro volta, controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio italiano, ovvero
  - sono amministrati da un Consiglio di amministrazione o altro organo di gestione, composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia.
- L'istituto è balzato agli onori delle cronache con il caso Dolce&Gabbana.
- In sintesi, i due noti stilisti, residenti in Italia, erano titolari dei marchi della loro casa di moda, "D&G" e "D&G Dolce & Gabbana" e delle quote di partecipazione al capitale della D&G S.r.l.;
- Nell'ambito del piano di ristrutturazione aziendale posto in essere nel 2004, sono state costituite due società lussemburghesi, la GADO S.a.r.l, a cui veniva trasferita la titolarità dei marchi, e la Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l controllante della GADO al 100% e controllata dalla D&G S.r.l.

# Esterovestizione (2/2)

- La Gado S.a.r.l., a sua volta, concedeva alla Dolce & Gabbana S.r.l., società anch'essa controllata dalla Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l., il diritto di sfruttamento dei marchi dietro pagamento di royalties.
- Non avendo la GADO S.a.r.l. immediatamente assunto personale dipendente e agendo in base alle direttive impartite dalla italiana D&G S.r.l., il Fisco ha contestato che la controllata estera fosse una società esterovestita, residente nel territorio lussemburghese al solo scopo di conseguire un notevole risparmio d'imposta.
- In tal modo, infatti, le royalties che in precedenza venivano direttamente percepite dai due stilisti, concorrendo a formare la base imponibile dei loro redditi, venivano percepite dalla GADO S.a.r.l., soggetta a tassazione di maggior favore in Lussemburgo.
- Nel 2015 la Corte di Cassazione, con giudizio favorevole ai due stilisti, ha evidenziato che identificare *tout court* la sede della società controllata con il luogo dal quale partono “gli impulsi decisionali” è paradossale, soprattutto se si pensa che l'attività di direzione e coordinamento della capogruppo è presupposto civilistico dei gruppi in consolidato. Quindi, il luogo di effettivo esercizio della direzione amministrativa non va confuso con quello in cui si colloca il potere di direzione e coordinamento della capogruppo (i.e. D&G S.r.l., nel caso di specie), riconosciuto dal diritto internazionale e domestico.
- Inoltre, l'esterovestizione si realizza quando in uno Stato vengono insediate strutture artificiali, ossia prive di sostanza economica, al sol fine di imputare ad esse redditi effettivamente prodotti in Italia, circostanza che nel caso di specie non si verificava in quanto l'entità imprenditoriale lussemburghese era giuridicamente ed economicamente reale ed indiscutibile nella sua effettiva esistenza, quindi non artificiosa.

# Web TAX

## Cos'è

- A partire dal 2019 è stata introdotta un'imposta sulle transazioni digitali B2B che comportano la fornitura di servizi tramite dispositivi elettronici, con processi automatizzati su internet e intervento umano minimo.
- L'imposta è pari a 3% e sarà addebitata sul prezzo di vendita (al netto dell'IVA) dei servizi, si applica alle imprese italiane, e non italiane, che svolgono più di 3.000 transazioni l'anno.
- L'acquirente dei servizi agirà come sostituto d'imposta e verserà la web tax entro il 16° giorno del mese successivo a quello in cui è avvenuta la transazione.
- Si attende il Decreto Ministeriale con cui verranno forniti chiarimenti circa i servizi tassabili e le modalità attuative della web tax.



# Stabile organizzazione (1/2)

## Cos'è

- La stabile organizzazioni ("SO") è una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio di un altro stato.
- La disciplina italiana, in accordo con quanto previsto a livello internazionale, prevede due diverse tipologie di SO: la SO materiale, che può essere individuata, *inter alia*, in una sede di direzione, una succursale o un ufficio e la SO personale individuabile in un soggetto che agisce in nome e per conto della società estera.

## Implicazioni fiscali

- Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, la normativa italiana prevede che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano i redditi di impresa derivanti da attività ivi esercitate attraverso SO.

## Novità

- La legge finanziaria 2018 ha esteso la definizione nazionale di SO, al fine di renderla conforme a quella proposta dall'OCSE nell'ambito del progetto *Base erosion and profit shifting* ("BEPS"). In particolare:
  - È stata introdotta una nuova ipotesi di SO materiale, identificata in "*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*". Questa ipotesi è stata introdotta al fine di dare rilievo ad attività digitali che consentono di operare in una giurisdizione senza una struttura fisica

# Stabile organizzazione

- È stata introdotta una norma anti-frammentazione finalizzata ad evitare l'artificiosa separazione delle attività svolte dall'impresa non residente al fine di evidenziarne solo il carattere preparatorio e ausiliario, che, di per sé, non farebbe configurare una SO.
- Con riferimento alla SO personale (i) è stato attribuito rilievo all'attività di effettiva conduzione della negoziazione dei contratti, oltre che all'aspetto formale del potere di firma degli stessi da parte dell'agente in nome dell'impresa straniera (ii) è stato chiarito che un soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di imprese correlate non gode dello status di agente indipendente, rilevante ai fini di escludere la SO personale.

# Key money (1/2)

- Per i brand del lusso la presenza di punti vendita nelle vie più prestigiose delle grandi metropoli mediante dei *flag stores* è strategica quanto necessaria.
- A fronte di tali esigenze di immagine, si è sviluppata la prassi commerciale della buonuscita o *key money*, per cui quasi sempre,
  - il conduttore del negozio, quando decide di lasciare il punto vendita, lo fa con anticipo rispetto alla scadenza naturale del contratto, sapendo che in tal modo potrà ottenere dal brand interessato al subentro un corrispettivo, o,
  - al contrario, il *brand* che intende aprire un negozio in una determinata *location*, una volta individuata, contatta i suoi sviluppatori per individuare il conduttore dello spazio commerciale e per sondare se c'è la possibilità entro un certo lasso di tempo di subentrare nel contratto di locazione.
- In caso di raggiungimento dell'accordo, le parti stipulano una scrittura privata solitamente definita "*key money agreement*", sospensivamente condizionata al consenso del proprietario a stipulare un nuovo contratto di locazione con il brand subentrante, nel quale, a fronte del recesso anticipato del conduttore, il *brand* interessato corrisponde a quest'ultimo un corrispettivo in danaro che tecnicamente avrebbe valenza di risarcimento per mancato godimento dei diritti derivanti dal contratto.
- Tale prassi è stata mitigata dalla norma di *favor* nei confronti dei proprietari di immobili interessati dalle grandi locazioni ad uso non abitativo, introdotta con il decreto Sblocca-Italia.

# Key money (2/2)

- Dal punto di vista contabile, le somme riconosciute per il subentro costituiscono per il subentrante un onere pluriennale, un'attività immateriale direttamente collegata all'avvio del punto vendita, iscrivibile solo previo consenso del collegio sindacale, sempreché sussistano le seguenti condizioni:
  - è dimostrata la loro utilità futura;
  - esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
  - è ragionevolmente certa la loro recuperabilità, stimata secondo il principio della prudenza e risultante da apposito piano economico della società.
- Il criterio che meglio si adatta al processo di ammortamento è quello che correla lo stesso alla durata del contratto di locazione.
- Dal punto di vista fiscale, l'art. 108, del TUIR disciplina gli oneri di natura pluriennale diversi dalle spese per studi e ricerche e dalle spese di rappresentanza. Tali costi sono deducibili nei limiti delle quote imputate in bilancio per ciascun esercizio: infatti, secondo prassi costante dell'Amministrazione finanziaria, la norma va letta nel senso in cui conferma la rilevanza fiscale delle scelte operate in bilancio.



# Grazie

Dr. Giuseppe Moretti / Avv. Maria Reppucci  
M&A and International tax partner



[kpmg.com/socialmedia](https://kpmg.com/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://kpmg.com/app)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria, an Italian professional partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.