

Risposta n. 258

OGGETTO: Articolo 165 del Tuir. Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero e contratto di trasferimento di know how.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A. (in breve "la società", "l'istante", o "B") è una società attiva nel settore ...ento. La società distribuisce i prodotti attraverso alcune società controllate, localizzate in diverse aree geografiche del mondo.

Al fine di ampliare i mercati di riferimento, il 4 gennaio 2018 ALFA ha concluso con la società estera *El BETA ESTERA* (in breve "BETA "), leader nel settore della ..., un contratto di trasferimento di *know how* ("*Technology transfer Agreement*", di seguito "il contratto di trasferimento di tecnologia" o "TTA").

Il predetto contratto ha ad oggetto il trasferimento dell'uso del *know how* di ALFA ad BETA , ai fini esclusivi di fabbricazione ed assemblaggio di cucine, forni e piani cottura presso la sede produttiva del partner commerciale arabo.

L'istante precisa che il trasferimento di tecnologie include anche alcuni disegni ed informazioni tecnico - produttive, definite "*Platform*"; BETA può utilizzare il *know how* trasferito esclusivamente nei propri stabilimenti produttivi nel territorio

contrattualmente individuato. La società precisa, inoltre, che i beni immateriali oggetto del contratto non ricomprendono marchi registrati, brevetti o modelli di *design*.

ALFA dichiara che il compenso per l'uso del *know how* è strutturato in tre componenti: la prima ("*Base technology fee*" o "BT") è una somma versata una tantum ed è pari ad un milione di euro; la seconda ("*Supplemental technology fee*" o "ST") è pari all'1 per cento del fatturato generato dalla vendita dei prodotti realizzati con la tecnologia data in licenza, per la durata decennale del contratto e fino ad un massimo di un milione di euro. La terza porzione ("*Platform design fee*" o "PD") è, invece, specificatamente pattuita per l'uso delle *platform* e, analogamente alla prima, prevede un pagamento in rate trimestrali. ALFA chiarisce che alcune rate relative a BT e PD sono già state corrisposte, mentre ST non è ancora maturata, in quanto BETA non ha ancora avviato la commercializzazione dei prodotti ottenuti tramite il *know how* licenziato.

Al fine di agevolare lo sfruttamento del *know how* da parte di BETA, la società istante si è impegnata a distaccare presso la controparte araba un proprio dipendente. Sulla base di un secondo contratto concluso tra le parti, i costi relativi sono integralmente rimborsati da BETA all'istante. ALFA chiarisce che il predetto accordo non è oggetto di quesito nell'istanza di interpello presentata.

La società afferma, inoltre, di non disporre in Paese estero di una stabile organizzazione.

Da ultimo, l'istante fa presente che, sulle rate già corrisposte, BETA ha operato una ritenuta alla fonte, in base alla legislazione estera in tema di royalties, pari al 20 per cento degli importi pagati. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria estera ha reso un parere in merito alla qualificazione, ai fini domestici, delle somme pagate all'istante a titolo di trasferimento di *know how* e dell'uso dei disegni, qualificandole come royalties e assoggettandole, in base alla legislazione nazionale, ad una ritenuta del 20 per cento.

In base alla Convenzione, invece, la misura massima della ritenuta, se il

perceutore della royalty è il beneficiario effettivo, è pari al 15 per cento.

Con nota prot. ... del ..., l'istante ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al complesso dei contratti stipulati con BETA e ad alcune specifiche clausole contrattuali del TTA.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede in primo luogo un parere in merito alla qualificazione dei proventi percepiti come canoni, ai sensi dell'articolo 12 del Trattato contro le doppie imposizioni tra Italia ed Paese estero, firmato a Roma il 7 maggio 1979 e ratificato con Legge 25 maggio 1981, n. 387 (di seguito "la Convenzione").

B, infine, formula un quesito in merito alla possibilità o meno di beneficiare del credito d'imposta sulle ritenute subite in Paese estero sui pagamenti percepiti in forza del contratto stipulato con BETA, in base al combinato disposto dell'articolo 165 del TUIR e dell'articolo 23 della Convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il contratto concluso con BETA abbia ad oggetto una cessione di *know how* e, pertanto, le ritenute subite sui pagamenti derivanti dal citato accordo siano qualificabili, ai fini convenzionali, come royalties. Conseguentemente, secondo B, le future ritenute effettuate sui pagamenti derivanti dal TTA, secondo quanto previsto dalla Convenzione e nella misura massima dalla stessa prevista, possono essere oggetto di credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 23 della Convenzione e dell'articolo 165 del TUIR.

Con riguardo, invece, alle ritenute già effettuate in base alla legislazione estera, ALFA ritiene di dover presentare un'istanza di rimborso per la quota percentuale prelevata in eccedenza (ossia il 5 per cento).

A supporto della soluzione interpretativa prospettata, la società richiama alcuni paragrafi del Commentario all'articolo 12 del Modello di Convenzione OCSE (in breve

"il Commentario"), nei quali sono incluse indicazioni utili al fine di qualificare convenzionalmente i pagamenti derivanti dal trasferimento di *know how* come canoni.

In particolare, la società ritiene che il trasferimento di tecnologie oggetto del contratto concluso con BETA rientri nella definizione di *know how* inclusa nel paragrafo 11 del Commentario su ALFA articolo 12, trattandosi di informazioni industriali, commerciali o scientifiche, di natura segreta e non disponibili al pubblico, non oggetto di brevetto né tutelabili con altri titoli di proprietà intellettuale, quali marchi o design. Al riguardo, ALFA precisa che le conoscenze tecniche trasferite sono già esistenti in capo alla stessa; la fattispecie in esame, pertanto, non riguarda il caso di conoscenze tecniche ancora da sviluppare.

Per converso, la società esclude che i pagamenti derivanti dal TTA possano essere qualificati come prestazioni di servizi e, conseguentemente, nega siano qualificabili come utili d'impresa, ai sensi dell'articolo 7 della citata Convenzione. La fattispecie sottoposta all'esame dell'Amministrazione, infatti, non rientra, secondo B, in nessuno dei casi, elencati nel paragrafo 11.4 del Commentario, integranti ipotesi di corrispettivo per un'attività di prestazione di servizi.

Con riguardo al distacco del dipendente presso BETA, la società osserva che esso è oggetto di diverso e specifico contratto e si è reso necessario al fine di agevolare il trasferimento di *know how*. Sul punto, ALFA dichiara che i costi del dipendente distaccato sono integralmente rifusi dal partner commerciale estero e che i corrispettivi derivanti dal TTA non sono in alcun modo riconducibili alle attività svolte dal dipendente.

Da ultimo, la parte ha dichiarato che la mancanza delle attività sopra descritte, diverse ed ulteriori rispetto al trasferimento di tecnologia, non comprometterebbe lo sfruttamento della tecnologia concessa in licenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione del valore contabile e fiscale delle operazioni indicate in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Inoltre, si osserva che il presente parere è circoscritto alla qualificazione dei pagamenti effettuati in forza del TTA concluso tra ALFA e BETA . Pertanto, esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la qualificazione, ai fini convenzionali, dei pagamenti effettuati da BETA in forza di un diverso contratto (definito "*Secondment agreement*"), relativo al distacco di un dipendente di ALFA presso il partner commerciale estero , finalizzato, secondo le previsioni della clausola 5.1.5 del TTA, ad agevolare il trasferimento del *know how* e fornire l'assistenza tecnica necessaria. Conseguentemente, il presente parere lascia impregiudicata ogni valutazione in merito all'eventuale esistenza di una stabile organizzazione personale di ALFA nel paese estero.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che il presente parere non può determinare alcun effetto, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge n. 212 del 2000, qualora a seguito della valutazione di elementi di fatto (non esperibile in sede di interpello) emerga una qualificazione diversa della fattispecie rappresentata quale, ad esempio, un contratto di una vendita con riserva di proprietà, rispetto a quella presupposta ai fini della risposta di seguito riportata.

Il paragrafo 3 dell'articolo 12 della Convenzione Italia - Paese estero , conformemente all'analoga disposizione contenuta nel secondo paragrafo dell'articolo 12 del Modello di Convenzione OCSE, definisce come "canoni" i pagamenti di ogni tipo percepiti, tra l'altro, per l'uso o il diritto d'uso di marchi, disegni e modelli, formule segrete o processi, o per le informazioni riguardanti l'esperienza industriale, commerciale o scientifica.

Con riguardo a tale ultima ipotesi, il paragrafo 11 del Commentario all'articolo 12 del Modello, precisa che i pagamenti in parola si riferiscono al c.d. *know how*. In particolare, il citato Commentario chiarisce che l'espressione è utilizzata nell'ambito del trasferimento di informazioni che non sono state oggetto di brevetto e che normalmente non ricadono nell'ambito di altri diritti di proprietà intellettuale. La nozione di *know how* è generalmente riferita a informazioni non divulgate, di natura industriale, commerciale o scientifica, derivanti da una pregressa esperienza, aventi una rilevanza pratica nell'attività di una società e dalla cui divulgazione può derivare un vantaggio economico.

In relazione al contratto di *know how*, il paragrafo 11.1 del Commentario evidenzia che l'oggetto dell'accordo prevede che una parte riveli all'altra la sua speciale conoscenza ed esperienza, non divulgata al pubblico, in modo tale che l'altra parte possa utilizzarla a proprio vantaggio.

Il paragrafo 11.2 del predetto Commentario, inoltre, chiarisce che il contratto di *know how* differisce dal contratto di prestazione di servizi, in cui una parte si assume l'obbligo di utilizzare le sue usuali abilità, inerenti la sua professione, per eseguire da sé un lavoro per l'altra parte.

Secondo quanto chiarito nel paragrafo 11.3 del Commentario, al fine di distinguere tra la concessione in uso del c.d. *know how*, convenzionalmente inclusa nel campo di applicazione dell'articolo 12 del Modello, e la mera prestazione di servizi, inclusa nell'articolo 7 del medesimo Modello ("Utili d'impresa"), assumono rilevanza i seguenti criteri:

- i contratti di trasferimento di *know how* riguardano informazioni del tipo sopra descritto che sono già esistenti o riguardano la cessione di tali informazioni dopo il loro sviluppo o la loro creazione ed includono specifiche disposizioni in merito alla confidenzialità delle suddette informazioni;

- nei contratti di prestazioni di servizi, il cedente si impegna a prestare servizi che possono richiedere l'uso, da parte sua, di speciali conoscenze, capacità ed

esperienza, ma non il loro trasferimento all'altra parte;

- in molti casi inerenti la cessione di *know how*, oltre alla fornitura delle informazioni esistenti o alla riproduzione di materiale esistente, ci dovrebbe essere molto poco di più da fare in base al contratto. Invece, un contratto di prestazione di servizi dovrebbe richiedere, nella maggior parte dei casi, un livello di spese molto più elevato da parte del cedente al fine di adempiere le proprie obbligazioni contrattuali.

Sulla base di tale ultimo criterio, il paragrafo 11.4 include tra le prestazioni di servizi, a titolo meramente esemplificativo, tra gli altri, i pagamenti per assistenza tecnica pura.

Da ultimo, il paragrafo 11.6 del citato Commentario afferma che nella pratica commerciale, i contratti possono prevedere, come contratti misti, sia la concessione di *know how* che la prestazione di assistenza tecnica. In tal caso, in linea generale, sulla base delle informazioni contenute nel contratto o secondo una ragionevole ripartizione, occorre suddividere l'intero importo concordato, secondo le diverse pattuizioni incluse nel contratto. Tuttavia, se una delle parti dell'accordo costituisce di gran lunga lo scopo principale del contratto e le altre parti sono di carattere ancillare alla prima e principalmente di carattere irrilevante, il trattamento convenzionale applicabile alla parte principale dovrebbe, in linea generale, essere applicato all'intero contratto.

Ciò premesso, nel caso di specie, al fine di inquadrare correttamente la fattispecie, occorre esaminare il complesso delle disposizioni contrattuali incluse nel contratto di trasferimento di tecnologia, secondo le raccomandazioni contenute nel Commentario.

Al riguardo, si osserva che il TTA regola, unitamente al contratto di fornitura (c.d. "*Supply Agreement*") e al contratto di licenza relativo ai prodotti fabbricati in Paese estero ("*Licence Agreement relating to Made in ... products*") i rapporti commerciali tra ALFA e il partner estero. Sebbene i quesiti formulati nell'interpello siano circoscritti esclusivamente al citato TTA, l'esame di quest'ultimo deve essere condotto avendo riguardo alla causa contrattuale comune ai tre accordi. Sotto tale

profilo, si osserva che il contratto di trasferimento di tecnologia è propedeutico alla produzione, da parte di BETA , di prodotti che potranno essere venduti sia nel mercato di riferimento, sia allo stesso B, il quale poi li rivenderà sul mercato europeo.

Con riguardo alla definizione convenzionale di *know how*, si ritiene che essa sia integrata nella definizione contenuta nel contratto; si tratta, infatti, di un trasferimento, ancorché, secondo quanto indicato nelle clausole 2.1, 2.5 del TTA, limitato ai fini esclusivi di fabbricazione e di assemblaggio dei prodotti presso la sede produttiva estera , e parziale, atteso che ALFA mantiene per sé e per i propri licenziatari, al di fuori del territorio estero , tutti i diritti di utilizzo del *know how*. Le informazioni risultano, inoltre, già esistenti presso l'istante e oggetto di trasferimento ai fini produttivi sopra esposti.

Ciò posto, la scrivente rileva che nel TTA sono incluse alcune clausole relative alla concessione di diritti, alla fornitura di assistenza tecnica, ai diritti di ispezione, all'approvvigionamento di attrezzature di produzione e componenti critici, alle migliorie e agli obblighi in capo a BETA . Pertanto, è necessario valutare se esse possano essere tutte ricondotte, sotto il profilo convenzionale, alla nozione di canone oppure debbano essere qualificate come prestazioni di servizi di B, remunerate da BETA .

In relazione al distacco del dipendente di B, finalizzato all'assistenza nel garantire la qualità dei prodotti realizzati, di cui alla clausola 2.2 del TTA, si osserva che esso è oggetto di apposito ulteriore contratto tra le due parti (c.d. "*Secondment Agreement*"), e che il costo del dipendente distaccato viene rimborsato da BETA .

Dall'esame della clausola 2.6 del TTA, inoltre, si rileva che la società italiana concede il diritto di utilizzare qualsiasi brevetto per invenzione, modello di utilità o progetto, di sua proprietà, nella misura necessaria all'esercizio dei diritti di uso del *know how* trasferito.

Con riguardo al servizio di assistenza tecnica, di cui si fa menzione nella seconda

premessa del contratto e la cui disciplina è compiutamente regolata nella clausola 5 del TTA, si osserva quanto segue. Come si evince dalle citate parti dell'accordo, la prestazione in parola è svolta in riferimento all'utilizzo del *know how* relativo alla fabbricazione e all'assemblaggio dei prodotti nei termini e alle condizioni ivi pattuite. In particolare, da quanto emerge dall'esame di un campione rappresentativo di e - mail esibito da B, la clausola 5.1., in base alla quale l'istante si impegna a fornire informazioni e consulenze tecniche, è adempiuta mediante l'invio di semplici mail di chiarimenti relativi alla produzione dei prodotti finiti da parte di BETA e non comporta l'elaborazione di ulteriori e più complesse attività (es. redazione di pareri tecnici o perizie).

In merito alla clausola 5.1.2, che regolamenta l'ipotesi di aggiunta di ulteriori piattaforme, l'istante ha chiarito che i canoni aggiuntivi sono esclusi dal TTA e saranno oggetto di future negoziazioni. Pertanto, l'esame di tale clausola è irrilevante ai fini della presente fattispecie.

Quanto alla clausola 5.2.1, la formazione e l'assistenza tecnica ivi previste, comportano un'attività di formazione gratuita erogata da B, atteso che le spese di trasferta, vitto ed alloggio sono sostenute da BETA .

Con riguardo invece all'attività di formazione della dirigenza, prevista dalla clausola 5.2.3 del TTA, il corrispettivo pattuito è, per espressa previsione contrattuale, aggiuntivo rispetto agli importi concordati nel TTA. Ne consegue che l'attività relativa è esclusa dalle valutazioni svolte in questa sede.

In relazione alla clausola di cui al punto 5.3 del TTA, inerente il diritto, da parte di B, di esercitare dei diritti relativi al controllo di qualità dei prodotti e all'ispezione, si ritiene che essa, proprio in quanto integrante un complesso di diritti a favore di ALFA e non un obbligo a suo carico, non possa configurare una prestazione di servizi. Al riguardo, si osserva che questa disposizione, come altre nel contratto, evidenziano uno sbilanciamento a favore di B; la sua forza contrattuale trova, comunque, giustificazione economica nel primario interesse di ALFA ad assicurarsi che la

tecnologia trasferita venga correttamente impiegata nell'attività produttiva, considerato che i beni vengono venduti con il marchio di ALFA e la stessa ALFA li acquista per rivenderli in Europa.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi in merito ad altre clausole, la cui stipulazione ha la medesima *ratio*: a tal fine, il riferimento è alle seguenti clausole: l'articolo 6, concernente il diritto ad intervenire sull'acquisto delle attrezzature per la produzione da parte di BETA ; la clausola 2.2, con riguardo al diritto di ALFA di valutare la modifica dell'ubicazione della sede di produzione della società concessionaria estera ; la clausola 11, in cui B, come concedente, si riserva alcuni diritti e BETA , in qualità di concessionaria, si assume gli obblighi ivi previsti in merito alla produzione dei beni e alla conformità degli stessi agli standard e alle discipline di settore.

Con riguardo alle disposizioni di cui all'articolo 5.4, relativamente alla condivisione di informazioni, aggiornamento del budget e della percentuale di ricarico, si osserva che esse si riferiscono al contratto di fornitura, che non è oggetto di esame in questa sede.

Inoltre, con riguardo all'attività di assistenza tecnica, dalle modalità di adempimento delle disposizioni contrattuali sopra richiamate, si evince che tali servizi che ALFA fornisce possono essere i seguenti: di carattere ausiliario e ancillare rispetto all'oggetto principale del contratto; gratuiti; funzionalmente legati ad altri contratti, o non integranti un obbligo di prestazione in capo all'istante, ma piuttosto dei diritti, il cui fondamento giuridico risponde a precisi interessi economici. Se ne desume, quindi, che il trasferimento di tecnologia rimane, nell'ambito del contratto concluso tra le parti, lo scopo principale della pattuizione.

Pertanto, per quanto sopra esposto, i pagamenti percepiti da ALFA in base al TTA, possono essere qualificati, ai sensi dell'articolo 12 della Convenzione Italia Paese estero , come "canoni". Ciò comporta che la potestà impositiva è concorrente, potendo le somme essere oggetto di tassazione sia in Paese estero , come Stato della

fonte, sia in Italia, come Stato di residenza del percettore.

Al riguardo, nel presupposto che ALFA sia il beneficiario effettivo dei pagamenti, la medesima ha diritto all'applicazione della ritenuta convenzionale del 15 per cento sugli importi pagati da BETA e può avvalersi del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 23 della Convenzione e dell'articolo 165 del TUIR.

Per le ritenute già subite in misura superiore a quella prevista dalla Convenzione, invece, l'istante è tenuto a presentare istanza di rimborso alle competenti autorità fiscali estere

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)