

Non abusiva la **riorganizzazione aziendale** con trasferimento di immobili a fondo immobiliare

Agevolazioni fiscali per gli **investimenti in ELTIF**

Ritenute sui **redditi di lavoro autonomo**: il professionista può chiederle al cliente con aliquota del 100%?

Duplicazione **dati IVA**, note spese dipendenti e trattamento sanzionatorio

Risoluzione per mutuo dissenso di **atti traslativi di immobili**

Acquisizione d'ufficio del **processo verbale di constatazione**

Il *know-how* nei **prezzi di trasferimento** fra parti correlate

Indicatori della **crisi d'impresa**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 14,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

Novità

BILANCIO E REVISIONE

Direzione scientifica:
C. Mancini e P. Tettamanzi

NUOVA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO TECNICO

Dedicata a 3 macro-aree:



TECNICA
AZIENDALISTICA



REVISIONE
ESTERNA E INTERNA



GIURIDICA

Strumento indispensabile per **redigere**, **leggere** e **interpretare** i dati di **bilancio** con approccio pratico orientato all'applicazione professionale.

Visione integrata e **interdisciplinare** con collegamento tra dati tecnico-aziendalistici e profili di rilevanza giuridica.



VISIONE A 360°

Consente a **commercialisti**, **esponenti aziendali** e **giuristi d'impresa** di **identificare** i **diversi profili rilevanti per l'assunzione delle proprie decisioni** grazie ad una visione a 360° delle problematiche



SOLUZIONI A PROBLEMI COMPLESSI

In ogni numero **interventi di diverse professionalità** per disporre di informazioni e **dati tecnici** necessari e funzionali alle **valutazioni** e alle **decisioni** sulle iniziative da assumere.

SCOPRI DI PIU'



shop.wki.it

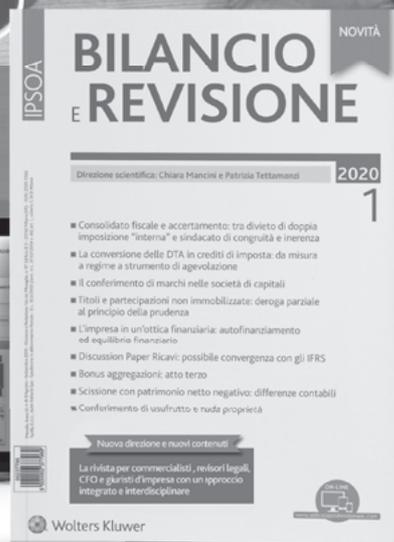
02.82476.794

info.commerciali@wki.it



Wolters Kluwer

When you have to be right



il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLIV

il fisco

Condizioni di abbonamento 2020 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2020, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2020, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2020, 4 numeri, 6 Pocket 390,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2020 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2020, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2020, 4 numeri, 6 Pocket 780,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2020 al 31.12.2020 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere a:

WOLTERS KLUWER ITALIA Servizio Clienti
telefono 02 824761 – telefax 02 82476.799
e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 14,00 Arretrato € 15,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: L.E.G.O. S.p.A.
Viale dell'Industria, 2
36100 Vicenza

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Accertamento

Non abusiva la riorganizzazione aziendale con trasferimento di immobili a fondo immobiliare di Giacomo Albano	107
---	------------

Agevolazioni

La disciplina di favore per gli investimenti in ELTIF di Marco Piazza e Roberto Torre	113
---	------------

Redditi di lavoro autonomo

Ritenute sui redditi di lavoro autonomo: il professionista può chiederle al cliente con aliquota del 100%? di Susanna D'Alessio	117
---	------------

IVA

Duplicazione dati IVA, note spese dipendenti e trattamento sanzionatorio di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce	123
--	------------

Imposta di registro

Risoluzione per mutuo dissenso di atti traslativi di immobili di Stefano Baruzzi	128
--	------------

Processo tributario

Acquisizione d'ufficio del processo verbale di constatazione di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi	139
--	------------

Fiscalità internazionale

Il <i>know-how</i> nei prezzi di trasferimento fra parti correlate di Roberto Belotti e Simone Quarantini	148
---	------------

Bilancio

Indicatori della crisi d'impresa di Flavio Dezzani	158
--	------------

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione - Agenzia delle entrate-Riscossione - Rappresentanza e difesa in giudizio - Casi previsti dalla Convenzione con l'Avvocatura dello Stato o questioni di massima - Patrocinio dell'Avvocatura dello Stato - Ammissibilità - Casi residuali e indisponibilità dell'Avvocatura erariale o altri casi - Patrocinio di avvocati del libero foro - Ammissibilità <i>(CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Mammoni, Est. De Stefano - Sent. n. 30008 del 22 ottobre 2019, dep. il 19 novembre 2019) (stralcio) con commento di Antonino Russo</i>	163
--	------------

Accertamento - Accertamento induttivo - Cessione di immobili - Fatture di vendita, dati catastali e banche dati dell'Ufficio - Insufficienza - Elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti - Necessità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cirillo, Est. D'Orazio - Sent. n. 30364 dell'8 ottobre 2019, dep. il 21 novembre 2019) con commento di Alessandro Borgoglio</i>	170
---	------------

Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Atti dell'Autorità giudiziaria - Sentenza relativa allo scioglimento di comunione - Versamento da parte del convivente assegnatario della somma all'altro convivente - Pagamento dell'imposta in misura proporzionale - Necessità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Russo - Sent. n. 30778 del 9 ottobre 2019, dep. il 26 novembre 2019) con commento di Enrico Fronticelli Baldelli</i>	176
Accertamento - Accertamento induttivo - Metodo analitico-induttivo - Presunzione semplice costituita dalla presenza di lavoratori in nero - Utilizzabilità - Sottoscrizione di bolle di consegna da parte di soggetti non risultanti dal libro unico del lavoro - Rilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Crucitti - Ord. n. 30792 del 24 settembre 2019, dep. il 26 novembre 2019) con commento di Alessandro Borgoglio</i>	180
Riscossione - Cartella di pagamento - Notificazione a mezzo PEC - Invio del duplicato informatico dell'atto originario "nativo digitale" - Ammissibilità - Invio di copia per immagine del documento originale cartaceo - Ammissibilità - Sottoscrizione con firma digitale - Irrilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Fichera - Ord. n. 30948 del 16 ottobre 2019, dep. il 27 novembre 2019) con commento di Massimo Cancedda</i>	183
Processo tributario - Definizione delle liti fiscali pendenti ex art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Istanza di sospensione del processo - Termine del 10 giugno 2019 - Natura ordinatoria - Configurabilità - Presentazione oltre il termine - Decadenza - Esclusione <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cirillo, Est. Saieva - Ord. interlocutoria n. 31126 dell'8 novembre 2019, dep. il 28 novembre 2019) con commento di Elisa Manoni</i>	187
Commissioni tributarie	
Imposte sui redditi - IRES - Compensi corrisposti a soggetti non residenti che gestiscono sistemi di pagamento elettronici - Ritenuta alla fonte titolo di imposta - Esclusione <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XI, Pres. de Ruggiero, Est. Gallina - Sent. n. 3935 del 20 settembre 2019, dep. l'11 ottobre 2019) con commento di Marco Denaro</i>	191
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	194

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione	
n. 30008 del 22.10.2019, dep. il 19.11.2019 (<i>stralcio</i>) (Sez. Unite civ.)	163
n. 30364 dell'8.10.2019, dep. il 21.11.2019 (Sez. trib.)	170
n. 30778 del 9.10.2019, dep. il 26.11.2019 (Sez. trib.)	176
n. 30792 del 24.09.2019, dep. il 26.11.2019 (Sez. trib.) (Ord.)	180
n. 30948 del 16.10.2019, dep. il 27.11.2019 (Sez. trib.) (Ord.)	183
n. 31126 dell'8.11.2019, dep. il 28.11.2019 (Sez. trib.) (Ord. interlocutoria)	187
Commissioni tributarie	
Milano, n. 3935 del 20.09.2019, dep. l'11.10.2019 (Sez. XI)	191

Il *know-how* nei prezzi di trasferimento fra parti correlate

di Roberto Belotti (*) e Simone Quarantini (**)

Nella risalente C.M. n. 32/1980 riguardante i presupposti di applicazione ed i criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento fra imprese legate da un rapporto di controllo, il Ministero delle finanze aveva chiarito che l'insieme delle prerogative/competenze che verosimilmente potrebbero essere conseguite dal licenziatario nell'impiego di tecnologia presuppone che il rapporto debba essere contrattualizzato. Secondo l'OCSE inoltre il *know-how*, quale complesso non divulgato di informazioni tecniche necessarie alla riproduzione industriale, è contraddistinto da quei requisiti di segretezza, sostanzialità e identificabilità che sono idonei a far conseguire all'utilizzatore un sensibile vantaggio temporale rispetto ai concorrenti. Da questo punto di vista, quel patrimonio di conoscenze/esperienze mancante delle citate prerogative non costituirebbe *know-how* cedibile o trasferibile, soprattutto quando la licenziataria abbia progredito sul piano tecnologico e della ricerca.

1. Premessa

Nel fare una ricognizione dei **prezzi di trasferimento** applicati durante l'esercizio in occasione della redazione della documentazione idonea (1) a consentire il riscontro della conformità al c.d. *arm's length principle* ed accedere al regime premiale (2), spesso ci si domanda se i vantaggi che le proprie controllate avrebbero ottenuto dal rapporto con la casa madre per l'**utilizzo di know-how** ed altri diritti immateriali di proprietà della controllante senza che sia stata pagata (o pagata in maniera insufficiente) alcu-

na remunerazione siano conformi o meno al principio generale disposto dall'art. 110, comma 7, T.U.I.R. (3).

L'**adeguatezza del canone corrisposto** dalla società controllata, controllante o sottoposta al comune controllo (c.d. imprese associate) (4), infatti, dovrebbe essere strettamente correlato sia i) al vantaggio che verosimilmente si sarebbe potuto conseguire dallo sfruttamento del diritto immateriale da parte della licenziataria che ii) dalla circostanza che la misura delle *royalties* sia rispondente alle condizioni e ai

(*) Professore a contratto di *International business strategy* presso l'Università Cattolica sede di Brescia, Dottore commercialista e Revisore legale in Brescia.

(**) Dottore commercialista e Revisore legale in Brescia.

(1) Si tratta in sostanza del *Master file* e del *Country file* di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 29 settembre 2010 che richiama espressamente sia le *Guidelines* OCSE emanate il 22 luglio 2010 che l'*European Code of conduct on transfer pricing documentation* (cfr. risoluzione Consiglio UE del 27 luglio 2006).

(2) Cfr. art. 1, comma 2-ter, D.Lgs. n. 471/1997 che, come noto, consente a determinate condizioni l'esimente dalle sanzioni (cfr. P. Valente, *Le novità del transfer pricing*, IPSOA, Milano, 2010, pag. 61 ss.).

lano, 2010, pag. 61 ss.).

(3) L'esame dei componenti di reddito derivanti da operazioni commerciali intercorse con le consociate al fine di verificare se i beni/servizi oggetto delle transazioni siano stati valutati in base al valore normale passa dalla verifica del rigo RS106, Mod. UNICO-SC 2019 nonché dall'evidenza delle colonne 1, 2 e 3 del medesimo rigo che indicano il tipo di legame sussistenti.

(4) Nella terminologia del D.M. 14 maggio 2018, art. 1, si utilizza quest'espressione per identificare l'ipotesi in cui può considerarsi integrato il requisito di controllo (cfr. anche la Relazione illustrativa).

prezzi che sarebbero stati pagati fra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza (5).

I canoni, inoltre, dipendono anche dal **progresso tecnologico del soggetto** che utilizza quell'insieme di *expertise* e di conoscenze interne legate ad una creatività riproducibile di informazioni tecniche e/o commerciali proprietarie (c.d. *know-how*), cosicché con il passare degli anni spesso non c'è più alcuna ragionevole motivazione per rinnovare il contratto di licenza con la casa madre, autorizzando di fatto la controllata a sospendere i pagamenti.

In molti casi tuttavia, il *know-how* è **incluso nel prezzo del bene** (ad esempio semilavorato) che viene venduto alla consociata per essere incorporato nel prodotto finale, non essendo sempre strettamente necessario stipulare un contratto di licenza che preveda *apertis verbis* il trasferimento di tecnologia quando questa sia ricompresa nel valore normale della fornitura di materia prima/semilavorati ceduti.

Nel corso del presente approfondimento cercheremo di evidenziare le criticità connesse a questi aspetti, soprattutto perché il pensiero del Ministero al riguardo è contenuto in una circolare piuttosto risalente e che necessita di aggiornamenti. In particolare, nel commentare sia la disciplina delineata dall'art. 110, comma 7, T.U.I.R. che il prevalente orientamento della giurisprudenza, daremo evidenza di come a tutt'oggi non si è attribuito sufficiente rilievo alla nozione che viene data in sede OCSE di *know-how*, soprattutto nel caso in cui il vantaggio tecnologico rispetto ai *competitors* sia stato colmato per effetto dell'esperienza. Chiariremo inoltre che, quando il *know-how* trasferito è modesto, anziché essere oggetto di uno specifico contratto redatto fra parti correlate, può essere (idealmente) ricompreso in una maggiorazione di prezzo dei beni ceduti del licenziante.

2. Disciplina sui prezzi trasferimento

L'art. 110, comma 7, T.U.I.R. p.p., come riformulato dall'art. 59 D.L. n. 50/2017, dispone che

“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti fra soggetti indipendenti operanti in **condizioni di libera concorrenza** in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito”. In concreto, secondo tale principio, il prezzo pattuito nelle transazioni commerciali tra imprese associate deve corrispondere a quello che sarebbe stato convenuto **fra soggetti indipendenti per transazioni identiche o analoghe** sul libero mercato. Dal punto di vista sostanziale, l'art. 59 del citato D.L. n. 50/2017 (6), ha modificato l'originaria previsione contenuta nell'art. 110, comma 7, T.U.I.R. secondo cui il trasferimento doveva avvenire con riferimento al principio del “valore normale” sostituendola con quella maggiormente aderente al **criterio dell'arm's length** (nonché alle Linee guida OCSE (7) in materia di prezzi di trasferimento nell'ambito del recente progetto *Base Erosion and Profit Shifting*) ovvero sia in funzione delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti fra entità indipendenti.

Il Ministero in effetti, in più di un'occasione, ha avuto modo di ribadire che constatata la sussistenza di tutti i presupposti soggettivi disposti dalla norma (8), in sede di verifica è necessario accertare l'eventuale **eccedenza rispetto al valore normale** (prezzo di libera concorrenza) dei corrispettivi dei beni ceduti e dei servizi prestatati nel contesto di operazioni effettuate con società non residenti legate da un rapporto di controllo (9).

Secondo la giurisprudenza prevalente, infatti, l'Amministrazione finanziaria non deve “provare la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di transazioni fra imprese collegate; spetta invece al contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova di cui all'art. 2697 c.c., dimostrare che le transazioni sono intervenute

(5) Sempre che la questione abbia una risposta univoca; ad esempio si veda R. Moro Visconti, “Esiste davvero un valore normale per i marchi e brevetti?”, in *il fisco*, n. 12/2008, pag. 2125.

(6) Cfr. M. Bono - A. Trainotti, “Norme interne sul *transfer pricing* in linea con i principi comunitari”, in *Eutekne.info* di lunedì 27 gennaio 2018.

(7) In funzione del principio di libera concorrenza disposto dall'art. 9 del Modello di convenzione OCSE i prezzi di trasferimento, in effetti, dovrebbero riflettere i valori che avrebbero

convenuto parti indipendenti in condizioni simili (cfr. audizione parlamentare del Direttore dell'Agenzia delle entrate innanzi alle Commissioni riunite Bilancio, Camera e Senato del 4 maggio 2017).

(8) Cfr. C.M. n. 32 del 22 settembre 1980, protocollo n. 9/2267, capitolo II, § 1) di seguito commentata.

(9) Cfr. ad esempio Comm. trib. reg. Lombardia n. 2323 del 25 maggio 2017 (conforme Comm. trib. reg. Lazio n. 1433 del 18 marzo 2016).

per valore di mercato da considerarsi normali ai sensi del T.U.I.R.” (10). La Suprema Corte ha inoltre precisato che il precetto di cui all’art. 110, comma 7, T.U.I.R. non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del *transfer pricing* ossia lo spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni fra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti (11). La **prova gravante sulla Amministrazione finanziaria** non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal soggetto passivo, ma solo l’**esistenza di transazioni fra imprese collegate** ad un **prezzo** apparentemente **inferiore a quello normale**, incomprendendo invece sul contribuente *ex art. 2697 c.c.* l’onere di dimostrare che tali transazioni siano state poste in essere a valori di mercato da considerarsi normali (12). Il medesimo orientamento è stato in seguito espresso anche dalla prevalente giurisprudenza di merito delle Commissioni tributarie (13).

L’applicazione dell’art. 110, comma 7, T.U.I.R. è subordinata in effetti alla duplice condizione che (14):

- a) dall’operazione negoziale infragruppo derivino per il contribuente **componenti positivi o negativi di reddito**;
- b) dall’applicazione del criterio del valore normale derivi un **aumento del reddito imponibile**.

Spesso tuttavia, nelle transazioni fra imprese associate residenti/non residenti, non si rinviene alcun **corrispettivo documentabile** (15) fra le parti che dimostri l’effettivo o manifesto trasferimento di materia imponibile derivante dall’utilizzo di beni intangibili compresi nell’attivo della controllante (oppure di una delle società

appartenenti al gruppo), in quanto al contrario, le uniche tracce evidenti sono quelle imputabili alle **contropartite finanziarie** che emergono dalle transazioni contenute nella documentazione predisposta per effetto dell’art. 26 D.L. n. 78/2010.

Quando infatti si tratta di conoscenze/competenze alla portata di tutti o quasi i produttori di una certa filiera, le imprese generalmente non ritengono di attribuire alcun valore all’utilizzo da parte di una consociata dei beni intangibili detenuti nel proprio patrimonio, in quanto nessun soggetto indipendente pagherebbe una somma a titolo di acquisizione di una tecnologia (*know-how*) che, pur derivando da esperienze e da prove eseguite dal fornitore, è facilmente accessibile (16).

3. Nozione di *know-how*

Nell’attuale Modello OCSE, come indicato nell’originario Rapporto del 1979 (17), la nozione di “informazioni, esperienze industriali, commerciali o scientifiche” contenuta nell’art. 12 allude al c.d. *know-how* (18).

Il Commentario OCSE (19) riprende la definizione di *know-how* data dall’*Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle* (ANBIPPI) (20), secondo cui il *know-how* viene definito come quel “**complesso non divulgato di informazioni tecniche**, siano brevettabili o no, necessarie alla riproduzione industriale come tale e nelle stesse condizioni di un prodotto o di un processo; poiché esso deriva dall’esperienza, rappresenta ciò di cui un industriale non può venire a conoscenza mediante il semplice esame del prodotto e la generica cognizione del processo tecnico”. L’OCSE osserva (21) inoltre che con il contratto di *know-how*

(10) La Suprema Corte ha affrontato per la prima volta il tema dell’onere della prova nel *transfer pricing* nella sentenza n. 22023/2006 (cfr. anche Cass. nn. 10742/2013, 15298/2015, 16399/2015, 1582/2015).

(11) Da ultimo vedi Cass. 5 aprile 2019, n. 9615 che conferma il principio (Cfr. P. Valente, “*Transfer pricing e royalties*: la sentenza della Cassazione n. 9615”, in *Fiscaltà & Commercio internazionale*, n. 10/2019, pag. 14 ss.).

(12) Si veda in particolare Cass., Sez. trib., del 18 settembre 2015, n. 18392 nonché Id., n. 7493 del 15 aprile 2016.

(13) Cfr. Comm. trib. prov. di Milano n. 1858 del 29 luglio 2005 nonché Comm. trib. prov. di Pisa n. 52 del 26 febbraio 2007 ed infine dalla recente Comm. trib. reg. Lombardia n. 4243/2017 del 13 ottobre 2017.

(14) Cfr. Cass. n. 27087 del 19 dicembre 2014, Id., n. 15005 del 17 luglio 2015.

(15) Nel senso richiesto dalla C.M. n. 32/1980, capitolo II, § 2.

(16) Si pensi ad esempio allo stampaggio di articoli in gomma e prodotti similari che, presupponendo competenze note a circa 500 produttori in Italia e 54.000 aziende nel mondo, non consente di ritenere che questo tipo di tecnologia (*know-how*) possa essere in qualche modo remunerata da un soggetto che utilizza le conoscenze tecniche di una società appartenente al gruppo (fonte Aida Bureau Van Dijk).

(17) Si confronti ad esempio il § 84 del citato Rapporto.

(18) Cfr. M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano 2004, pag. 789 ss.

(19) Commentario OCSE, paragrafo 11, all’art. 12 secondo cui il *know-how* “generalmente corrisponde ad un’informativa non divulgata di natura industriale, commerciale o scientifica, derivante da una precedente esperienza e dotata di applicazioni pratiche nella gestione di un’impresa e dalla cui divulgazione può derivare un beneficio”.

(20) Fatta propria dalla C.M. n. 42 del 12 dicembre 1981.

(21) Commentario OCSE, § 11.1.

una delle parti si impegna ad impartire all'altra, in modo che possa utilizzarle per proprio conto, le proprie specifiche conoscenze ed esperienze che rimangono sconosciute al pubblico.

Un contributo alla qualificazione del *know-how* deriva anche dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (22) che ha messo in evidenza come l'elemento che contraddistingue il *know-how* sia la "segretezza" delle conoscenze tecniche che ne sono l'oggetto; il *know-how* è un bene immateriale *sui generis* in quanto è tutelato solo *inter partes* e non *erga omnes* come altri beni immateriali legislativamente disciplinati (invenzioni industriali, modelli industriali, marchi d'impresa, opere dell'ingegno a carattere creativo) (23).

Il requisito della segretezza emerge anche dalle nozioni di *know-how* (24) contenute nei Regolamenti comunitari 30 novembre 1988 e n. 556/1989/CEE riguardanti l'applicazione dell'art. 71 del trattato agli accordi di licenza di *know-how* (25). Nei primi Regolamenti citati, il termine indica "un insieme di informazioni segrete, sostanziali ed identificate in una qualsiasi forma appropriata; il termine segreto indica che l'insieme del *know-how*, considerato globalmente nella precisa configurazione e articolazione dei suoi componenti, non è generalmente noto o facilmente accessibile, cosicché il suo valore consiste in parte nel vantaggio temporale che il licenziatario acquisisce quanto esso gli viene comunicato; tale termine non è inteso in senso stretto cioè che ogni singola componente del *know-how* deve essere assolutamente sconosciuta e non ottenibile al di fuori dell'azienda licenziante".

Nel secondo regolamento il *know-how* (26) è definito come un "patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove conseguite dall'affiliante, patrimonio segreto, sostanziale e accertato". Altri requisiti essenziali del *know-how* tecnico, secondo le citate Direttive comunitarie, sono la "sostanzialità" e la "identificabilità". In particolare con il termine "sostanziale" si intende che il *know-how* debba comprendere conoscenze che siano utili al licenziatario al momento della sottoscrizione del

contratto, nel senso di essere idonee a dare al licenziatario un vantaggio competitivo (27), mentre la "identificabilità" consiste nel fatto che il *know-how* debba essere descritto in modo sufficientemente comprensibile, in modo da consentire di verificare se esso corrisponde ai criteri di segretezza e sostanzialità.

Questa definizione si ritrova anche nella disciplina dell'**affiliazione commerciale** (*franchising*) (28) in cui per *know-how* dell'affiliante s'intende "un patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove eseguite dall'affiliante, patrimonio che è segreto, sostanziale e individuato" laddove per segreto si intende che "il *know-how* considerato come complesso di nozioni o nella precisa configurazione e composizione dei suoi elementi, non è generalmente noto né facilmente accessibile; per sostanziale, che il *know-how* comprende conoscenze indispensabili all'affiliato per l'uso, per la vendita, per la rivendita, la gestione o l'organizzazione dei beni o servizi contrattuali; per individuato, che il *know-how* deve essere descritto in modo sufficientemente esauriente tale da consentire di verificare se risponde ai criteri di segretezza e di sostanzialità".

Il *know-how* consiste quindi in un **metodo produttivo e organizzativo**, spesso con applicazioni tecnologiche nell'ambito di un processo di industrializzazione che si concretizza nella conoscenza pratica sulle modalità di saper fare qualcosa, ad esempio un prodotto. Il *know-how* sfrutta un bagaglio di conoscenze e artifici costruttivi acquisiti anche con il **talento imprenditoriale**, in molti casi **artigianale**, e non sempre formalmente codificate, non di dominio pubblico e quindi tali da originare esclusive asimmetrie informative, tali da sconfinare in segreto industriale, intrinsecamente caratterizzati da requisiti di novità e non accessibilità ai terzi (29).

Rappresentando un patrimonio relazionale e di conoscenze, il *know-how* può includere **attività tangibili e sostanziali** come formule, istruzioni e specifiche, procedure codificate, accorgimenti

(22) Cass. n. 1699 del 27 febbraio 1985, Id., n. 659 del 20 gennaio 1992.

(23) Cfr. circolare Assonime n. 13 del 27 febbraio 2001, pag. 18.

(24) Vedi anche l'attuale Direttiva 8 giugno 2016, n. 943/16 sulla protezione del *know-how* riservato (cfr. in particolare art. 2).

(25) Regolamenti del 31 gennaio 1996, n. 240/96/CEE sugli accordi trasferimento di tecnologia e 30 novembre 1988, n. 4087/1988 contenente l'applicazione dell'art. 71 sugli accordi

franchising.

(26) Per una attenta e compiuta ricognizione in ordine al concetto di *know-how* si veda R. Moro Visconti, "La valutazione economica del *know-how*", in *Il diritto industriale*, n. 3/2012, pag. 269 ss.

(27) Cfr. A. Frignani, *Il franchising*, UTET, 1990 pag. 90 ss.; L. Zagato, *Il contratto comunitario di licenza di know-how*, CEDAM, 1996, pag. 134 ss.

(28) Legge 6 maggio 2004, n. 129, art. 1, comma 3, lett. a).

(29) R. Moro Visconti, cit., pag. 270.

tecnici, *layout* produttivi con impiego di tecnologia, *design*, stampi o modelli, etc. che, attraverso un processo orchestrato di apprendimento, comportano innovazioni di processo o di prodotto, fonti di vantaggio competitivo (30).

Va infine evidenziato che mentre il **know-how** si caratterizza per la circostanza che (31):

1) si tratta di un prodotto (conoscenze, informazione, tecnica, formula, processo etc.) già esistente;

2) si tratta di un prodotto che viene concesso all'utilizzatore;

3) di norma il creatore ne resta proprietario l'attività di **ricerca e sviluppo** che spesso viene svolta in campo industriale, è finalizzata a migliorare ed implementare queste conoscenze.

In sintesi il *know-how*, inteso come complesso non divulgato di informazioni tecniche necessarie alla riproduzione industriale, è contraddistinto da:

a) **segretezza**, in quanto insieme di informazioni non generalmente note o facilmente accessibili;

b) **sostanzialità**, in quanto comprende conoscenze che siano utili al licenziatario al momento della sottoscrizione del contratto;

c) **identificabilità**, in quanto deve essere descritto in maniera sufficientemente comprensibile in modo da consentire di verificare se questo corrisponda ai criteri *sub a)* e *b)*.

Questo significa che il *know-how* tecnicamente cedibile/trasferibile, ma mancante dei requisiti di segretezza, sostanzialità e identificabilità che abbiamo appena indicato e che sono indispensabili affinché possa produrre *royalties* contrattualizzate, può coesistere con il primo ma non è tale da generare canoni significativi per effetto della sua utilizzazione. Il patrimonio di conoscenze e competenze distintive produttive ed organizzative che non è contraddistinto dalle prerogative *sub a)*, *b)* e *c)* delineate in sede OCSE, diversamente dal primo, in quanto *expertise* di dominio pubblico ed accessibile liberamente ai terzi, potrebbe essere trasferito prescindendo da qualsiasi remunerazione tassabile ai fini delle disposizioni sui prezzi trasferimento.

4. **Know-how nel sistema dei prezzi di trasferimento**

Relativamente alle transazioni concernenti il trasferimento di tecnologia, la **C.M. n. 32/1980**, prot. 9/2267, capitolo V, ha chiarito che si rende opportuno distinguere fra le seguenti due ipotesi:

1) cessione dei diritti immateriali;

2) utilizzazione dei diritti immateriali.

Per l'ipotesi *sub 2)* il Ministero precisa come non vada "trascurato che un contratto di licenza dipende essenzialmente dalle previsioni del risultato che potrà essere conseguito dal licenziatario nel territorio cui si riferisce il diritto di sfruttamento. Queste valutazioni sono basate sul vantaggio tecnologico e commerciale procurato al licenziatario, sulla potenziale riduzione dei costi di produzione, sul potere di acquisto dei consumatori nel territorio oggetto della licenza, sull'orientamento della domanda, etc."

Con riferimento al contenuto dell'accordo, la circolare rileva inoltre che "l'estrema incertezza che caratterizza il prezzo del trasferimento di tecnologia induce, abbastanza frequentemente, le parti contraenti a stipulare un **primo contratto di breve durata** riservandosi di concludere in fase successiva, l'**accordo finale**". Quindi in definitiva, secondo il Ministero, le prestazioni di servizio concernenti l'utilizzazione dei diritti immateriali quali il *know-how* vanno "contrattualizzate" (32).

Proprio perché la valutazione degli intangibili è molto complessa, la C.M. n. 32/1980 citata (33) precisa che se da un lato la **metodologia "tecnica" di valutazione** comporta la determinazione di un canone influenzato dalle ricerche e sperimentazioni effettuate, dalla vita tecnica dell'invenzione industriale e dall'originalità, complessità e portata tecnologica del bene, dall'altro i dati tecnici vanno combinati con quelli "giuridici" rilevabili dall'esame delle varie **clausole "contrattuali"** (34) che possono influenzare anche notevolmente il valore normale della transazione oggetto di verifica, accertandosi se esistano ed in quale misura (35):

(30) Nell'accezione di Michel Porter (cfr. M. Porter, *Il vantaggio competitivo*, Einaudi, Torino, 2011).

(31) Cfr. art. 12 del Modello OCSE, punti 11 e seguenti. Cfr. anche P. Valente - G. Ianni - R. Rizzardi - F. Toscano, *Internazionalizzazione dell'impresa e gestione dei mercati esteri*, Wolters Kluwer, 2016, pag. 121 ss.

(32) Questo lo si può desumere sia dalla circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010, § 4, che dal Provvedimento del 29 settembre 2010, prot. n. 2010/137654 laddove si fa riferimento in

Allegato 2 alla "copia di contratti scritti in base ai quali le operazioni di cui ai capitoli 5 e 6 sono regolate".

(33) Cfr. C.M. n. 32/1980, capitolo V, paragrafi 3 e 4.

(34) Sulla valenza contrattuale si veda anche Comm. trib. reg. Milano del 4 settembre 2018, n. 3674/18/18.

(35) Rispetto ai beni materiali, infatti, per i quali è possibile far riferimento ai tre metodi tradizionali per determinare il valore normale, la natura di beni immateriali riflette la loro unicità e la conseguente difficoltà di disporre di transazioni com-

- a) diritti di esclusiva;
- b) limitazioni territoriali;
- c) protezioni accordate all'invenzione industriale dalla legislazione dello Stato di residenza del licenziatario;
- d) divieto di esportazione dei prodotti derivanti dall'utilizzo dell'invenzione industriale;
- e) diritti di concedere *sub*-licenze;
- f) durata del contratto;
- g) requisiti sulle dimensioni o sulle caratteristiche del prodotto derivanti dall'utilizzo dell'invenzione industriale;
- h) diritti di sfruttamento delle scoperte o degli sviluppi dell'invenzione;
- i) fissazione dei prezzi di vendita di prodotti;
- j) diritti preferenziali rispetto ai terzi.

Spesso tuttavia tra parti correlate residenti/non residenti non viene stipulato alcun contratto avente per oggetto il trasferimento di *know-how*, né l'accordo convenuto *de facto* possiede una qualsiasi delle limitazioni indicate nei punti da a) a j). Per l'utilizzo di tecnologia di patrimonio comune normalmente le consociate non residenti non hanno alcun diritto di esclusiva, né subiscono alcuna limitazione territoriale, né viene previsto alcun divieto di esportazione dei prodotti derivanti dall'impiego di *know-how* e neppure fissata alcuna griglia sui prezzi di vendita. Per questo insieme di motivi normalmente non viene pagato alcun canone.

Nella predetta C.M. n. 32/1980 il Ministero (36) rileva inoltre che il "vantaggio" conseguibile dal destinatario dell'invenzione industriale deve "essere considerato **temporalmente**" in quanto un contratto di licenza normalmente viene stipulato se la beneficiaria effettivamente abbisogna della tecnologia dell'impresa associata per esercitare la propria attività. La circolare infatti, chiarisce che con "il passare degli anni il rapporto con la licenziante può però mutare sostanzialmente; la licenziataria ha progredito sul piano tecnologico e della ricerca in modo tale che non esisterà più alcuna ragionevole motivazione per rinnovare il contratto con la casa madre; in tal caso, considerato che un'impresa indipendente in condizioni tecnologiche similari non avrebbe continuato il rapporto, è da riconoscere la deducibilità del canone corrispettivo". Il caso è rivolto alla società che deduce le *royalties* a titolo di licenza, ma è pacifico che si

possa estendere alla licenziante che le percepisce.

È di tutta evidenza che secondo il Ministero:

- 1) l'accordo relativo all'utilizzo del *know-how* va **contrattualizzato**;
- 2) la determinazione del canone è fondata sul **vantaggio** che verosimilmente il licenziatario potrà acquisire in relazione alle potenzialità di sfruttamento del diritto;
- 3) il vantaggio conseguibile dal destinatario non dura in eterno, ma va considerato per un certo **numero di anni**;
- 4) quando il licenziatario avrà acquisito quelle competenze **non** sarà più **necessario rinnovare l'accordo** con la casa madre.

Le riprese che vengono (frequentemente) effettuate in sede di verifica spesso si basano su di un mal interpretato concetto di **contratto di licenza** che, secondo la dottrina dominante, consente a un soggetto (licenziante) di concedere ad un altro soggetto (licenziatario) il diritto di utilizzare e/o sfruttare la proprietà intellettuale di cui è titolare (marchio, brevetto, *know-how*, *design*, *software* etc.) in cambio di un corrispettivo (*royalty*). Nel contratto di licenza infatti sono normalmente ricomprese quelle limitazioni di ambito, esclusiva, durata di sfruttamento che abbiamo appena citato. Tuttavia, quando nel campo industriale si intende trasferire una tecnologia piuttosto datata e riproducibile, queste restrizioni non sono presenti, non rinvenendosi un solo motivo per cui l'utilizzatore debba pagare dei canoni alla licenziante, come dovrebbe avvenire fra soggetti indipendenti, qualora ci fosse stato un trasferimento effettivo di ricchezza.

Con riferimento alla **forma del corrispettivo** la C.M. n. 32/1980 (37) precisa che i contratti di licenza prevedono una dei seguenti modi:

- a) un canone basato sulla produzione del licenziatario;
- b) un canone basato sui ricavi del licenziatario;
- c) un canone basato sui profitti del licenziatario;
- d) una somma *una tantum* talvolta unitamente ad un canone periodico;
- e) una maggiorazione del prezzo per la vendita dei semilavorati quando l'impresa fornitrice presta la sua assistenza tecnica o *know-how* al compratore.

parabili (cfr. G. Odetto - G. Valente, *Manuale della fiscalità internazionale*, Torino, 2015, pag. 354 ss.).

(36) Si confronti in particolare il capitolo V, paragrafo 5.

(37) Si veda in particolare il capitolo V, paragrafo 6 (Cfr. P.

Valente - E. Fusa - F. Ghiselli - A. Tron, *Marchi, brevetti e know-how*, IPSOA, Milano, 2014, pag. 86 ss.).

Secondo il Ministero quindi il canone pagabile dalle controllate potrebbe essere fondato sia sulla produzione del licenziatario che sui ricavi, sui profitti, oppure essere erogato *una tantum* ma anche incluso, e questo è il punto, nel prezzo di vendita dei semilavorati, coerentemente con le Linee guida OCSE nelle quali si riconosce che la *royalty* possa essere incorporata nel prezzo di trasferimento dei beni o servizi ceduti (38).

Per quel che riguarda la **misura del canone** inoltre vanno sempre richiamate le indicazioni della predetta C.M. n. 32/1980 (39) secondo cui:

a) canoni **fino al 2%** del fatturato potranno essere accettati dall'Amministrazione quando i) la transazione risulta da un contratto redatto per iscritto ed anteriore al pagamento del canone ii) sia sufficientemente documentata l'utilizzazione, e quindi, l'inerenza del costo sostenuto;

b) canoni oscillanti **fra il 2% e il 5%** potranno essere ritenuti congrui, oltre che dalle condizioni di cui al punto precedente qualora i) i dati tecnici giustificano il tasso dichiarato (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, obsolescenza inferiore all'anno o meno, vita tecnica, originalità, risultati ottenuti etc.) nonché ii) il tasso dichiarato sia giustificato dai dati "giuridici" emergenti dal contratto (diritto di esclusiva, diritto di concedere *sub*-licenze, diritto di sfruttamento delle scoperte o sviluppi del bene immateriale etc.);

c) canoni **superiori al 5%** solo in casi eccezionali giustificati dall'alto livello tecnologico il settore.

5. *Know-how* nella giurisprudenza di merito e di legittimità

Sono numericamente molto scarse le pronunce in giurisprudenza che hanno per oggetto il trattamento del *know-how* nei prezzi trasferimento. La Suprema Corte si era espressa sin dagli anni 90 sulla nozione (40) e la **valenza contrattuale**

del c.d. *know-how* precisando che si tratta di conoscenze che, nell'ambito della tecnica industriale, sono richieste per produrre un bene, per attuare un processo produttivo o per il corretto impiego di una tecnologia, nonché regole di condotta che nel campo della tecnica mercantile vengono desunte da studi ed esperienze di gestione imprenditoriale (*know-how* in senso ampio) ove presentino il carattere della **novità** (quando comportano vantaggi d'ordine tecnologico o competitivo) e della **segretezza** (quando non sono divulgabili) assumendo rilievo come **autonomo elemento patrimoniale** suscettibile di utilizzazione economica (41) da parte del possessore (*know-how* in senso stretto) anche se derivino da invenzioni brevettabili che il titolare non intenda brevettare e preferisca sfruttare in regime di segreto o da ideazioni minori non costituenti vere e proprie invenzioni brevettabili (42). Ne consegue che, secondo la Cassazione, il c.d. contratto (43) di "*know-how* è un **contratto sinallagmatico atipico**, pienamente valido nel nostro ordinamento giuridico a norma dell'art. 1322 c.c., consistendo nel trasferimento nelle più diverse forme, delle conoscenze tecniche, da sole o in unione ad altre utilità, contro un determinato corrispettivo anche se le stesse non siano protette da brevetto".

Già nella risalente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ravenna (44) era stata disconosciuta la misura e la **congruità delle royalties** corrisposte da una società manifatturiera italiana alla controllante statunitense in funzione di un contratto di licenza sia per l'utilizzo del marchio che di tecnologia ed in generale di *know-how* produttivo. In particolare le *royalties* del 7% sul fatturato della società italiana pagate alla casa madre venivano giudicate **sproporzionate** dall'Amministrazione in relazione al contenuto dell'accordo che, originariamente stipulato nel 1959, era stato più volte rinnovato negli anni senza modifiche significative, lasciando presupporre che l'oggetto del diritto

(38) Il Rapporto OCSE 1996 rileva infatti che la remunerazione per l'uso dei beni immateriali può essere inclusa nel prezzo praticato per la cessione dei beni e dei servizi a cui tali beni immateriali afferiscono, e che quindi debbano evitarsi doppie deduzioni per il trasferimento della tecnologia (Linee guida OCSE, § 4.17, C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, Milano, 2008, pag. 1175).

(39) Cfr. capitolo V, C.M. n. 32/1980, paragrafo 6.

(40) Cfr. Cass., Sez. I civ., 20 gennaio 1992, n. 659.

(41) Per la valutazione economica del *know-how*, si veda Cass., Sez. I civ., 27 febbraio 1985, n. 1699, citata.

(42) Quando vengono acquistati da una società per azioni a titolo oneroso i c.d. diritti di *know-how* vanno iscritti nelle po-

ste di bilancio per un valore non superiore al prezzo di acquisto o di costo (Cass., Sez. I civ., 27 febbraio 1985, n. 1699).

(43) La Cassazione nella sentenza n. 27296 del 23 dicembre 2014, in una complessa vicenda di utilizzo di *know-how* di proprietà di una consociata tedesca, giunge alla propria conclusione prendendo in esame i contratti di vendita stipulati fra le società del gruppo, chiarendo così indirettamente l'importanza del rapporto commerciale consacrato in un contratto.

(44) Cfr. Comm. trib. prov. di Ravenna, sentenza n. 387 dell'11 giugno 1998 (si veda D. Bergami, "Rapporti *intercompany* e *intangibles*: una disciplina da interpretare", in *Amministrazione & Finanza*, n. 20/2000, pag. 18).

di sfruttamento non risultava caratterizzato da un elevato contenuto tecnologico: il trascorrere del tempo non giustificava una stretta attività di assistenza, dovendosi ritenere ormai acquisite, da parte della licenziataria, le capacità tecnologiche e di ricerca autonome. La Commissione infatti, dopo aver constatato che la società svolgeva in proprio l'attività di ricerca e sviluppo volta alla realizzazione di un proprio *know-how*, riconosceva al contribuente la deducibilità di una *royalty* non eccedente il 2% del fatturato. La Commissione tributaria provinciale di Milano (45) relativamente ad una complessa verifica della Guardia di Finanza nei confronti della società capogruppo di una multinazionale, in seguito al rilievo del **mancato riaddebito di royalties** per l'utilizzo del marchio da parte della controllante (titolare dal punto di vista giuridico del marchio) alla controllata americana, ha rilevato come quest'ultima abbia contribuito in maniera rilevante allo sviluppo del marchio, sconosciuto nel territorio prima della costituzione della società statunitense, mentre la capogruppo si era semplicemente limitata alla mera gestione amministrativa dell'intangibile ribaltando i costi sostenuti per tale attività. La Commissione evidenziava che la contestazione non si poteva ritenere fondata poiché la ricorrente aveva allegato (46) i "contratti di licenza e documentato le attività in capo alle società licenziatarie per sviluppare e diffondere il marchio di proprietà della ricorrente, mediante lo sviluppo autonomo nel mercato di riferimento". In particolare, le attività considerate erano state dettagliatamente descritte nella documentazione di cui al Provvedimento del 29 settembre 2010 e "non confutate in modo analitico da parte dell'Amministrazione finanziaria che si è limitata a produrre un criterio di calcolo che non tiene conto dell'effettiva natura del mercato di riferimento e della concorrenzialità dello stesso".

In altra sentenza la Commissione tributaria provinciale di Milano (47) ha condiviso la prospettazione dell'Ufficio in relazione al mancato riaddebito dei costi da *royalties* sostenuti dalla ricorrente nell'interesse ed a beneficio delle società

del gruppo per effetto della **mancata produzione di documentazione idonea** a contrastare la ricostruzione dell'Ufficio medesimo.

Alla stessa stregua la Commissione tributaria regionale della Lombardia (48) ha disposto che è legittimo l'accertamento di ricavi contabilizzati da parte della *holding* capogruppo per le *royalties* afferenti l'utilizzo di marchi e brevetti di sua proprietà da parte delle controllate estere qualora l'ente impositore abbia ricavato il valore normale di tale base imponibile attraverso l'individuazione di una percentuale sul fatturato e il contribuente non abbia fornito alcuna prova contraria.

La sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 4712/2018 (49) ha preso in esame il caso di un ricorrente che esporta in 86 Paesi prodotti semilavorati per la produzione di capsule e prodotti finiti per l'industria enologica, che possiede un marchio di rilevanza internazionale e un *know-how* tecnologico che vengono messi a disposizione delle controllate le quali, sfruttando le conoscenze e le competenze della capogruppo, sono in grado di produrre localmente le predette capsule, e che consentiva lo sfruttamento della propria tecnologia e del proprio marchio **senza richiedere alcun canone**. L'Ufficio riprendeva a tassazione *royalties* per l'utilizzo del *know-how* da parte delle controllate nella misura del **2% delle vendite dei soli prodotti finiti** che le società producevano partendo dai semilavorati forniti dalla controllante. La Commissione rileva innanzitutto che l'Amministrazione finanziaria si è limitata a presupporre che il contribuente, nel trasferimento dei propri semilavorati alle controllate estere, avrebbe omesso di valorizzare adeguatamente nel corrispettivo richiesto in pagamento il trasferimento del *know-how* e l'utilizzo del marchio. Tuttavia, tale rilievo "a prescindere dalla sua fondatezza, non risulta idoneo a determinare in applicazione dell'art. 110, comma 7, T.U.I.R., una rettifica in aumento del reddito dichiarato dal contribuente", in quanto l'individuazione dei componenti positivi di reddito si fonda sulla verifica della conformità dei prezzi praticati dal contribuente residente ai prezzi

(45) Cfr. Comm. trib. prov. di Milano del 22 maggio 2018, n. 2251.

(46) L'importanza della redazione di un contratto a supporto delle *royalties* si trova anche in un altro orientamento di merito laddove l'Amministrazione aveva contestato il campione di comparabili utilizzato dalla società ricorrente per determinare la misura delle *royalties* riconosciute alla controparte americana derivante da un'apposita analisi economica supportata da

ben 18 contratti fra soggetti indipendenti (Comm. trib. prov. di Milano del 31 marzo 2012, n. 100/2/12).

(47) Cfr. Comm. trib. prov. di Milano n. 2028 del 2 marzo 2016.

(48) Si veda Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXXIV, n. 4287/2014 del 5 agosto 2014.

(49) Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. I, 15 ottobre 2018, n. 4712/2018.

normali di mercato (50), ossia, sulla **congruenza del corrispettivo percepito** rispetto al prezzo di scambio praticato in condizioni di libera concorrenza fra imprese non collegate tra loro, per operazioni aventi ad oggetto analoghi beni o servizi. Il Collegio in sostanza ribadisce che i presupposti applicativi dell'art. 110, comma 7, T.U.I.R. che consentono una rettifica del reddito imponibile sono stati più volte evidenziati dalla giurisprudenza di legittimità (51), laddove si è precisato che è onere dell'Ufficio dimostrare l'esistenza di transazioni fra imprese collegate e lo scostamento evidente fra il corrispettivo pattuito e quello di mercato, costituente valore normale di riferimento.

Con particolare riguardo ai **componenti positivi di reddito** infatti la Suprema Corte ha chiarito che "incombe certamente sull'Amministrazione finanziaria - secondo le regole generali in materia (art. 2697 c.c.) - l'onere di provare la fondatezza della rettifica da *transfer price*, ossia la fondatezza della pretesa fiscale azionata, con riferimento allo scostamento tra il corrispettivo pattuito e il valore normale dei beni o dei servizi scambiati" (52). La Commissione, nel respingere l'appello e confermare la sentenza impugnata, rileva che non può ritenersi assolto l'**onere probatorio gravante sull'Amministrazione** la cui pretesa risulta infondata, in quanto se da una parte il settore di riferimento della ricorrente attiene a una dimensione B2B (*business to business*) il cui cliente finale non è un consumatore ma un'azienda (53), per la quale l'eventuale denominazione e/o marchio hanno scarso valore ed *appeal*, dall'altra i semilavorati e prodotti finiti ceduti dalla controllante non presentavano mai alcun marchio o denominazione registrata non potendo aggiungere alcun beneficio all'intangibile trasferito.

6. Trattamento sanzionatorio

L'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede la possibilità di non applicare sanzioni

"connesse" alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni previste dall'art. 110, comma 7, T.U.I.R. da cui derivi una maggiore imposta o una differenza a credito quando, nel corso dell'accesso, il contribuente "consegna" agli organi di controllo una **specific documentazione** (54), idonea a consentire riscontro della conformità al valore normale dei prezzi praticati.

L'**esonero dalle sanzioni** (55) è subordinato alla "condizione" che il contribuente trasmetta ai verificatori una **documentazione**:

- **specific**, cioè che sia stata posta in essere unicamente con riguardo ai prezzi di trasferimento;

- **idonea** a riscontrare la conformità dei prezzi di trasferimento al valore normale nonché garantire un più agevole espletamento della verifica.

L'Agenzia, in linea con la *ratio* dell'art. 26 D.L. n. 78/2010, secondo cui si dovrebbe premiare l'**atteggiamento collaborativo del contribuente** volto a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi trasferimento (56), ha chiarito che "l'adesione al regime degli oneri documentali deve essere in specie considerata nell'ambito dell'attività di tutoraggio ai fini della graduazione del rischio evasione/elusione quale indice di **trasparenza e collaborazione** nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. In tale contesto si ricorda comunque l'esigenza di procedere, in sede di controllo, ad un'adeguata ed **equilibrata valutazione della documentazione** predisposta dai contribuenti che hanno aderito al regime degli oneri documentali, al fine di verificare la sussistenza o meno di un genuino impegno dell'impresa a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi delle proprie transazioni infragruppo" (57). Se in concreto il beneficio in questione consiste nell'esclusione dall'**applicazione della sanzione** prevista dal comma 2, art. 1, D.Lgs. n. 471/1997 in caso di infedeltà della dichiarazione, nel caso specifico in cui venga rettificato il

(50) Laddove la gamma di libera concorrenza comprenda dei risultati affidabili, qualunque sia il valore in essa compreso, questo rappresenta una situazione di mercato *arm's length*, ovvero un valore di libera concorrenza (OCSE *Guidelines*, § 3.62 nonché Commissione tributaria regionale Lombardia n. 5005/2018 del 19 novembre 2018).

(51) Cfr. le più volte citate Cass. n. 16399/2015 nonché Id., n. 13387/2016.

(52) In relazione al c.d. principio di vicinanza della prova si confronti anche Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. 13, sentenza del 10 luglio 2013, n. 83.

(53) Dello stesso tenore si veda Comm. trib. reg. Lombardia,

Sez. V, del 21 febbraio 2019, n. 780.

(54) Cfr. anche circolare Agenzia delle entrate n. 25/E del 31 luglio 2013 nonché Assonime, nota Studi n. 9/2014 laddove l'Associazione evidenzia che a fronte dell'impegno a disporre l'idonea documentazione ci dovrebbe essere la necessaria competenza e la dovuta collaborazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

(55) Cfr. circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010.

(56) Cfr. circolare n. 25/E del 3 luglio 2013.

(57) Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. I, n. 2454 del 1° giugno 2017.

reddito per il **mancato addebito di royalties** ad una controllata, l'esimente non opera. Il problema sta nel fatto che sarebbe difficile collegare i canoni per i quali non è stato fornito l'elenco completo dei beni immateriali trasferiti, suscettibili di utilizzazione (§ 7 del *masterfile*), con la materia prima o il semilavorato che contiene una quota parte di *know-how*.

7. Conclusioni

Dalla disamina che abbiamo rappresentato emerge chiaramente come il *know-how*, inteso quale patrimonio non divulgato di informazioni e conoscenze pratiche non brevettate, debba possedere quelle prerogative di segretezza, sostanzialità e identificabilità idonee ad attribuire al licenziatario un vantaggio competitivo che, qualora non rinvenute, esporrebbe il titolare ad una sorta di divulgazione, coincidente con la caduta in pubblico dominio e la contestuale eliminazione delle asimmetrie informative poste a baluardo del labile e talora opinabile confine tra ciò che è segreto e ciò che non lo è.

Sia le Linee guida OCSE che la prevalente giurisprudenza di legittimità hanno evidenziato come l'elemento principale che caratterizza l'*expertise* di competenze tecnologiche sia la **segretezza delle conoscenze tecniche** che ne sono l'oggetto, autorizzando l'interprete ad una linea di distinzione fra i) *know-how* dotato dei requisiti necessari per essere considerato e trattato come tale e ii) *know-how* non contraddistinto dalle predette prerogative. Solo il primo inoltre permetterebbe al licenziante, per il vantaggio che verosimilmente il licenziatario ne potrebbe conseguire in relazione alle sue potenzialità, di sfruttare economicamente il diritto addebitando una **royalty** rilevante ai fini dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, T.U.I.R.

Il canone avrebbe cittadinanza nell'ambito dell'**arms length principle** proprio in funzione delle indicate prerogative di segretezza, sostanzialità ed identificabilità delineate in sede OCSE in quanto, diversamente argomentando, si tratterebbe di bene intangibile non economicamente trasferibile o meglio ancora trasferibile senza che questo possa/debba produrre delle *royalties* imponibili ai fini del *transfer pricing*.

Visto che secondo il Ministero (ma in fondo secondo la Cassazione) lo sfruttamento del *know-how* va **contrattualizzato**, si potrebbe anche di-

stinguere fra accordi che rivestono la forma scritta ed in cui è possibile identificare tutte le limitazioni che normalmente accompagnano una transazione di tecnologia da quelli non formalizzati, per i quali, com'è stato giustamente evidenziato dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 4712/18, non ci si può limitare a supporre che il contribuente abbia ommesso di valorizzare il *know-how*, ma al più vanno individuati i beni (ad esempio semilavorati) che, incorporandosi nei prodotti finiti della licenziataria, sono ceduti ad un prezzo che corrisponde ai valori di mercato. Quando manca il contratto, infatti, l'Agenzia deve dimostrare l'esistenza di una **transazione fra imprese correlate** comprovando che sia stata posta in essere a condizioni di libera concorrenza, non tanto facendo riferimento a un intangibile che è solo presunto, quanto piuttosto al bene ceduto (materia prima o prodotto finito) che ne costituisce il presupposto.

Se poi si rileva che, come ebbe in passato a segnalare la Commissione provinciale di Ravenna n. 337/1998, la tecnologia si acquisisce per effetto del **progresso tecnologico**, il quadro diventa più complesso, in quanto anche lo stesso Ministero nella citata C.M. n. 32/1980 prende atto che non ci dovrebbe essere più alcuna ragionevole motivazione per rinnovare il contratto con la casa madre quando il *know-how* è stato conseguito per processo di sviluppo interno. In questo caso, infatti, il vantaggio acquisito dal licenziatario, va considerato temporalmente laddove non può più essere trattato come competenza distintiva.

Alcune difficoltà sono evidenti anche nel **trattamento sanzionatorio**, laddove una ripresa "fuori" *penalty protection* non consente l'esimente neppure quando una quota di intangibile è inclusa nel prezzo di vendita del bene ceduto.

A questo punto è augurabile che nella prossima rivisitazione dell'unica (ed al riguardo completa) posizione formale assunta in tutti questi anni dal Ministero l'Amministrazione aggiorni e renda più coerente alla lettura che ne è stata data in sede OCSE il proprio punto di vista con riferimento alla disciplina dei prezzi di trasferimento degli intangibili ed in particolare del *know-how*, anche prendendo spunto dalla giurisprudenza di merito che in alcuni casi ne ha evidenziato i limiti.