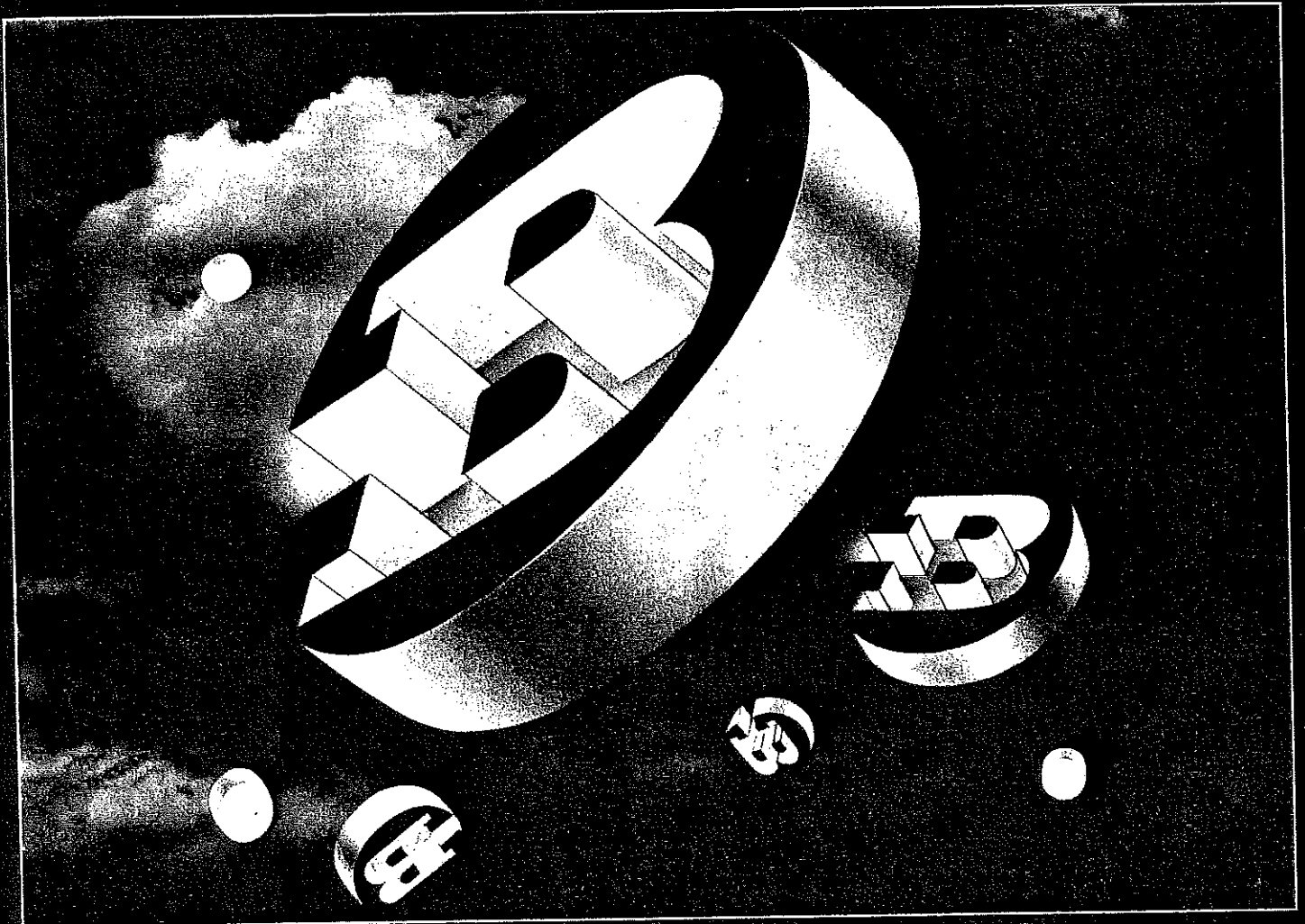


IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli - V.le Monza 106 - 20127 Milano

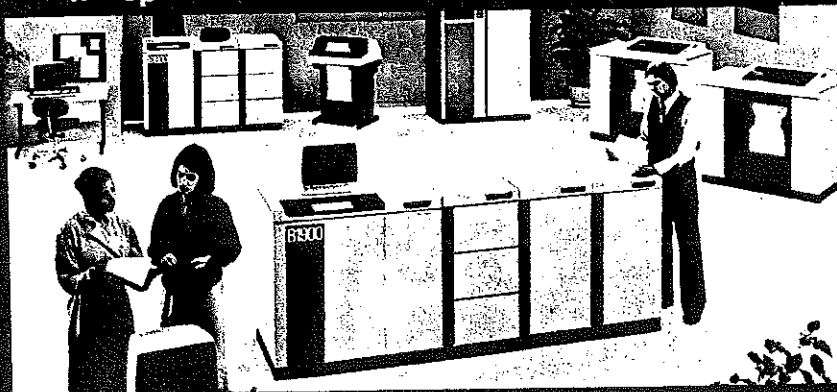
n. 4 - aprile 1980

UTILIZZAZIONE CONSAPEVOLE



Burroughs B

Il "top" dell'elaborazione a tutti i livelli



Il valore normale delle royalties

Il valore normale delle royalties nelle convenzioni contro le doppie imposizioni - Il rapporto del 12.3.1979 del Comitato degli affari fiscali dell'Ocde - Il problema delle royalties e del loro valore in sede comunitaria - La normativa italiana / di FRANCO PONTANI

L'art. 53 del Dpr 29.9.1973 n. 597 al 5° comma alla lett. b), ai fini della determinazione del reddito di impresa dispone che concorre al volume dei ricavi « la differenza tra il valore normale dei ... servizi ed i corrispettivi ... delle prestazioni effettuate a società non aventi nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale, che controllano direttamente o indirettamente l'impresa o che ne sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ».

L'art. 56 del Dpr 29.9.1973 n. 597 al 2° comma recita « il costo di acquisizione dei ... servizi prestati dalle società indicate alla lettera b) del 5° comma dell'art. 53 è diminuito dell'eventuale eccedenza rispetto al valore normale. La disposizione si applica anche per ... i servizi prestati da società non aventi nel territorio dello Stato né la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie o merci o di fabbricazione o di lavorazione di prodotti ».

Dai due disposti sopra citati appare evidente la preoccupazione del legislatore italiano di rendere comunque tassabile nel territorio dello Stato il « ricavo normale » o meglio l'« utile normale » derivante o da prestazioni eseguite o da utilità ricevute a fronte di prestazioni di terzi, cercando di identificare sia per la prestazione eseguita che per quella ricevuta una dimensione normale di ricavo o di costo.

La regola, quale emerge dai disposti citati, è vigente nei rapporti con società controllanti e controllate site al di fuori del territorio dello Stato. Non riguarderebbe apparentemente la norma quei rapporti esistenti con le società site al di fuori del territorio dello Stato per le quali non sussista il vincolo di controllo (ma per le quali potrebbe esistere un semplice vincolo di partecipazione) e con le società site nel territorio dello Stato prescindendo per queste da qualsiasi tipo di vincolo.

La limitazione è, a nostro avviso, solo apparente in quanto in realtà dovrebbe riposare nel concetto della correlazione di costi e di ricavi che, nell'ipotesi di violazione del criterio del valore normale, vedrebbe venir meno la correlazione dimensionale con una conseguente alterazione del risultato tassabile.

Con le alterazioni di valore normale si possono comunque realizzare delle elusioni impositive in senso assoluto. Infatti ai fini ad esempio dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, alterando il valore normale, si potrebbe consentire un prolungamento di fatto del quinquennio previsto per il riporto a nuovo delle perdite (art. 17 Dpr n. 598), con parziali compensazioni di risultato tra due enti parti del riporto o, ai fini dell'imposta locale sui redditi, un abbattimento dell'imponibile relativo con conseguente riduzione o annullamento dell'imposta periodica per il computo della quale non vige il criterio del riporto a nuovo delle perdite.

Nei rapporti con le società non residenti la regola, oltre ad attuare una limitazione alla traslazione nello spazio dell'onere impositivo con una minimizzazione del suo effetto sull'imponibile, ha lo scopo di porre un accento critico su operazioni che possono rivelarsi come autentiche esportazioni di valuta.

L'area su cui vogliamo intrattenerci è quella delle royalties o redevances che trovano una loro definizione al 3° comma lett. b) dell'art. 49 del Dpr 29.9.1973 n. 597 come « i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio e dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, invenzioni industriali e simili ».

Questi redditi, quando sono conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale o da società in nome collettivo ed in accomandita semplice o da società di capitali, si considerano redditi di impresa. Quando non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali e dalle società sopra descritte, si considerano reddito di lavoro autonomo.

Vale tuttavia la pena di ricordare che per effetto dell'art. 25 del Dpr n. 600 del 29.9.1973 il soggetto erogante deve applicare, nel caso di reddito di lavoro autonomo, ai compensi in questione, la ritenuta alla fonte nella misura del 15% sul 70% dell'imponibile e nel caso in cui il percipiente sia un soggetto residente all'estero la ritenuta verrà effettuata nella misura del 20% sul 70% dell'imponibile anche quando le prestazioni sono effettuate nell'esercizio di impresa.

Nei paragrafi che seguono non ci occuperemo tuttavia delle problematiche connesse alle ritenute alla fonte né degli eventuali conflitti derivanti dalla

eccezione di ritenuta alla fonte sulle prestazioni dei non residenti in esercizio di impresa, ma unicamente di alcuni aspetti connessi alla determinazione del cosiddetto « valore normale ».

ROYALTIES E DOPPIE IMPOSIZIONI

La regola generale presente nelle convenzioni stipulate dall'Italia con i Paesi terzi, al fine di regolamentare i criteri impositivi sui canoni corrisposti da un residente ad un non residente e sui canoni ricevuti da un residente e corrisposti da un non residente, è la seguente:

« i canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente, sono tassabili in detto altro Stato ».

Il significato di questa locuzione è che le royalties vengono tassate ai fini delle imposte dirette nello Stato in cui si trova il percipiente della royalty. Appare evidente che, se il valore della royalty è inferiore o superiore al valore normale, si attua per il percipiente una minore o maggiore tassazione, ma al contempo lo Stato di residenza del percipiente preleva una minore o maggiore imposta avvantaggiandosi o danneggiandosi nel rapporto reciproco con lo Stato ove risiede il soggetto che eroga il compenso.

La normativa pertanto volta ad evitare le doppie imposizioni doveva altresì prevedere una regola che disciplinasse la sottrazione di reddito imponibile, anche ad evitare « triangolazioni fiscali » che arrecassero danno agli Stati contraenti nei reciproci rapporti.

Se pur con termini differenti, la regola presente nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e volta ad evitare traslazioni di imposta nello spazio è la seguente: se in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra debitore e creditore o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare dei canoni, tenuto conto della prestazione per la quale essi sono versati, eccede quello che sarebbe stato convenuto tra debitore e creditore in assenza di simili relazioni, l'imponibile fiscale è costituito dal valore normale. La parte eccedente dei canoni è soggetta a tassazione in conformità alla legislazione di ciascuno Stato contraente nel Paese ove risiede il soggetto erogante.

Disposizioni di questo tipo sono contenute nella convenzione con il Belgio (conclusa a Bruxelles il 19.10.1970, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 30.7.1973 n. 527 entrata in vigore il 23.10.1973 ed aggiornata, per la Riforma Tributaria con Ris. 29.8.1974 n. 12/734 Min. Fin. - art. 12), con la Danimarca (stipulata a Copenaghen il 10.3.1966, approvata e resa esecutiva in Italia con L. 18.3.1968 n. 649, entrata in vigore il 9.7.1968 con efficacia retroattiva al 1° gennaio 1962 e aggiornata per effetto della riforma tributaria con Risoluzione 29.8.1974 n. 12/735 - art. X), con l'Egitto (stipulata al Cairo il 26.3.1976, approvata e resa esecutiva in Italia con L. 18.3.1978 n. 463, entrata in vigore il 7.9.1968 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/744 Min. Fin. - art. 8, in cui si parla di equo e ragionevole corrispettivo), con la Finlandia (stipulata a Roma il 4.8.1967, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 12.12.1973 n. 1041, entrata in vigore il 24.6.1974 ed aggiornata il 12.12.1975 con Risoluzione n. 12/50171 del Min. Fin. - art. 12), con la

Francia (stipulata a Parigi il 29.10.1958 approvata e resa esecutiva in Italia con L. 9.2.1963 n. 469, entrata in vigore il 15.12.1967 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/736 del Min. Fin. - art. 11, in cui si precisa che la parte eccedente il valore intrinseco e normale dei beni per i quali sono corrisposti viene tassata nel territorio dello Stato in cui è situata l'impresa. In questo caso la convenzione prevede che le autorità fiscali dei due Stati si intenderanno per fissare la frazione che può essere considerata normale), con il Giappone stipulata a Tokyo il 20.3.1969 ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 18.12.1972 n. 855, entrata in vigore il 17.3.1973 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/738 del Min. Fin. - art. 12), con la Grecia (stipulata ad Atene il 19.3.1965, approvata e resa esecutiva in Italia con L. 18.3.1968 n. 654, entrata in vigore il 27.6.1968 con efficacia retroattiva al 1° gennaio 1964 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/740 del Min. Fin. - art. 12), con l'Irlanda (stipulata a Dublino l'11.7.1971, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 9.10.1974 n. 583, entrata in vigore il 14.2.1975 ed aggiornata il 12.12.1975 con Risoluzione n. 12/50170 del Min. Fin. - art. 11), con Israele (stipulata a Roma il 22.4.1968, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 12.4.1973 n. 201, entrata in vigore l'8.8.1973 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione 12/741 del Min. Fin. - art. XVIII), con la Norvegia (stipulata ad Oslo il 25.8.1961, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 2.3.1963 n. 534, entrata in vigore il 25.7.1963 ed aggiornata con Risoluzione 29.8.1974 n. 12/742 del Min. Fin. - art. 13, in cui si parla di « adeguato corrispettivo »), con i Paesi Bassi, (stipulata all'Aia il 25.1.1957 ed approvata con L. 18.6.1960 n. 704, entrata in vigore il 18.11.1960 ed aggiornata il 25.2.1976 con Risoluzione n. 12/50261 del Min. Fin. - art. IX, in cui si parla della tassabilità presso lo Stato in cui si trova in soggetto erogante delle quote eccedenti il valore intrinseco e normale dei diritti per i quali i canoni sono corrisposti, e pertanto con una formula assai simile a quella contenuta nella convenzione con la Francia), con il Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord (stipulata a Londra il 4.7.1960, approvata in Italia con L. 12.8.1962 n. 738 modificata dall'Accordo Aggiuntivo firmato a Londra il 28.4.1969, reso esecutivo in Italia con L. 12.4.1973 n. 194, ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/739 del Min. Fin. - art. IX, in cui si parla di equo e ragionevole corrispettivo), con la Romania (firmata a Bucarest il 14.1.1977 - art. 12), con la Svezia (stipulata a Stoccolma il 20.12.1956, approvata e resa esecutiva in Italia con L. 13.3.1958 n. 280, entrata in vigore il 3.6.1958, modificata il 7.12.1965 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione n. 12/745 Min. Fin. - art. 6 - in cui si parla di valore intrinseco compreso un « profitto normale »), con la Svizzera firmata a Roma il 9.3.1976 - art. 12), con Trinidad e Tobago (stipulata a Port of Spain il 26.3.1971, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 20.3.1973 n. 167, entrata in vigore il 19.4.1974 ed aggiornata il 29.8.1974 con Risoluzione 12/746 Min. Fin. - art. 12).

Fanno eccezione alla formula del valore normale richiamata in modo specifico la Convenzione con gli Stati Uniti (stipulata a Washington il 30.3.1955, ap-

provata con L. 19.7.1956 n. 943, entrata in vigore il 1.1.1956, modificata con L. 6.4.1977 n. 233 - cfr. art. 8) e la convenzione con la Germania (stipulata a Roma il 31.10.1925 e riattivata il 20.11.1951, dopo la sospensione causata dalla 2ª guerra mondiale).

LA CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI DELL'OCDE

L'Organisation de Cooperation e Développement Economiques (Ocde) che è stata istituita per convenzione firmata a Parigi il 14.12.1960 ha per obiettivo la promozione di politiche miranti a

1. realizzare la più forte espansione possibile dell'economia e dell'impiego e un miglioramento del livello di vita nei Paesi membri, mantenendo la stabilità finanziaria e contribuendo anche allo sviluppo dell'economia mondiale;
2. contribuire ad una sana espansione economica dei Paesi membri e non membri;
3. contribuire all'espansione del commercio mondiale su una base pluralistica e non discriminatoria.

Membri dell'Ocde sono: la Repubblica Federale Tedesca, l'Australia, l'Austria, il Belgio, il Canada, la Danimarca, la Spagna, gli Stati Uniti, la Finlandia, la Francia, la Grecia, l'Irlanda, l'Islanda, l'Italia, il Giappone, il Lussemburgo, la Norvegia, la Nuova Zelanda, i Paesi Bassi, il Portogallo, il Regno Unito, la Svezia, la Svizzera e la Turchia.

Lo schema di convenzione venne per la prima volta messo a punto nel 1928 e poi nel 1943 e successivamente nel 1946. È tuttavia con il 1963 che si definisce il primo progetto moderno, progetto che viene rivisto nel 1977.

Per gli aspetti che ci riguardano, i paragrafi 1 e 4 dell'art. 12 della Convenzione del 1963 rimangono praticamente immutati nel testo della Convenzione del 1977. Il testo ripropone quei due elementi generali che abbiamo visto essere presenti nella maggioranza delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia ed i Paesi terzi, da cui si rilevano i seguenti punti fondamentali:

1. le royalties (redevances) che provengono da uno Stato contraente e che sono pagate al residente dell'altro Stato contraente, non sono imponibili che in detto altro Stato, se questo residente ne è il beneficiario effettivo;
2. il termine royalty (redevance) usato designa i compensi di qualsiasi natura pagati per l'uso o la concessione per l'uso di un diritto d'autore su un'opera letteraria, artistica o scientifica, compresi i films cinematografici, di un brevetto, di un marchio di fabbrica o di commercio, di un disegno o di un modello, di un piano o di una formula o di un processo segreto, come pure per l'uso o la concessione d'uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per le informazioni concernenti esperimenti di carattere industriale, commerciale o scientifico.

3. qualora in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra debitore e creditore o tra ciascuno di essi e terze persone l'ammontare dei canoni pagati, tenuto conto delle prestazioni per le quali sono versate, ecceda l'ammontare che sarebbe stato convenuto tra debitore e creditore, in assenza di dette relazioni, le disposizioni di cui al punto 1) si applicano soltanto a questo ultimo ammontare. In tal caso la parte eccedente dei pagamenti è soggetta a tassazione in conformità alle legislazioni degli Stati contraenti, tenuto conto delle altre disposizioni della Convenzione.

I punti dal 17 al 21 di commento all'art. 12 dello schema di convenzione non precisano tuttavia alcun criterio per determinare il « valore normale » o quello che in altre convenzioni è stato definito come adeguato o ragionevole.

IL RAPPORTO DEL 12.3.1979 DEL COMITATO DEGLI AFFARI FISCALI DELL'OCDE

Il 12 Marzo 1979 il Comitato degli Affari Fiscali dell'Ocde ha emesso un rapporto concernente i prezzi di trasferimento di beni e servizi tra le società multinazionali, cui è seguita in data 16 Maggio 1979 una raccomandazione rivolta ai Paesi membri dell'Ocde affinché ci si attenga sempre di più alle considerazioni esposte ed alle metodologie suggerite nel rapporto del 12 marzo.

La materia del trasferimento delle tecniche, dei marchi e quindi delle utilizzazioni di brevetti e di know how è disciplinata al capitolo III del rapporto ai punti 76-138.

Gli argomenti sono così assegnati nell'ambito del capitolo:

- Sez. I: trasferimento di tecniche (utilizzazione di brevetti e di know how):
 - a. pagamento al titolo di brevetti e di know how messi a punto da un'impresa ed utilizzati da altre imprese dello stesso gruppo
 - b. accordi di contributi alle spese di ricerca e di sviluppo conclusi tra imprese associate;
- Sez. II: prezzi di trasferimento del diritto all'utilizzazione di marchi
- Appendice: regimi fiscali delle attività di ricerca e di sviluppo.

Nell'ambito dei limiti di trattazione che ci siamo imposti esamineremo il testo del rapporto dell'Ocde con riferimento alle problematiche connesse ai brevetti, ai know how ed ai marchi.

Le condizioni di accettabilità e di misurazione del valore normale per brevetti, know how e marchi nel rapporto Ocde del 12.3.1979

In base al punto 89 del rapporto, è necessaria la giustificazione dei vantaggi ricevuti a fronte dei pagamenti effettuati.

Affinché i pagamenti effettuati in virtù di un accordo di licenza siano fiscalmente deducibili, è indispensabile che il cessionario della licenza ne abbia

tratto un vantaggio effettivo o abbia potuto ragionevolmente prevederne uno fino alla conclusione del contratto. Un accordo di licenza dovrebbe essere predisposto per iscritto e dovrebbe altresì definire il più precisamente possibile la natura del bene immateriale oggetto del contratto da cui si potrà desumere il criterio di valutazione dell'utilità conferita con il contratto.

Il contribuente dovrà fornire alle Autorità fiscali tutti gli elementi necessari per verificare all'occorrenza se ha realmente beneficiato di un vantaggio come cessionario della licenza. Naturalmente l'autorità fiscale terrà conto della situazione reale posta alla base dell'accordo, prescindendo dall'aspetto formale dell'accordo stesso.

Con riferimento al punto 90 del rapporto, è necessario provare che il brevetto o il know how rispondano realmente alle necessità particolari dell'impresa che effettua il pagamento da cui deve pertanto risultare un reale vantaggio e ciò prescindendo dalla metodologia di calcolo del compenso connesso a detto vantaggio.

Il principio generale che deve servire di base per la valutazione fiscale del prezzo di trasferimento e quindi per la valutazione del valore normale, tra le imprese tra le quali si realizza l'accordo (punto 91 del rapporto), è che i prezzi praticati debbono essere quelli che avrebbero dovuto essere applicati o sarebbero stati applicati tra imprese indipendenti (e pertanto non legate da rapporti di partecipazione) in situazione di piena concorrenza.

Emerge quindi una serie di considerazioni connesse alla forma e all'ammontare del pagamento (punti 92 - 101 del rapporto).

I pagamenti effettuati tra imprese di uno stesso gruppo per l'uso di beni immateriali dovrebbero avvenire in una forma compatibile o simile a quella che sarebbe adottata per transazioni dello stesso tipo tra contraenti indipendenti, sebbene si debba tener conto di diverse forme possibili esistenti in una situazione di piena concorrenza.

In generale una redevance (royalty) o un diritto di licenza sarà pagato periodicamente in funzione della produzione dell'utilizzatore, delle vendite o in alcuni casi dei suoi benefici. Il pagamento potrà essere anche forfettario ed associato a versamenti periodici.

Il criterio da applicare per determinare un prezzo di piena concorrenza è quello dell'ammontare che sarebbe stato pagato da una parte indipendente per lo stesso bene immateriale nelle stesse circostanze. Il modo migliore per pervenire a tale determinazione consiste talvolta nell'esaminare i contratti di cessione dei diritti di utilizzo che la stessa impresa ha concluso con parti indipendenti aventi per oggetto lo stesso bene immateriale o beni simili in identiche o similari condizioni di mercato. Si potrebbe altresì tener conto, quando si dispone dei dati necessari, delle offerte che sono state fatte a dei possibili contraenti indipendenti o delle proposte da cessionari concorrenti.

Quando l'utilizzatore mette a sua volta a disposizione di terzi i beni immateriali può essere interessante accertare il prezzo pagato da questi terzi.

Può servire da criterio per la valutazione del prezzo di piena concorrenza (sebbene poco utilizzato) l'ac-

certamento del prezzo pagato per operazioni simili tra imprese indipendenti dello stesso settore industriale.

Di sovente appare tuttavia problematico trovare operazioni di piena concorrenza sufficientemente confrontabili, poiché il possessore di un bene immateriale, ed in particolare il possessore di un brevetto, detiene per definizione un diritto di carattere monopolistico che con tutta probabilità porrà a disposizione di imprese non associate. Ancora non appare possibile fissare delle norme, come ad esempio una percentuale delle vendite determinata poiché, anche all'interno di un dato settore industriale, difficilmente si trovano dei prezzi o delle gamme di prezzo caratteristiche.

Quando si ricorre a dati relativi a transazioni comparabili per cercare di arrivare ad un prezzo fiscalmente accettabile, nel caso di un contratto di licenza concluso all'interno di un gruppo, è necessario tener conto di tutte le circostanze. È necessario per esempio tener conto di condizioni di favore e di condizioni prevalenti nel mercato considerato che possano influenzare il prezzo ed ancora è necessario considerare che i diritti pagati in un certo mercato possono non riflettere il prezzo di piena concorrenza in un altro mercato. Limitazioni di zona geografica all'interno della quale i diritti possono essere riciclati, le restrizioni all'esportazione dei beni prodotti in licenza, il carattere esclusivo o non dei diritti concessi possono influenzare l'ammontare del diritto stesso. Il valore di certi servizi come l'assistenza tecnica, la formazione del personale, ecc., resi dall'inventore in abbinamento alla concessione del diritto possono anch'essi essere elementi di influenza del prezzo.

Un altro elemento estremamente rilevante è dato dalla natura del brevetto. È probabile che un brevetto veramente originale, che ha delle caratteristiche particolarmente speciali, può giustificare un prezzo più elevato di quello di un brevetto destinato a migliorare un procedimento brevettato già esistente o per il quale si possono trovare delle alternative (un brevetto originale tuttavia, proprio per la sua novità, può essere di difficile valutazione).

L'ammontare del diritto è ancora influenzato dalla durata di sfruttamento, in quanto tale durata può essere variabile a seconda del ramo di industria e del grado di rinnovamento tecnico di un certo settore. È necessario altresì tener conto del grado e della durata della produzione offerta dalla legislazione sui brevetti dei singoli Paesi.

Bisogna tener conto del processo di produzione per il quale il bene è utilizzato e del valore che conferisce al prodotto finale (ad es. non sarà normale che la royalty pagata per un brevetto che copre solo un elemento di un dispositivo sia calcolata con riferimento al prezzo di vendita del prodotto finito).

Come emerge dalla filosofia sopra esposta numerosissimi ed assolutamente incerti per la loro quantificazione sono gli elementi suggeriti dal rapporto dell'Ocde per determinare un normale valore per un diritto di sfruttamento di un brevetto di un processo o di una formula.

Il rapporto dell'Ocde prosegue nell'elencazione con tanti « occorrerebbe », « bisognerebbe », « sareb-

be o sarà necessario », ma non suggerisce specifiche vie tecniche o di calcolo per le quantificazioni e per le valutazioni dei valori e dei relativi correttivi in presenza di vincoli positivi o negativi rinviando pertanto di fatto al caso per caso e non ad una regola generale che possa essere usata dal singolo concedente o concessionario di un diritto di sfruttamento.

Se ricordiamo il contenuto della clausola inserita nella convenzione con la Francia, saranno a nostro avviso le Autorità fiscali dei due Paesi che, di comune accordo ed informandosi a queste regole generali, determineranno il valore normale nel caso specifico e la frazione eccedente tale valore normale.

Alla luce di queste considerazioni appare senz'altro evidente come, in un procedimento che deve vedere l'intervento di due Paesi contemporaneamente per determinare un valore normale, difficilmente si possa pensare alla reale possibile applicazione di un sistema sanzionatorio, tranne ovviamente nei casi in cui il valore non sia oltre quei normali livelli di adeguatezza o di ragionevolezza che saranno comunque da verificare caso per caso.

Eguali considerazioni sono formulate nel rapporto dell'Ocde per la valutazione del valore normale nel trasferimento del diritto per la utilizzazione dei marchi (punti 125 - 137 del rapporto).

IL PROBLEMA DELLE ROYALTIES E DEL LORO VALORE IN SEDE COMUNITARIA

Se lo scambio di informazioni ed i contatti tra autorità fiscali di singoli Paesi sono fondamentali per arrivare a definire i valori normali delle royalties o dei diritti di sfruttamento di marchi, brevetti, processi, formule, ecc., tra soggetti residenti in Paesi diversi è necessario definire le metodologie con cui questi scambi o contatti possono avvenire, almeno a livello della Comunità Economica Europea.

Il 19.12.1977 è stata emanata una prima direttiva del Consiglio delle Comunità Europee con il n. 77/199, pubblicata sulla G.U.C.E. n. NL 336/15 del 27.12.1977. Il 27.12.1979 è stata emanata una seconda Direttiva n. 79/1070 in G.U.C.E. n. NL 331 del 27.12.1979.

Con la seconda Direttiva il termine di adeguamento delle legislazioni degli Stati membri originariamente fissato al 1° gennaio 1979, è stato prorogato al 1° gennaio 1981.

Prescindiamo qui dall'esaminare le caratteristiche generali delle collaborazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri, essenzialmente basate su scambi automatici, spontanei o richiesti, per focalizzare la nostra attenzione su due articoli comuni sia alla Direttiva del 1977 che alla Direttiva del 1979 che limitano, nel caso specifico, a nostro avviso sostanzialmente, la portata delle collaborazioni sopra descritte, e quindi l'efficacia delle regole enunciate.

L'art. 7 è intitolato alla clausola di segretezza e l'art. 8 al limite allo scambio delle informazioni. Se con la prima clausola si ha una sostanziale limitazione alla divulgazione delle informazioni sul mercato, con la clausola n. 8 si ha addirittura il possibile rifiuto di trasmissione di informazioni quando queste porterebbero a divulgare un segreto commerciale, indu-

striale o professionale o un processo commerciale la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico; ed ancora, l'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché per motivi di fatto o di diritto lo Stato interessato non sia in grado di fornire informazioni equipollenti.

È facile intuire pertanto come i Paesi degli « inventori » troveranno spesso motivi per limitare la propria collaborazione, motivi che risiederanno nell'opportunità politica o nell'interesse di Stato.

LA NORMATIVA ITALIANA

La normativa fiscale italiana vede una definizione del valore normale al 3° comma dell'art. 9 del Dpr 29.9.1973 n. 597: « per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo, mediamente praticato per ... servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ... nel tempo e nel luogo in cui i corrispettivi ed i proventi si considerano conseguiti e gli oneri e le spese si considerano sostenuti ai fini della determinazione del reddito, ed in mancanza nel tempo e nel luogo più prossimi ..., tenendo conto degli sconti d'uso ».

È evidente che la definizione dell'art. 9 parafrasa sostanzialmente quell'elencazione di condizioni generali su cui ci siamo intrattenuti.

Alle incertezze sopra delineate se ne aggiungono altre connesse alla definizione di società controllate e collegate e di gruppo.

Dobbiamo fare riferimento al Codice Civile e precisamente all'art. 2359 che definisce: « sono considerate società controllate:

1. le società in cui un'altra società, in virtù delle azioni o quote possedute, dispone della maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria;
2. le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù delle azioni o quote da questa possedute o di particolari vincoli contrattuali con essa;
3. le società controllate da un'altra società mediante le azioni o quote possedute da società controllate da questa.

Sono considerate collegate le società nelle quali si partecipa in misura superiore al 10° del loro capitale, ovvero in misura superiore al ventesimo se si tratta di società con azioni quotate in Borsa ».

Non si può certamente pensare che questa regola sia comune in tutti i Paesi della Comunità Europea, ed è proprio per questo motivo che è in fase di gestazione la VII Direttiva in tema di gruppo e di bilanci consolidati.

Per ciò che ci concerne la concessione in esclusiva dello sfruttamento di un diritto del tipo descritto può creare il presupposto della influenza dominante e far ricadere almeno una delle parti del rapporto sotto l'influenza dominante dell'altra, creando, di converso, l'ipotesi del ricorso al controllo del valore normale praticato nella definizione del prezzo della royalty.

CONCLUSIONI

Dalla trattazione sopra sviluppata emerge chiara comunque la necessità di stabilire dei criteri guida o di riferimento almeno per il contribuente italiano, affinché vengano definiti dei contenuti minimi dei contratti di royalty che possiamo qui di seguito sintetizzare, almeno per quelli principali:

- a. individuazione del diritto che viene concesso per lo sfruttamento con richiamo sintetico alle caratteristiche tecniche e alla maggiore o minore novità del brevetto, della formula, del processo o del marchio;
- b. canone che viene pagato a fronte del diritto;
- c. metodo di determinazione del canone ed individuazione del parametro di riferimento;
- d. tempi e modalità di fatturazione e di pagamento;
- e. metodo di controllo da parte del concedente nei confronti del concessionario, sia sul parametro di riferimento che sull'eventuale volume cui ragguagliare il parametro per la corresponsione del canone;
- f. metodo di accertamento circa il regolare uso del diritto specialmente in presenza di un divieto di subconcessione;
- g. metodo per lo scambio di informazioni tecniche tra concedente e concessionario, incluso l'addestramento, l'insegnamento al personale e le assistenze tecniche del concedente per il migliore utilizzo del procedimento o della formula;
- h. durata prevista del contratto;
- i. clausola di riserva per eventuali modifiche o miglioramenti al processo alla formula o al brevetto o al marchio;
- l. individuazione dell'esistenza o meno di un'esclusiva nella concessione di licenza.