

## **Aspetti fiscali del contratto di *franchising* e dei contratti di rete in genere.**

### **Imposte sul reddito**

Il contratto di *franchising* (così come i contratti di rete in genere) presenta una serie di vantaggi dal punto di vista fiscale.

Innanzitutto vengono in considerazione i benefici ordinari che derivano dalla deducibilità dei costi sostenuti dal *franchisee* e dalla tassazione frazionata di taluni compensi conseguiti dal *franchisor*.

A tale proposito, come è noto, il compenso spettante al *franchisor* è normalmente costituito da una somma iniziale (*initial fee* o diritto di entrata) e da una parte variabile in relazione al volume d'affari (canoni o *royalties*).

Per il *franchisor*, sia il diritto di entrata sia i canoni annui costituiscono ricavi, che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa per la quota di competenza dell'anno.

Per quanto concerne specificamente il diritto di entrata (se tale diritto costituisce, come succede in genere, un anticipo dei canoni che dovranno essere versati successivamente), il suo ammontare viene suddiviso per il numero degli anni di durata del contratto. Il diritto di entrata non è quindi tassato integralmente nel primo esercizio in cui si instaura il rapporto di *franchising*. Il suo importo subisce l'imposizione fiscale frazionatamente, per la porzione di competenza di ciascun anno di applicazione del contratto.

Per il *franchisee*, sia il diritto d'entrata sia i canoni periodici rappresentano **costi deducibili** dal reddito.

Il canone di entrata, in particolare, è deducibile ai sensi o dell'art. 103, comma 2 (il quale prevede la rilevanza, tra le voci reddituali passive, delle quote di ammortamento riguardanti il costo dei diritti di concessione e degli altri diritti d'uso iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale), o dell'art. 108, comma 3 (concernente le spese relative a più esercizi, definizione nella quale possono certamente rientrare le componenti reddituali negative in esame), del Testo unico delle imposte sul reddito (d.p.r. n. 917/1986, d'ora innanzi indicato come Tuir). In entrambi i casi, in ciascun anno, il costo è deducibile per la quota di competenza dell'anno, calcolata dividendo l'importo del diritto d'entrata per la durata del contratto.

Per l'assoggettabilità del diritto di entrata **all'art. 103 comma 2 del TUIR** si è pronunciata la **D.R.E. per il Piemonte** nelle risposte a quesiti fornite nel corso della Serata di Aggiornamento del 2 dicembre 2003 (pubblicate su *Schede di Aggiornamento*, 12, 2003, p. 1883 - 1884).

In particolare, in tale sede, è stato precisato che, con riferimento al franchising, «occorre **distinguere i corrispettivi dovuti una tantum**, a titolo di diritto di entrata, **dai canoni periodici** (solitamente commisurati al giro d'affari o in misura fissa)».

Ai primi è applicabile la disciplina di cui all'art. 103 comma 2 del T.U.I.R..

Invece, **i canoni periodici** sono deducibili, secondo le regole ordinarie, per la quota di competenza dell'esercizio, ovvero per l'importo dovuto annualmente in base alle previsioni contrattuali.

Ancora, costituisce, da un canto, ricavo imponibile e, dall'altro, costo deducibile, rispettivamente, per l'affiliante e l'affiliato, il **prezzo dei beni ceduti** dal primo al secondo per essere rivenduti.

### **Irap**

La base imponibile è costituita, come noto, dal valore della produzione netta, il quale è dato dalla differenza tra i proventi e i costi rientranti nelle voci di bilancio A e B, assunti al valore di iscrizione nel conto economico, senza considerare le variazioni previste dal Tuir.

Siccome il **diritto d'entrata e il canone periodico** sono compresi, per il concedente, nella **voce A** e, per l'affiliato, nella **voce B del conto economico**, essi concorrono a formare la **base imponibile Irap**.

Rientra parimenti nella **base imponibile Irap** anche il **prezzo dei beni ceduti** dall'affiliante all'affiliato.

### **Iva**

I canoni periodici e il diritto di entrata corrisposti dal franchisee al franchisor costituiscono il **corrispettivo di prestazioni di servizi, imponibili** ai fini IVA ai sensi dell'art. 3 del d.p.r. n. 633/1972. Di conseguenza, il **momento impositivo** coincide con quello del **pagamento**, totale o parziale del corrispettivo, ovvero, se anteriore, con quello di emissione della fattura (art. 6 del d.p.r. n. 633/1972).

Inoltre, **i beni ceduti dall'affiliante all'affiliato** sono soggetti ad **Iva**, nei modi ordinari.

Per l'affiliato l'Iva versata all'affiliante a titolo di rivalsa è detraibile dall'Iva dovuta sulle operazioni di rivendita.

### **Imposta di registro**

In relazione a questo tributo, occorre considerare che il contratto di franchising è stipulato da imprenditori (collettivi o individuali) e prevede l'esecuzione di prestazioni di servizi imponibili ai fini dell'Iva. Pertanto il contratto di franchising sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Inoltre, detta imposta si applica:

- solo **in caso d'uso** (ciò significa, in sostanza, che il contratto di franchising deve essere registrato - con il pagamento dell'imposta - solo qualora debba essere esibito in un procedimento giudiziale o amministrativo) se, ad un tempo:

il contratto è stipulato in forma di **scrittura privata non autenticata**;

tutte le **disposizioni negoziali** sono **soggette ad Iva**;

-in **termine fisso** (ovverosia il contratto di franchising deve essere registrato entro 20 giorni dalla sua stipulazione con il pagamento dell'imposta, ex art. 13, comma 1, del d.p.r. n. 131/86), se detto contratto è concluso redigendo una scrittura privata autenticata o un atto pubblico.

## Problematiche particolari

### Transfer pricing (TP)

Poiché il franchisee è normalmente assoggettato all'influenza dominante del franchisor (il franchisee dipende economicamente dalle forniture del franchisor, il quale vende al franchisee la merce che questo ha contrattualmente il compito di rivendere; inoltre, il franchisor impartisce ordini, direttive, indicazioni all'altro, stabilendo le regole per lo svolgimento della sua attività di rivendita), nelle reti di franchising internazionali, secondo i principi elaborati dalla Cassazione, i canoni e i prezzi convenuti tra il primo e il secondo devono rispecchiare il **valore di mercato**, in forza delle norme sul c.d. transfer pricing.

Tali norme, contenute nell'art. 110 del Tuir, dispongono che al corrispettivo liberamente pattuito dai contraenti, valevole dal punto di vista civilistico, si sostituisce, esclusivamente ai fini fiscali, il valore di mercato dei beni o dei servizi scambiati, solo se, tuttavia, ne deriva aumento del reddito tassabile in Italia.

Nella sentenza n. 8130 del 22 aprile 2016, la Cassazione afferma che la disciplina sul transfer pricing, in tema di determinazione del reddito d'impresa, alla luce delle specifiche finalità antielusive proprie di quella disciplina, si estende ad **ogni ipotesi d'influenza economica potenziale o attuale** desumibile da singole circostanze, tra cui, ad esempio, la vendita esclusiva, da parte di un'impresa, dei prodotti dell'altra o l'impossibilità di funzionamento di un'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra.

Nel caso di una catena di **franchising meramente interna** (nella quale tutte le imprese sono residenti in Italia), non è possibile applicare le regole del TP (essendo queste rivolte solo ai gruppi internazionali).

Tuttavia nelle relazioni di franchising puramente domestiche, l'Agenzia delle entrate può invocare il **principio dell'antielusività o della ragionevolezza economica**, in forza del quale, se i prezzi concordati tra franchisor e franchisee si discostano da quelli in comune commercio, **occorre spiegare la ragione di questo scostamento**, altrimenti l'operazione può essere ritenuta elusiva (ovvero eseguita solo per ottenere un indebito beneficio fiscale).

Invero, "in applicazione del **principio generale del divieto di abuso del diritto**, le operazioni .... tra società operanti in Italia possono dar luogo a fenomeni di elusione fiscale, se non avvengono al valore normale di mercato previsto dall'articolo 9 del Tuir, che costituisce una vera e propria **clausola antielusiva non solo nei rapporti internazionali di controllo, ma anche in analoghi rapporti di diritto interno**.

Spetta al giudice di merito vagliare correttamente gli elementi forniti dall'ufficio finanziario per dimostrare l'abuso del diritto e valutare se dall'operazione compiuta sia derivato un **indebito vantaggio fiscale per il contribuente**" (così Cass. n. 12844/2015).

Affinché un'operazione negoziale possa essere qualificata come elusiva o abusiva, occorre che da essa derivi per i soggetti coinvolti un **effettivo vantaggio fiscale**, che non avrebbero conseguito se avessero convenuto un prezzo allineato al valore in comune commercio. L'esistenza di questo vantaggio deve essere **dimostrata dall'Agenzia delle Entrate**. Spetta invece ai contribuenti spiegare le **ragioni economiche extrafiscali** che gli hanno indotti a concludere l'affare con gli strumenti contrattuali contestati dall'Agenzia.

## Stabile organizzazione

Nonostante il franchisee sia soggetto all'influenza dominante del franchisor e, in un certo senso, faccia parte della sua rete di vendita, per il fatto che il franchisee commercializza beni o servizi **in nome proprio**, non vi sono le condizioni per considerare il franchisee una stabile organizzazione.

La stabile organizzazione è una sede fissa di affari che un'impresa (detta casa madre) possiede in uno Stato straniero.

Secondo la Cassazione, anche una società autonoma può divenire una stabile organizzazione di una società estera, se coopera con questa alla realizzazione del suo oggetto sociale e, dal punto di vista economico, dipende da essa.

In teoria, quindi, nel franchising, l'impresa affiliata potrebbe essere considerata stabile organizzazione dell'impresa affiliante, residente in uno Stato diverso da quello in cui risiede l'affiliata medesima.

Poiché la stabile organizzazione è un'unità interna facente parte dell'organizzazione produttiva/distributiva della casa madre, il reddito prodotto dalla stabile organizzazione viene tassato in capo alla casa madre.

Pertanto, nelle reti di franchising internazionali, se il franchisee fosse ritenuto stabile organizzazione del franchisor, quest'ultimo subirebbe il prelievo fiscale anche sui ricavi delle vendite compiute dall'affiliato.

Tuttavia, come si diceva, il meccanismo di funzionamento del franchising esclude la possibilità di riferire normalmente al franchisee il ruolo di stabile organizzazione del franchisor.

L'affiliato non solo è un'impresa distinta ed autonoma dall'affiliante, ma acquista i beni o i servizi che commercia dall'affiliante. Esso, poi, rivende la merce in nome e per conto proprio e, quindi, è direttamente esposto al pericolo di non riuscire a collocare sul mercato ciò che gli è stato fornito dal franchisor.

Le istruzioni che l'affiliato riceve dall'affiliante sono impartite per consentire al primo di esercitare un'attività imprenditoriale che ha come centro di imputazione giuridica e materiale esclusivamente l'affiliato medesimo. Infatti, **l'affiliato sopporta personalmente ed integralmente il rischio dell'insuccesso imprenditoriale**.

Nonostante, dunque, lo strettissimo legame organizzativo tra franchisor e franchisee, il secondo è, non solo formalmente, ma anche sostanzialmente, **un'impresa indipendente**, che non può configurare, come si diceva, una stabile organizzazione.

## Altri benefici fiscali

Negli ultimi anni sono molteplici i regimi fiscali di favore introdotti dal legislatore, di cui possono avvantaggiarsi le imprese di *franchising*.

Ricordo brevemente:

- il consolidato fiscale, fruibile se tra la società concedente e le società concessionarie vi è un rapporto di controllo. Per effetto dell'opzione in favore di questo regime, si sommano i risultati reddituali ottenuti da tutte le società

appartenenti ad un gruppo (che appunto può essere costituito, nel *franchising*, dal *franchisor* e dai *franchisees*). In tal modo, le perdite subite da talune società del gruppo si compensano immediatamente con gli utili conseguiti da altre società del medesimo gruppo, riducendo, conseguentemente, la tassazione complessiva sulle società che hanno aderito al consolidato;

- il contratto di rete, regolato dal d.l. n. 5/2009. Stipulando tale contratto, più imprese stabiliscono un "programma comune di rete", sulla base del quale si impegnano a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica, ovvero ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa o, infine, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle loro iniziative commerciali. Per l'ampiezza del suo oggetto, il contratto in esame è perfettamente adattabile anche al rapporto di franchising. Il vantaggio fiscale consiste **nell'esclusione dalla tassazione degli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva** da ciascuna impresa aderente al contratto di rete e destinati alla **realizzazione di investimenti previsti dal programma comune di rete**, preventivamente asseverato. Gli investimenti devono essere realizzati entro l'esercizio successivo a quello in cui avviene l'accantonamento;

- il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, disciplinato dal d.l. n. 145/2013. Tale credito è concesso alle imprese che compiono ricerche e sperimentazioni per mettere a punto "nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti" o per ottenere la "acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale". Per determinare l'importo del credito, si tiene conto del 50% dei costi relativi: (i) al personale altamente qualificato impiegato dall'impresa; (ii) ai contratti di ricerca stipulati con università o con enti e organismi equiparati; alle (iii) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio; (iv) agli esborsi per competenze tecniche e privative industriali. L'ammontare del credito è uguale all'eccedenza della somma dei predetti importi percentuali rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Per fruire del credito, le spese per investimenti prima indicate devono ammontare annualmente ad almeno 30.000 euro. Il credito spetta fino ad un tetto massimo annuale di euro 20 milioni. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione dei debiti d'imposta.

Nella circolare n. **5/E del 2016**, l'Agenzia conferma che l'agevolazione può essere fruita, al ricorrere delle altre condizioni, da un soggetto (residente o stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero) che **commissiona un'attività di ricerca ad un'impresa terza, anche se facente parte del medesimo gruppo**.

Nel rapporto di franchising, dunque, se l'affiliante e l'affiliato **concludono un contratto di ricerca con ribaltamento** dei costi dall'affiliante all'affiliato, o viceversa, entrambi possono **godere del credito d'imposta per sviluppo e ricerca**.

- il c.d. *patent box*, disciplinato dalla l. n. 190/2014, il quale consiste nella parziale detassazione del reddito derivante dallo sfruttamento, diretto o indiretto, di beni immateriali, quali brevetti, marchi, disegni, modelli e *know how*. La detassazione compete solo se l'impresa sostiene costi di ricerca e sviluppo (dello stesso tipo, sostanzialmente, di quelli che beneficiano del credito d'imposta per R&S di cui al punto precedente) per ottenere i beni immateriali agevolabili.

Per poter accedere al regime di tassazione agevolata, si **deve esercitare un'opzione da comunicarsi all'Agenzia** delle entrate con modalità telematiche. L'opzione ha durata pari a **cinque periodi d'imposta**, è **irrevocabile ed è rinnovabile**. L'opzione **non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali** detenuti dai soggetti beneficiari, bensì può essere esercitata per singolo bene immateriale.

I titolari di reddito d'impresa che **utilizzano direttamente** il bene intangibile **devono attivare la procedura di accordo preventivo** con l'Amministrazione finanziaria (ruling) al fine di definire in contraddittorio i metodi ed i criteri di determinazione del reddito agevolabile (ipotesi di "ruling obbligatorio"). In caso di **utilizzo indiretto** del bene immateriale (nel senso che il bene è concesso in uso a terzi dietro pagamento di un corrispettivo), il soggetto che intende beneficiare dell'agevolazione **ha la facoltà di attivare la suddetta procedura di ruling**, qualora tale utilizzo venga realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (ipotesi di "ruling facoltativo").

L'agevolazione in commento consiste in una variazione in diminuzione dalla base imponibile dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap - per la cui determinazione occorre:

1. individuare, innanzitutto, il **reddito agevolabile** derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale;
2. calcolare, poi, il c.d. **nexus ratio**, dato dal rapporto tra certi costi qualificati e i costi complessivi sostenuto per l'acquisizione del bene intangibile;
3. effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il nexus ratio per ottenere la **quota di reddito agevolabile**.

La quota di reddito agevolabile non concorre a formare il reddito d'impresa **per il 50 per cento del relativo ammontare**.

Un aspetto assai interessante è che, come già accennato, in forza della disciplina attuale, del credito d'imposta per R&S e del *patent box* possono beneficiare sia il franchisor sia il franchisee.

Nel franchising, il franchisor mette a disposizione del franchisee la c.d. formula commerciale, che è costituita da un insieme di beni immateriali quali marchi, conoscenze, tecniche, capacità, esperienze in campo industriale, commerciale, tecnologico, organizzativo, *etc.*

Ai fini della concessione del credito d'imposta per R&S, come precedentemente detto, costituisce attività di ricerca anche quella diretta ad ottenere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità di natura scientifica, tecnologica e commerciale (patrimonio di cognizioni, a contenuto variabile, definito comunemente, in modo compendioso *know how*).

Inoltre, per quanto concerne il *patent box*, anche i redditi derivanti dallo sfruttamento del c.d. *know how* possono fruire della parziale detassazione.

Dunque, questi due regimi fiscali di favore sono adatti da essere applicati al *franchising*.

Più specificamente, per effetto del *patent box*, possono beneficiare di questa detassazione sia le *royalties* conseguite dal franchisor (*per l'utilizzo indiretto del bene immateriale*) sia la quota dei proventi percepiti dal franchisee, riferibile allo sfruttamento del *know how* nell'esercizio della sua attività imprenditoriale. Nel caso però di utilizzazione diretta del bene immateriale (da parte dell'affiliato) - si rammenta- per poter godere di questo regime fiscale di favore, bisognerà proporre

l'interpello all'ADE, con la quale bisognerà concordare il valore di utilizzazione del relativo bene.

### **Le agevolazioni relative agli ammortamenti**

I soggetti titolari di **reddito d'impresa e i professionisti**, con reddito di lavoro autonomo anche svolto in forma associata, ivi compresi i contribuenti nel regime dei minimi, fatta eccezione per quelli nel regime forfetario, sia residenti in Italia, sia residenti all'estero ma con stabile organizzazione nel nostro Paese, che compiono **investimenti in beni strumentali materiali nuovi**, calcolano le quote di ammortamento, maggiorando del 40% o, addirittura, in certi casi, del 150% l'importo della spesa (l'ammortamento pertanto sarà uguale al 140% o al 250% della spesa medesima).

La Legge di Bilancio 2017 (n. 232/2016) , infatti, ha confermato la proroga del super ammortamento al 140 per cento anche per il periodo d'imposta 2017; tuttavia, il super ammortamento perde qualche pezzo: per le auto aziendali, infatti, varrà solo se l'uso aziendale è a titolo esclusivo.

Parallelamente viene introdotto l'iper ammortamento al 250 per cento per l'acquisto di beni che "favoriscono i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0". Sono agevolati, in particolare, gli acquisti di beni strumentali con funzionamento controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti, di sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità e di dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro. Tale agevolazione consente, inoltre, di beneficiare del super ammortamento al 140 per i software, precedentemente esclusi dall'agevolazione in quanto beni immateriali.

### **Conclusioni**

Finalmente il legislatore si è accorto che la tanto auspicata ripresa economica del nostro Paese non può prescindere dalla concessione di misure fiscali di vantaggio per favorire gli investimenti delle imprese.

Il pacchetto di provvedimenti tributari di favore adottato in tempi recenti riduce sensibilmente il gap tra la normativa domestica e quella degli Stati più intraprendenti dal punto di vista delle agevolazioni per gli operatori economici.

E' quasi superfluo concludere, tuttavia, con l'avvertenza che gli strumenti fiscali vantaggiosi appena descritti (rispetto ai quali si possono menzionare, in aggiunta, il regime delle c.d. start up e quello opzionale - con una scelta non più modificabile - che prevede l'esenzione dei redditi della stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana) e le problematiche del transfert pricing, dell'elusione e della stabile organizzazione, ecc. devono essere utilizzati ed apprezzate in modo accorto e rigoroso, avvalendosi della consulenza di professionisti esperti, al fine di evitare contestazioni da parte dell'Autorità fiscale, che potrebbero sfociare nell'irrogazione di pesanti sanzioni.

Bisogna evitare il pericolo – e tale pericolo può certamente essere scansato con l’ausilio di professionisti muniti delle dovute competenze – che le allettanti prospettive di legittimi sconti fiscali si trasformino in trappole dannose per le imprese, laddove queste fruiscono dei vari istituti benefici cui sopra si è brevemente accennato in modo improprio.