



## Imposta federale diretta

Periodo fiscale 2002

Berna, 18 dicembre 2001

Alle amministrazioni cantonali  
dell'imposta federale diretta

### Circolare n. 8<sup>1</sup>

#### ***Ripartizione fiscale internazionale delle società principali***

##### *1. Strutture delle società principali*

E' stato verificato, negli ultimi tempi, come i gruppi di società internazionali riuniscano le strutture regionali di cui disponevano finora, in più grandi entità, centralizzando le funzioni, le responsabilità ed i rischi all'interno del gruppo, secondo il genere di prodotti o secondo i mercati. La società organizzata con una tale nuova struttura è definita società principale. Per lo sviluppo del suo mercato globale, la società principale assume, in particolare, gli acquisti, la pianificazione della ricerca e sviluppo, la pianificazione della produzione e della distribuzione, la gestione delle scorte e la pianificazione della logistica, lo sviluppo di una strategia di marketing, le prospettive di vendita e di acquisto la tesoreria e le finanze, come pure l'amministrazione.

La produzione è effettuata sovente presso società del gruppo o presso terzi ("fabbricazione à façon") per ordine e conto della società principale. La remunerazione di queste società è determinata sulla base del costo di produzione e di un margine di utile in percentuale ("cost plus"). A volte, alcune strutture si approvvigionano di prodotti finiti presso terzi o società del gruppo.

I prodotti sono venduti da società del gruppo (società di distribuzione). La vendita avviene esclusivamente a nome delle società del gruppo, ma per conto della società principale. La società principale è dunque proprietaria della merce in quanto produttore e/o commerciante in proprio.

Le società di distribuzione esercitano, per le società principali, esclusivamente la funzione di agenti legittimati a concludere (commissionarie). Nella misura in cui operano in qualità di commissionarie, tali società costituiscono, secondo l'articolo 5 capoverso 5 della convenzione modello dell'OCSE, degli stabilimenti d'impresa della società principale (società madre). Tali "stabilimenti di rappresentanza" apportano un contributo sostanziale al valore aggiunto della

---

<sup>1</sup> Completato dal punto di vista materiale come da paragrafo 7 "Abbandono della pratica fiscale" al 31 dicembre 2018; modifiche apportate il 15 novembre 2018.

società principale, di modo che una parte dell'utile proveniente dall'attività commerciale deve esser loro attribuita ("profit-split").

I commercianti che operano per proprio conto e che lavorano con contratti "stripped buy-sell" sono assimilati a dei commissionari, nella misura in cui tali contratti sono comparabili, nei loro risultati, a quelli di commissione, in particolare per ciò che riguarda il grado di dipendenza economica del rappresentante legittimato a concludere ed il trasferimento alla società principale del rischio d'impresa.

La pratica che si vuole qui di seguito confermare non pone nuovi principi di ripartizione internazionale, ma riprende i principi dell'attuale legislazione svizzera in materia di ripartizioni nazionali ed internazionali, applicandoli a delle fattispecie osservate nell'evoluzione della pratica economica. Ciò vale sia per la qualificazione di attività economiche esercitate all'estero in quanto stabilimenti d'impresa sia per le modalità di ripartizione dell'utile fra la casa madre svizzera e gli stabilimenti d'impresa esteri.

La qualificazione di stabilimento d'impresa attribuita ai rappresentanti subordinati legittimati a concludere, come descritta di seguito, è confermata dalla definizione di stabilimento d'impresa dato dalla convenzione modello dell'OCSE, che è stata ripresa nella maggior parte delle convenzioni di doppia imposizione concluse dalla Svizzera ed anche dal commentario sulla convenzione modello dell'OCSE, cui la Svizzera ha aderito. In particolare, tali documenti non escludono che una società figlia possa essere trattata come uno stabilimento della società madre. Appare chiaro dalla natura stessa della convenzione modello dell'OCSE e del suo commentario, che il risultato della ripartizione fiscale non deve condurre a delle doppie imposizioni. Questo risultato può essere raggiunto nella maggior parte dei casi, quando la pratica stabilita qui di seguito è rispettata.

## *2. Condizioni soggettive*

Solo un'azienda gestita da un contribuente residente di uno Stato contraente può costituire nell'altro Stato contraente uno stabilimento d'impresa di rappresentanza, ai sensi dell'articolo 5 capoverso 5 della convenzione modello dell'OCSE. Una ripartizione fiscale internazionale per delle imprese che dispongono all'estero di agenti legittimati a concludere deve essere effettuata solo se l'impresa è assoggettata in modo illimitato (art. 52 cpv. 1 LIFD) in virtù di un'appartenenza personale (art. 50 LIFD).

Inoltre, le imprese che esercitano la loro attività all'estero per mezzo di società figlie e che fanno valere per quest'ultime la qualifica di stabilimenti d'impresa ai sensi dell'articolo 5 capoverso 5 della convenzione modello dell'OCSE, in quanto agenti legittimati a concludere, devono provare l'esistenza di una struttura di società principale anche sul piano del diritto civile (cfr. punto 1 precedente).

### 3. Oggetto della ripartizione internazionale d'imposta

La ripartizione fiscale internazionale per gli stabilimenti d'impresa di rappresentanza, riguarda solo la parte dell'utile netto che proviene dall'attività commerciale.

La parte dell'utile proveniente da collocamenti finanziari e da altre attività è interamente attribuita alla sede della società principale. Questa parte dell'utile è determinata in base ad un riparto per tipo di attività.

Se l'insieme dei prodotti finiti venduti a terzi è fabbricato da società del gruppo o da terzi, ma per conto della società principale (fabbricazione à façon), il 70 per cento dell'utile netto proveniente dalla produzione e dal commercio vale in tutti i casi come utile dell'attività commerciale. Il 30 per cento restante rappresenta l'utile sulla propria produzione della società principale. Questa ripartizione forfetaria dell'utile è un elemento fisso della ripartizione fiscale internazionale delle società principali.

Esempio di una società principale con produzione propria (fabbricazione à façon):

<b>Elementi dell'utile</b>	<b>Importo</b>
Utile netto complessivo	2'000
./. Rendimento netto dei collocamenti finanziari	- 400
./. Risultato netto delle altre attività (senza produzione e commercio)	- 200
Utile netto della produzione e del commercio (100 %)	1'400
<b>Utile netto della produzione (30 %)</b>	<b>420</b>
<b>Utile netto del commercio (70 %)</b>	<b>980</b>
<b>Utile netto della produzione e del commercio</b>	<b>1'400</b>

Se i prodotti finiti venduti sono stati acquistati da terzi o da società del gruppo, si tratta – sotto riserva dei redditi da collocamenti finanziari e degli altri redditi – esclusivamente di utile commerciale.

In caso di forma mista (produzione propria e acquisto di prodotti finiti), i risultati relativi saranno presentati in modo separato.

### 4. Principi di ripartizione fiscale internazionale delle società principali

#### 4.1 Metodo

Secondo la pratica dell'imposta federale diretta, la ripartizione fiscale internazionale per le imprese svizzere con stabilimenti all'estero si effettua secondo il metodo oggettivo (diretto). Pertanto, occorre basarsi sul risultato dei conti degli stabilimenti d'impresa. Restano riservate le correzioni basate sul confronto fra terzi ("dealing at arm's length").

Gli stabilimenti d'impresa di rappresentanza non dispongono tuttavia né d'installazioni d'affari fisse né di proprio personale e non tengono una contabilità propria. La ripartizione dell'utile ("profit-split") viene così effettuata in base ad un'analisi delle funzioni (ripartizione dell'utile secondo l'importanza delle funzioni).

#### 4.2 Calcolo della parte di utile afferente all'estero

Un'analisi individuale delle funzioni degli stabilimenti d'impresa di rappresentanza conduce, per esperienza, a notevoli difficoltà per le autorità di tassazione e ad una grande incertezza del diritto. Per la ripartizione dell'utile, occorre dunque fissare delle quote massime e minime. La parte dell'utile proveniente dal commercio che deve essere imputata agli stabilimenti di rappresentanza può essere valutata, al massimo, al 50 per cento. Di conseguenza, la parte dell'utile proveniente dal commercio e attribuita alla sede è fissata almeno al 50 per cento. Viene in tal modo tenuto conto della presa a carico dell'insieme dei rischi da parte della sede, come pure della remunerazione dei diritti sui beni immateriali.

Esempio di ripartizione dell'utile di una società principale con attività commerciale esclusiva:

Elementi dell'utile	Totale	Eestero	Svizzera
Utile netto del commercio (50/50 %)	900	450	450
Rendimento netto dei collocamenti finanziari	100	-	100
<b>Utile netto imponibile</b>	<b>1'000</b>	<b>450</b>	<b>550</b>

Esempio di ripartizione dell'utile di una società principale con produzione propria (fabbricazione à façon):

Elementi dell'utile	Totale	Eestero	Svizzera
Utile netto della produzione	420 (30 %)	-	420
Utile netto del commercio (50/50 %)	980 (70 %)	490	490
Rendimento netto dei collocamenti finanziari	400	-	400
Risultato netto delle altre attività <sup>1)</sup> (senza produzione e commercio)	200	-	200
<b>Utile netto imponibile</b>	<b>2'000</b>	<b>490</b>	<b>1'510</b>

<sup>1)</sup> per es. diritti da licenze e provvigioni

#### 5. Esecuzione

Prima di dare il suo accordo, l'autorità cantonale di tassazione invia all'AFC copia delle richieste e delle proposte di ripartizione fiscale internazionale delle società principali.

L'AFC si pronuncia entro 15 giorni e informa le autorità fiscali cantonali interessate, sulle richieste che sono già state presentate sullo stesso oggetto. Essa veglia al mantenimento di una pratica uniforme sul piano dell'imposta federale diretta in materia di ripartizione fiscale internazionale per le società principali.

La decisione sulle richieste relative alla ripartizione fiscale internazionale per le società principali spetta alle autorità fiscali cantonali. Queste inviano una copia della loro decisione all'AFC, divisione principale DAT, divisione ispettorato.

#### *6. Regolamentazione transitoria*

In confronto alla prassi anteriore, il trattamento delle società principali che esercitano una pura attività commerciale è meno favorevole. Per tutti i casi esistenti di società principali con pura attività commerciale, le vecchie regole di ripartizione ammesse dalle autorità di tassazione saranno mantenute per i periodi fiscali 2002 e 2003. I nuovi casi saranno invece valutati in base alla nuova regolamentazione.

Tutti i casi esistenti vanno annunciati all'AFC, divisione principale DAT, divisione sorveglianza cantoni.

#### *7. Abbandono della pratica fiscale*

A partire dal 1° gennaio 2019, la ripartizione fiscale internazionale per le società principali non potrà di principio più essere rivendicata per la prima volta dai contribuenti. I contribuenti che hanno applicato questa pratica prima del 1° gennaio 2019, potranno ancora beneficiarne nel 2019. Questo vale anche per i contribuenti, che beneficeranno per la prima volta, a partire dal 1° gennaio 2019, di questa pratica sulla base di un accordo fiscale preliminare (ruling), purché l'autorità fiscale competente abbia controfirmato tale ruling prima del 15 novembre 2018.