

Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto Tributario Corso Proredito

PATENT BOX: Dall'origine del regime fiscale all'attuazione in Italia, Legge di stabilità 2015.

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidato

Renato Davide

Matricola 661531

Correlatore

Prof. Mirella Pellegrini

Anno Accademico 2014-2015

INDICE

Introduzione.....	8
CAPITOLO 1.....	10
PATENT BOX: FOCUS SUI PAESI CHE HANNO ADOTTATO TALE REGIME FISCALE.....	10
1.1. Introduzione.....	10
1.1.1. Intellectual Property e contesto di riferimento.....	11
1.2. Patent Box o IP Box Regime: descrizione generale.....	13
1.2.1. Proprietà Intellettuale e Ricavi rientranti nei modelli.....	13
1.2.2. La base imponibile.....	14
1.3. ESAME DEL REGIME IN PAESI DIVERSI: “The Innovation Box Regime” OLANDESE.....	15
1.3.1. “Working on Profit” e cenni storici.....	15
1.3.2. The Royalty Box.....	16
1.3.3. Evoluzione storica del “Patent Box” e passaggio allo “Innovation Box Regime”.....	17
1.3.4. Applicabilità del “Innovation Box Regime”: gli “Intangible Business Asset”.....	19
1.3.5. Brevetti e Ricerca e Sviluppo.....	19
1.3.6. Brevetti.....	20
1.3.7. Attività di Ricerca e Sviluppo (R&D).....	21
1.4. Trattamenti Internazionali (e non) per Brevetti e per Attività di Ricerca e Sviluppo.....	22
1.4.1. Brevetti ed Attività di R&D.....	22
1.4.2. Redditi da “intangible asset” e trattamento fiscale.....	23
1.5. “The Patent Deduction” BELGA.....	24

1.5.1. Introduzione ed Evoluzione storica.	24
1.5.2. Quadro giuridico di riferimento.....	25
1.6. Applicabilità del “Patent Deduction” belga.....	26
1.6.1. Soggetti “Qualificati”.....	26
1.6.2. Brevetti “Qualificati”.....	27
1.6.3. Attività di ricerca e necessità di sviluppo o di miglioramento.	28
1.6.4 Concessione dell’attività di sviluppo in outsourcing.	29
1.7. Patent Deduction, Income.....	29
1.7.1. Remunerazione per licenze di brevetto.....	30
1.7.2. Remunerazione di brevetti incorporata nel prezzo di cessione.....	31
1.7.3. Deduzione dei compensi collegati ai Brevetti Acquisiti e alle Licenze di Brevetto.	33
1.8. LUSSEMBURGO, Regime Fiscale per gli “Intangible Assets”.	35
1.8.1. Quadro generale sul sistema fiscale.....	35
1.8.2. Analisi dell’ “IP Box Regime” del Lussemburgo.	37
1.9. Sistema fiscale per gli “Intangibles” nei paesi Nordici (Finlandia, Norvegia, Svezia, Danimarca ed Islanda).	38
1.9.1. Introduzione ed importanti cenni storici.....	38
1.9.2. Incentivi fiscali per l’attività di Ricerca e Sviluppo.	39
1.9.3. Tassazione dello sviluppo degli “Intangibles”.....	40
1.9.4. La concessione di licenze e l’acquisizione di beni immateriali.	42
1.10. Tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali.....	44
1.10.1. Sfruttamento Domestico.	44
1.10.2. Sfruttamento Internazionale: “Royalty payments” e “Permanent establishment”.	45
1.11. Agevolazioni fiscali per gli “IP”: Inghilterra.	46
1.11.1. Introduzione e sinossi delle regole.....	46
1.11.2. Metodo di calcolo dei profitti “rilevanti” degli “IP”	47

CAPITOLO 2.....	49
INQUADRAMENTO GIURIDICO DEGLI “INTANGIBLE ASSET”, OGGETTO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI DEL REGIME.	49
2.1. Introduzione.	49
2.2. Quadro Giuridico Nazionale, relativo alle Attività Intangibili.	49
2.3. I Segni Distintivi.....	50
2.3.1. Il Marchio.	51
2.3.2. Tipologie di Marchio.....	52
2.3.3. Le funzioni del Marchio.....	53
2.3.4. Classificazione del Marchio.	54
2.3.5. Requisiti di Validità del Marchio.	57
2.3.6. La registrazione del marchio ed il connesso diritto di esclusività.	59
2.3.7. Il marchio di fatto.....	61
2.4. La proprietà Intellettuale ed Industriale.	62
2.5. I Brevetti e l’oggetto del brevetto.....	63
2.5.1. Requisiti del Brevetto.	65
2.5.2. Diritti riconosciuti al brevetto.	65
2.5.3. Passaggi necessari per ottenere il riconoscimento formale di un brevetto.....	67
2.6. I Modelli Industriali.	68
2.6.1. Disegni e modelli.....	68
2.6.2. Requisiti richiesti ai disegni e modelli.....	69
2.6.3. Registrazione di Disegni e Modelli.	70
2.6.4. Contesto normativo Comunitario.....	72
2.7. OIC 24: Immobilizzazioni immateriali.	73
2.7.1. Spese di ricerca, sviluppo e di pubblicità.	73
2.7.2. Beni immateriali.	75

2.7.3. I Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.....	75
2.7.4. Conclusioni relative al principio.....	77
2.8. IAS 38: Immobilizzazioni Immateriali.....	77
2.8.1. Contesto applicativo e requisiti richiesti.	78
2.8.2. Condizioni necessarie e trattamento contabile.	78
2.8.3. L'identificabilità, sfruttamento esclusivo, benefici economici futuri e determinabilità del costo.	79
2.8.4. Ricerca e Sviluppo ed iscrizione in bilancio delle Attività Immateriali...	79
CAPITOLO 3.....	82
ANALISI DEL REGIME FISCALE DEL “PATENT BOX” E DEL CREDITO DI IMPOSTA PER L’ATTIVITA’ DI RICERCA E SVILUPPO IN ITALIA.	82
3.1. Introduzione.	82
3.2. Linee guida OCSE.	83
3.2.1. The Nexus Approach ed il rapporto tra “qualifying expenditures” e costi totali.	84
3.2.2. Contribuenti ammessi ai benefici fiscali del regime e IP assets.	85
3.2.3. Costi qualificati e costi totali.....	86
3.2.4. Redditi derivanti dal bene immateriale.....	86
3.2.5. Outsourcing.	87
3.2.6. Periodi di imposta e costi retrospettivi.....	88
3.3. Legge di stabilità 2015.	88
3.3.1. Il regime fiscale del “Patent box”.....	89
3.3.2. Operatività del regime opzionale.....	90
3.3.3. Procedura di “ruling”, individuazione beni e trattamento delle plusvalenze.....	91
3.4. Investment Compact.	92
3.4.1. Investment Compact: estensione delle agevolazioni.	92

3.4.2. Modifiche dell'operatività del regime.....	93
3.4.3. Agevolazioni sulle Plusvalenze in caso di cessione dell'attività.	95
3.5. Decreto Attuativo.....	96
3.5.1. Primi chiarimenti in merito all'operatività del "Patent box".....	97
3.5.2. Operatività del Credito di Imposta per le Attività di Ricerca e di Sviluppo.	100
3.5.3. Calcolo del credito d'imposta, suo utilizzo e documentazione necessaria.	103
CAPITOLO 4.....	106
CONFRONTO TRA GLI "IP REGIMES" EUROPEI ED IL "PATENT BOX"	
ITALIANO E CONTRASTI CON LA NORMATIVA EUROPEA.	106
4.1. Introduzione.	106
4.2. La normativa Europea: importanza e compatibilità.	106
4.2.1. Le Libertà Fondamentali dell'Unione Europea.	106
4.2.2. Misure di sostegno statali.	108
4.2.3. Codice di Condotta.	109
4.2.4. OCSE, BEPS e linee guida IP Box Regime.....	112
4.2.5. L'introduzione del criterio della connessione, dello svolgimento dell'attività.	113
4.3. Patent Box Italiano: Confronto con gli Altri Sistemi Similari.	115
4.3.1. Quadro Generale del sistema.	115
4.3.2. Evoluzione storica delle normative.....	115
4.3.3. Soggetti ammessi ai benefici.	117
4.3.4. Beni Immateriali ammessi ai benefici.....	119
4.3.5. Calcolo dei benefici.....	121
Conclusioni.....	125
Bibliografia.....	127
Sitografia.....	133

Introduzione

Il particolare momento di congiuntura economica, sia nazionale che internazionale, ha posto l'accento su tematiche fondamentali come la crisi del sistema produttivo, nonché tutte le conseguenze ad essa correlate (disoccupazione, deflazione, crollo dei PIL ecc). Al fine di dare un impulso alla ripresa del sistema economico, sono state prese diverse iniziative sia a livello comunitario che nazionale. Da un lato, attraverso incentivi all'attività produttiva; dall'altro, investendo nel sostegno e nell'incentivazione della ricerca e dello sviluppo di *asset* immateriali, in grado di creare rilevanti vantaggi competitivi a livello della singola impresa e dell'economia nel complesso. Temi che sono stati oggetto di analisi a più riprese della comunità europea, degli stati membri, dei paesi e delle organizzazioni internazionali.

In tali contesti, soprattutto in quello europeo dove la politica monetaria non è più affidata alla discrezionalità degli stati membri dell'Unione Europea, la politica fiscale rappresenta un valido strumento nazionale per la realizzazione di obiettivi comuni sia interni sia esterni ai confini dello Stato. L'importanza del tema dell'innovazione è stata riconosciuta e sostenuta a più riprese dall'Unione Europea. Si pensi, infatti, all'adozione nel 2000 del "*Lisbon Strategy*", al consiglio europeo del 2002 tenutosi a Barcellona, ai quali seguirono gli interventi nel 2006 e nel 2009 di sostegno alle spese di ricerca e sviluppo e l'importanza di adeguati incentivi fiscali. È all'interno di tale contesto che il principio fiscale di detassazione dei redditi derivanti dagli *intangibile asset*, argomento centrale del seguente elaborato, trova spazio.

L'Irlanda nel 2001, introdusse all'interno del proprio sistema fiscale il primo regime agevolato per le immobilizzazioni immateriali. Seguirono altri paesi tra cui l'Olanda, il Belgio, il Lussemburgo, la Francia che autonomamente legiferarono sul tema in base alle esigenze contingenti. Considerato il proliferare delle normative di cui ogni singolo paese si muniva discrezionalmente per attrarre investimenti all'interno dei propri confini domestici, l'OCSE ha avvertito l'esigenza di intervenire dettando delle linee guida sul tema. Tali raccomandazioni inerivano ad

un'identificazione dei soggetti beneficiari della normativa, asset ed investimenti agevolabili, metodo di calcolo e di connessione dei redditi al bene.

L'Italia con la Legge di Stabilità del 2015, sulla scorta di queste raccomandazioni e cercando di uniformare il proprio regime fiscale a quello degli altri paesi europei, ha introdotto il *patent box*. La normativa italiana, al momento ancora *in fieri*, infatti ad oggi non sono ancora emanati i decreti attuativi, ha recepito alcune indicazioni fornite dall'OCSE avendo, tuttavia, personalizzato alle caratteristiche industriali e produttive del paese, alcuni peculiarità in particolar modo sugli asset agevolabili.

Nel presente lavoro, si è cercato di offrire una rappresentazione organica della disciplina in esame. Si è partiti, nel primo capitolo, dalla definizione dei regimi di agevolazione fiscale per gli *intangible asset*, negli stati europei, così da fornire un quadro generale su quelle che sono le singole normative. Nel secondo capitolo, si è entrati maggiormente nel merito della disciplina, esaminando il trattamento giuridico delle immobilizzazioni immateriali dal punto di vista della legislazione italiana. Il terzo capitolo, invece, rappresenta il *core* del lavoro, focalizzandosi dettagliatamente sulla disciplina, non ancora definitiva, del *Patent Box* italiano. Nel quarto, ed ultimo capitolo, si è cercato in modo sintetico di trarre le conclusioni e mettere a confronto le peculiarità della normativa di ogni singolo paesi rispetto a quella italiana.

CAPITOLO 1

PATENT BOX: FOCUS SUI PAESI CHE HANNO ADOTTATO TALE REGIME FISCALE.

1.1. Introduzione.

Nell'accezione economico-aziendale, definiamo l'azienda come: *“L'istituto economico atto a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione le attività di produzione e/o consumo di beni e servizi”*.¹ Dalla definizione di Gino Zappa, si desume come il fine ultimo dell'impresa sia il *“soddisfacimento dei bisogni umani”*. Per il raggiungimento di tale obiettivo, le società sono tenute a svolgere un'attività *“economica”* e coordinata alla *“produzione e/o consumo di beni e servizi”*, destinata a perdurare nel tempo.²

Ogni impresa, dunque, per realizzare il proprio fine, viene caratterizzata da un'organizzazione, che è frutto di programmazione, attuazione e controllo, atta ad alimentare un ciclo produttivo, che si struttura in varie fasi. Ad esito dell'attività di pianificazione, l'azienda passerà, una volta acquisiti i mezzi finanziari necessari, a dotarsi di una struttura produttiva, strumentale all'ottenimento di quelli che saranno gli obiettivi prefissati. Essa sarà formata da quegli elementi materiali ed immateriali

¹ ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927, pp. 30-40.

² Analisi dettagliata dei termini componenti la definizione:

- “Economica”: perché deve essere rispettato il rapporto tra costi e ricavi;
- “Soddisfacimento dei bisogni umani”: il fine ultimo dell'attività aziendale, viene inteso per la produzione di servizi e beni atti al soddisfacimento dei desideri e delle necessità umane.
- “In continua coordinazione”: lo svolgimento dell'attività di impresa, necessita di un soggetto che coordini , produzione e scambio di beni e servizi.

che consentiranno, una volta acquisite le materie prime necessarie, di ottenere i beni e/o i servizi destinati al mercato per la loro cessione. Tale svolgimento dell'attività produttiva (caratteristica e non), darà origine ad un contestuale ciclo di natura finanziaria fatto di incassi, pagamenti, crediti e debiti.

La rappresentazione organica del patrimonio aziendale, ha adottato un modello a sezioni contrapposte formato da ATTIVITA' e PASSIVITA', che in un'ottica finanziaria possono anche essere interpretate rispettivamente come IMPIEGHI e FONTI. Le attività rappresentano l'insieme di beni e diritti riferibili all'azienda, mentre, le passività, i debiti e gli impegni, anche previsionali (fondi accantonamento) che l'azienda evidenzia. Più semplicemente, dal punto di vista finanziario, le passività rappresentano, esclusi i fondi di accantonamento previsionali, gli impegni finanziari che l'azienda ha nei confronti dei terzi e della proprietà. Tra le attività iscritte in bilancio vi sono le immobilizzazioni che rappresentano quelle attività detenute per un lungo periodo nel patrimonio aziendale e possono, solitamente, essere rappresentate da: immobili, i macchinari e le attrezzature, gli arredi e le macchine dell'ufficio, gli autoveicoli, i brevetti, ecc.

Il nostro ordinamento, divide le attività immobilizzate in tre classi: Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie. Oggetto d'analisi del presente capitolo, e soprattutto, dell'intero elaborato finale, saranno le immobilizzazioni immateriali ed i regimi che prevedono le agevolazioni fiscali per tali attività, ad esempio il Patent Box.

1.1.1. Intellectual Property e contesto di riferimento.

Essendo l'argomento principale rappresentato dalle proprietà intellettuali, è necessario inquadrare e definire tali attività. Le proprietà intellettuali, *Intellectual property* (IP), data la loro natura intangibile, vengono ricomprese, nel nostro ordinamento, all'interno di quelle attività iscritte, nel patrimonio aziendale, come immobilizzazioni immateriali. Come verrà poi approfondito nel capitolo secondo, gli elementi che tipicamente compongono tale classe di immobilizzazioni sono: 1) i segni distintivi; 2) le proprietà intellettuali/industriali (considerandone l'utilizzo); e 3) i modelli industriali. A seconda di quella che è l'attività tipica o caratteristica dell'impresa, tali proprietà intellettuali, possono assumere, a volte, un valore

rilevante all'interno del patrimonio aziendale. Nell'economia attuale, caratterizzata da una forte globalizzazione, molto spesso questi *asset* non possiedono una chiara localizzazione geografica. Le società, pertanto, sfruttano la "flessibilità" di tali attività per localizzare (o de localizzare) "IP", spostando così, i ricavi associati alle proprietà intellettuali, in paesi che beneficiano di un più vantaggioso regime fiscale. Lo sforzo di queste imprese, nel ridurre il complessivo aggravio fiscale, spinge, allo stesso tempo, i governi ad introdurre sistemi di incentivazione, allo scopo di attrarre le "attività mobili" ed i ricavi ad esse connesse. Questi regimi di defiscalizzazione, prendono il nome di *Patent Box* o *IP box regime*.

Il contesto in cui si colloca il *Patent box*, è caratterizzato dalla difficoltà nella valutazione "effettiva" dei beni immateriali (brevetti, marchi, disegni e modelli) data dalla loro natura intangibile. Per tale motivo, infatti, le società incontrano delle difficoltà nel catturare a pieno i benefici dei loro *patent* (brevetti) in profitti. Ciò, inevitabilmente, tende a limitare gli investimenti delle imprese in attività di ricerca e sviluppo, strumentali all'ottenimento degli *intangible asset*. Recentemente, un gran numero di paesi ha adottato una serie di nuovi regimi fiscali, indirizzati all'incentivazione di ricerca e di sviluppo, *research and development (R&D)*. Gli studiosi, infatti, sono concordi nell'affermare che qualora venissero concessi degli incentivi all'innovazione e alle invenzioni, l'economia stessa otterrebbe dei benefici, sia per quanto riguarda le imprese che i consumatori, presenti sul mercato.

Il *Patent box*, appunto, è uno di questi strumenti. Esso è uno speciale sistema di defiscalizzazione dei guadagni derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, *Intangible assets*. In Europa, 12 nazioni hanno già adottato il regime del *Patent box* con una aliquota impositiva che varia dal 15% allo 0%.³

L'Irlanda, è stato il primo paese a sviluppare e ad introdurre tale sistema nel 1973, seguita, successivamente, da sette nazioni – Belgio, Cina, Francia, Lussemburgo, Olanda, Spagna e Svizzera – verso la fine degli anni 2000. Più recentemente, nel 2013, il Regno Unito ha deciso di unirsi a questi stati, tassando i redditi derivanti

³ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, p. 78.

L. Evers, H. Miller & C. Spengel, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, ZEW Discussion paper n. 13-070, November 2013.

dallo sfruttamento dei beni immateriali con una aliquota del 10%. La legge di stabilità 2015 (L. n. 190 del 23.12.2014) e il successivo decreto “investment compact” (D.L. n. 3 del 24.01.2015) hanno previsto, in l’Italia, l’introduzione del regime opzionale di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di immobilizzazione immateriali (aspetto che verrà approfondito nel capitolo 3).

1.2. Patent Box o IP Box Regime: descrizione generale.

1.2.1. Proprietà Intellettuale e Ricavi rientranti nei modelli.

La delocalizzazione ed il commercio di Immobilizzazioni Immateriali (degli elementi che compongono tale classe), ha notevolmente aumentato la possibilità, per le imprese, di ottenere dei benefici sia fiscali che economici. Tutti i regimi fiscali europei, che hanno ad oggetto le proprietà intellettuali, ammettono ai benefici del sistema i BREVETTI (*Patents*). Altri paesi, invece, estendono tali agevolazioni fiscali ai marchi (*trademarks*) e ad altre tipologie di segni distintivi e proprietà industriali, come i software, disegni e modelli, modelli industriali e know-how.⁴

In relazione al *Patent Box* o allo *IP Box Regime* del paese, si possono avere benefici più o meno estesi, a seconda che le *intellectual property*, ammesse al regime agevolato, debbano essere sviluppate all’interno dello stato o viceversa. In alcune nazioni, infatti, solo *IP* sviluppate internamente, possono accedere alle agevolazioni fiscali. Altri, estendono esplicitamente la tutela, a proprietà intellettuali provenienti da altri paesi. L’estensione delle agevolazioni agli *acquired IP*,⁵ aumenta l’appetibilità, al trasferimento degli *asset*, in quegli stati che hanno così disegnato i loro *regime*, con conseguenti benefici per l’intera economia.

Infine, in molti casi, non solo vengono prese in considerazione le Royalty sui redditi ammessi ad agevolazioni, ma anche gli incassi derivanti dalla fornitura di servizi tramite l’uso di invenzioni brevettate.

⁴ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, p. 78.
OECD Ctr. For Tax Policy and Admin., *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations*, OECD 2013.

⁵ Proprietà intellettuali, acquisite a titolo oneroso.

1.2.2. La base imponibile.

Gli *IP boxe*, più diffusi, presentano due differenti approcci per quanto riguarda il trattamento delle spese in corso (*on going expenses*). Alcuni paesi, usano un cosiddetto *GROSS approach* (approccio lordo), secondo il quale, le spese collegate ai redditi derivanti dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali sono deducibili dalla base imponibile *non-IP*, base imponibile tassata, di conseguenza, con la normale aliquota societaria.⁶ Tale impostazione, conferisce ai contribuenti, adeguati vantaggi fiscali fino a quando essi avranno un *non-IP income* (altrimenti non si potrà applicare l'agevolazione).

Tuttavia, la maggioranza degli stati Europei segue un *NET approach* (approccio netto). Dall'ambito della rilevazione del reddito generale viene estrapolata una rilevazione settoriale riguardante i costi ed i ricavi esclusivamente riferibili agli *intangible asset*. Ne segue che, l'eventuale reddito derivante dal confronto tra costi e ricavi specifici, non sarà sottoposto all'aliquota ordinaria aziendale ma verrà tassata in base al regime agevolato del *patent box* (o *IP box*).

È necessario soffermarsi, sul trattamento delle passate spese di Ricerca e sviluppo. L'argomento è molto complesso, in quanto tali costi erano stati considerati prima che il regime agevolato fosse stato reso applicativo. Vi sono, tuttavia, due differenti approcci. Il primo, è di stabilire che quando si opta per l'*IP box regime* le immobilizzazioni immateriali sviluppate internamente (*self-developed intangible asset*) possano essere CAPITALIZZATE. Nel Secondo, invece, l'imposta stabilita per le proprietà intellettuali (definita dall'*IP regime*) possa essere applicata unicamente ai redditi (netti)⁷ eccedenti le iniziali spese di sviluppo (di *Research & Development*), considerando quindi, queste spese soggette all'imposta (regolare) stabilita per le società.

Contrariamente, in molti paesi, il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo e dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali vengono allineati ex-ante. Questo perché, da un lato si vuole evitare di estendere i pieni benefici del regime IP, quando le spese sono state già precedentemente dedotte, oppure

⁶ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, p. 78.

W. Eynatten, *European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study*, 2008, pp. 502-519.

⁷ I redditi netti sono le plusvalenze che derivano dallo sfruttamento dei cd. "intangible assets".

dall'altro si tende a consentire la deducibilità delle spese e di allocarle all'interno dei redditi ricompresi nella disciplina disegnata per le proprietà intellettuali.

Infine, è necessario analizzare il trattamento delle perdite. Nei paesi che seguono, quello che abbiamo sopra definito come l'approccio *NET INCOME*, il problema sorge sulle perdite collegate alle immobilizzazioni immateriali (*IP*), ovvero se esse possano essere compensate con i redditi derivanti dalle altre attività (i *non-IP*) oppure unicamente con i profitti scaturenti dallo sfruttamento futuro dei beni immateriali (*IP Box profits*). Alcune di queste nazioni, permettono che le eventuali perdite correlate allo sfruttamento delle proprietà intellettuali, possano essere compensate unicamente con i profitti di altre imprese del gruppo, (profitti) derivanti dalle "stesse classi" (*IP Box profits*) ma non con i cosiddetti *non-IP*. Viene inoltre concesso, che i profitti in eccesso, possano essere riportati in avanti. Altri stati, invece, consentono la deduzione delle perdite dai redditi *non-IP* ma richiedono che negli anni successivi a tali perdite, si applichi l'aliquota regolare sui profitti generati dagli *intangible assets*.⁸

1.3. ESAME DEL REGIME IN PAESI DIVERSI: "The Innovation Box Regime" OLANDESE.

1.3.1. "Working on Profit" e cenni storici.

The Innovation Box Regime è stato introdotto in Olanda nel 2007, col nome di *PATENT BOX*. Lo scopo di tale sistema fiscale, era quello di stimolare e favorire lo sviluppo e l'innovazione dell'economia olandese.

L'input venne dato dal governo dei Paesi Bassi, il 29 Aprile del 2005, attraverso la presentazione al parlamento di un *paper* intitolato: "*Working on Profit*", sottotitolo "*Towards a a lower rate and a broad base*".⁹ L'obiettivo del testo, era quello di analizzare nel complesso il sistema fiscale olandese e di discutere sui possibili cambiamenti apportabili, orientati al miglioramento della posizione competitiva del

⁸ "In countries that follow the gross income approach, this problem does not really occur because IP losses, in general, do not arise."

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 79.

⁹ "Werken aan winst, subtitled "Naar een lag tarief en een brede grondslag".

S. Dikmans, *New Netherlands Corporate Income Tax Provisions for 2007*, European Taxation, April 2007, pp. 158.

paese e ad allineare il *Netherlands Corporate Tax Income (CTI)*¹⁰ alle raccomandazioni dell'Unione Europea. In seguito a tale proposta, il 3 Ottobre del 2006, *the Netherlands lower house of the parliament*¹¹ approvò la proposta di legge, "*Working on Profit*". Il 28 Novembre del 2006, *the upper house* del parlamento, diede, definitivamente, parere positivo all'approvazione dei cambiamenti (con le modifiche apportate dal Governo al "*Budget*" 2007) indicati nel testo di legge. Il risultato fu, l'applicazione del "*Working on Profit*", a partire dal periodo contabile relativo al 1 Gennaio del 2007.

1.3.2. *The Royalty Box.*

Il *Royalty Box*, è una delle innovazioni introdotte dal *Working on Profit Act*, come strumento volto all'incentivazione di ricerca e sviluppo (*Research and Development*) e all'innovazione olandese. In particolare, il *Royalty Box* riduce, al 10%, l'effettivo *Corporate Tax Rate*, sui redditi scaturenti dallo sfruttamento di determinate Immobilizzazioni Immateriali (*Qualifying Intangible assets*).¹² Da quanto sopra affermato, si deduce come il sistema di agevolazioni, si applicava ad alcuni *Intangible Asset*. Le immobilizzazioni, infatti, rientranti nella normativa erano quelle che, a partire dal 31 Dicembre 2006, facevano parte di beni strumentali allo svolgimento dell'attività dell'impresa (*Business Asset*). Il regime, considerava, esclusivamente quelle attività immateriali prodotte dal contribuente, e in relazione alle quali (sia nei Paesi Bassi che altrove) era stato concesso un brevetto. Il sistema, inoltre, non estendeva i benefici fiscali ai marchi (*trademarks*) ed ai logo.

Nel 2007, oltre al *Royalty Box*, venne introdotta una disposizione, che permetteva la deduzione dei costi relativi alla "produzione" degli *intangible asset* nell'anno in cui tali spese erano state sostenute. Allo stesso tempo, veniva consentito di poter beneficiare della deducibilità del costo, ammortizzandolo per il periodo di vita del

¹⁰ Con il "Corporate Tax Income", si intende il sistema di tassazione dei redditi d'impresa delle società olandesi. "Corporate Income Tax Act", 1969.

¹¹ Il parlamento olandese è definito BICAMERALE poiché si divide in "lower house" e "upper house". Per maggiori informazioni consultare:
[https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_\(Netherlands\)](https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_(Netherlands))

¹² "Qualifying intangible asset, si intendono delle attività intangibili che presentano dei requisiti di validità tali da renderle "qualificabili" per rientrare all'interno delle agevolazioni fiscali dello "Innovation Box Regime".

"Qualifying intangible assets are those for which a patent or R&D declaration has been granted, and which the taxpayer himself developed."

M. Schellekens, *The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime*, European Taxation, October 2013, pp. 525.

bene. L'applicazione del nuovo regime per le immobilizzazioni immateriali, non era obbligatoria e il contribuente, poteva decidere, discrezionalmente, se ricorrervi o meno. Veniva inoltre concessa, l'applicabilità del *Patent Box* ad un'unica attività, qualora un'altra non avesse presentato, i criteri definiti dalla normativa.

Le agevolazioni, incidevano nella misura in cui il reddito/i derivante/i dallo sfruttamento delle attività immateriali, eccedevano i costi di produzione. Qualora il regime, fosse stato applicato a più immobilizzazioni, i relativi redditi, sarebbero stati tassati, ad un tasso ridotto, unicamente per la parte eccedente i costi di sviluppo di tutti gli *asset*. In applicazione del *Patent Box*, veniva quindi concessa, sia la deducibilità dei costi relativi alla produzione delle immobilizzazioni nell'anno di competenza o, in alternativa, in base alla vita utile del bene.

L'ammontare di redditi ai quali il *Royalty box* poteva applicarsi era limitato. Il regime, infatti, non poteva essere adottato qualora i cosiddetti *qualifying income*, avessero ecceduto, di quattro volte, il costo per lo sviluppo del bene immateriale. Questo tetto massimale, era da riferirsi ai costi sostenuti per la produzione di TUTTI gli *intangible asset* (e non del singolo). Da quanto precedentemente affermato, si desume che l'applicazione delle agevolazioni era possibile per quelle plusvalenze superiori a quattro volte i costi di sviluppo di UN bene immateriale, a meno che essi non avessero ecceduto l'ammontare massimo, relativo a quattro volte il TOTALE dei costi di TUTTE le attività intangibili. Viceversa, qualora le spese relative ad una certa attività fossero state superiori ai possibili ricavi, il reddito derivante dallo sfruttamento di altri beni, sarebbe stato tassato all'aliquota normale, fino a quando il reddito complessivo delle immobilizzazioni immateriali, non avesse (nuovamente o per la prima volta) ecceduto i costi.

1.3.3. Evoluzione storica del "Patent Box" e passaggio allo "Innovation Box Regime".

Il regime sopradescritto, introdotto nel 2007, in adozione del cd. "*Working on profit Act*" restò efficace solo per un anno. Uno dei limiti, era dato dalla ammissibilità alle agevolazioni, concessa unicamente ai profitti derivanti dallo sfruttamento di brevetti (*Patent*) sviluppati autonomamente (*Self-developed*). Tali redditi, erano soggetti ad un aliquota impositiva per le società pari al 10%.

Il 1 Gennaio del 2008, il regime del *Patent Box* olandese, subì una modifica volta ad includere tra le immobilizzazioni immateriali, oggetto di agevolazioni, quelle attività che risultavano da progetti/investimenti in ricerca e sviluppo (R&S). I progetti rientranti erano tutti quelli, per i quali, un'agenzia del Ministero per gli affari economici (*Ministry for Economic Affairs*), SenterNovum, aveva concesso una "attestazione", riconoscimento dell'attività di R&S.¹³ Era stato previsto, al contempo, un vincolo annuo ai profitti derivanti da tali immobilizzazioni intangibili, pari a 400.000 Euro. La ratio, di questo massimale, derivava dalla volontà del Governo olandese, di controllare i costi di bilancio (*the budgetary cost*) associati, agli investimenti delle imprese in ricerca e sviluppo.

Le correzioni apportate nel 2008, quindi, permettevano di includere all'interno del *Patent Box Regime*, progetti "qualificati", da apposite agenzie, in ricerca e sviluppo. Si assisteva, dunque, ad una prima estensione del campo di applicabilità delle agevolazioni fiscali, volte a favorire la creazione di *Innovation Hub*. In seguito all'entrata in vigore, dell'emendamento del 1 Gennaio del 2010, il regime opzionale di agevolazioni fiscali per gli *intangible asset*, cambiò la propria denominazione, passando da "*Patent Box Regime*" a "*Innovation Box Regime*". Tale modifica, risultò particolarmente significativa poiché, rimosse il vincolo annuale sui profitti delle immobilizzazioni immateriali risultanti dal sostenimento di investimenti in progetti di R&S e ridusse l'aliquota fiscale al 5% (precedentemente al 10%). Il cambiamento della denominazione del sistema fiscale, risultava coerente col progressivo mutamento delle attività considerate all'interno del regime (non solamente Patent come nel 2007).

Nel 2011 e nel 2012, seguirono ulteriori rettifiche, al fine ultimo, di rendere *the Innovation Box Regime* meno rigido, e di favorire l'innovazione e la crescita dell'economia dei Paesi Bassi, incentivando anche l'ingresso delle multinazionali. Venne, nel 2011, estesa la tutela fiscale, a quei profitti derivanti da attività

¹³ SenterNovum, è stata l'agenzia responsabile per la richiesta di tali certificati fino al 31 Dicembre 2009. Successivamente, l'agenzia fu fusa con numerose altre, per dar vita all'attuale agenzia competente, *Agentschap NL*.

intangibili nel periodo, che intercorreva tra la richiesta e la successiva concessione di brevetti (*Patent*) o di dichiarazioni di ricerca e sviluppo.¹⁴

Infine, la modifica del 1 Gennaio del 2013, ha spostato la lente di ingrandimento dai grandi gruppi industriali alle piccole e medie imprese. La norma prevedeva, infatti, che per un massimo di 25000 Euro, il 25% dei profitti derivanti dalla cessione di attività immateriali da parte di aziende che svolgono principalmente attività di innovazione, potesse essere tassato secondo l'aliquota stabilita dallo *Innovation Box Regime*.

1.3.4. Applicabilità del “*Innovation Box Regime*”: gli “*Intangible Business Asset*”.

Uno degli aspetti più complessi, è l'individuazione delle attività a cui debba essere applicato tale regime agevolato. L'articolo 12b del CITL, parla degli *intangible asset (immateriel activum)*¹⁵ pur non fornendo un'esatta definizione. Molti autori hanno commentato che l'uso del termine *intangible asset* non è pienamente corretto, in quanto non compare nel diritto tributario olandese. Sarebbe, dunque, più congruo ricorrere all'espressione *intangible business asset (immaterieel bedrijfsmiddel)*, sicuramente più impiegato.

1.3.5. Brevetti e Ricerca e Sviluppo.

Come si è visto, all'interno del percorso storico tracciato nel paragrafo 3.3. (*Evoluzione storica del “Patent Box” e passaggio allo “Innovation Box Regime”*), solo alcuni beni immateriali potevano accedere al sistema delle agevolazioni. La prima condizione è: che tali attività, debbano essere sviluppate autonomamente dai contribuenti. Il regime, quindi, non si applica a quegli *asset* intangibili acquisiti a titolo oneroso. La norma però, permette che un bene acquistato e successivamente modificato da un'impresa, possa essere ricompreso all'interno dello *innovation box*. La condizione fondamentale, è che tale attività, abbia subito

¹⁴ Il 1 Gennaio del 2012, l'articolo 12b del “Corporate Income Tax Law” (CITL), modificò il sistema di deducibilità per le spese in R&D (40% - 54%).

¹⁵ “A taxpayer who has developed an intangible asset for which he has been granted a patent, or has produced an intangible asset as a result of research and development work for which he was issued on R&D declaration under the WVA act (“R&D asset”), shall, if he so chooses in his tax return, for that year and subsequent years, be taxed on 5/H of the income derived from that intangible asset, taking into account the threshold [author’s translation]”

M. Schellekens, *The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime*, European Taxation, October 2013, pp. 525.

delle modifiche sostanziali, che permettano di considerarla come un nuovo *intangible business asset*. Viene inoltre inglobata, nel sistema fiscale, la concessione in outsourcing, per lo sviluppo delle attività immateriali, ad altre imprese o soggetti. Il limite da rispettare è che il rischio e le spese debbano ricadere sempre in capo all'azienda che ha concesso il contratto di ricerca.

La seconda condizione, per usufruire del regime dello *innovation box*, è che il contribuente debba aver richiesto o di brevettare un'invenzione o una certificazione di R&S per immobilizzazioni immateriali.

1.3.6. Brevetti.

Il brevetto, rappresenta un'attestazione, rilasciata da un apposito ufficio, che tutela il diritto all'utilizzazione esclusiva dell'invenzione o di un modello o di altri elementi oggetto di brevettazione. Nell'*innovation box* olandese, tale attestazione, deve essere concessa da un centro brevetti, nazionale o comunitario o internazionale. L'autorità competente nei Paesi Bassi, per il rilascio dei brevetti, è il "*Netherlands Patent Centre*".¹⁶

È stato precedentemente esposto¹⁷ come il mero possesso di un brevetto, non rappresenti una condizione sufficiente per garantire ad una immobilizzazione immateriale il diritto alle agevolazioni del sistema fiscale. L'articolo 12b del CITL, afferma come tale proprietà industriale, debba ricoprire un ruolo significativo nel raggiungimento dei benefici attesi dagli *intangible asset*. Con ciò si intende, che almeno il 30% dei risultati sperati, debba essere direttamente attribuito ai brevetti iscritti nello stato patrimoniale.¹⁸ La norma, presenta un chiaro fine antielusivo. Infatti, viene specificato che il criterio del contributo significativo (*significant part*) è volto a scongiurare l'eventualità che brevetti che ricoprono un ruolo minimale (o a volte alcuno) nel raggiungimento dei benefici attesi, vengano considerati all'interno dello *innovation box*. Con la sopracitata previsione, si vuole evitare che si aggiri la norma per beneficiare del regime agevolato. Allo stesso tempo, si pone l'accento sul fatto che il test è prettamente QUALITATIVO e NON quantitativo. Inoltre, non è

¹⁶ "Agentschap NL Octrooicentrum".

¹⁷ Vedi: Par. 3.2. "The Royalty Box" e Nota 14.

¹⁸ Il cd. "significant part" test, deve essere effettuato alla fine del primo anno nel quale si ricorre (o si cerca di ricorrere) allo "innovation box regime".

necessario, che l'attività di ricerca, che conduce al brevetto, venga svolta all'interno del paese (Olanda).

1.3.7. Attività di Ricerca e Sviluppo (R&D).

Le attività di ricerca e sviluppo, rappresentano delle immobilizzazioni immateriali, che sono state sviluppate in attuazione di progetti di R&D. Per tali investimenti, è necessaria (come sopraiscritto) la richiesta di una certificazione, che attesti l'effettivo svolgimento dell'attività di ricerca, necessaria per la considerazione degli *asset* all'interno del regime fiscale. Le richieste di certificazioni di R&D, solitamente avvengono per attestare: ricerche nell'ambito scientifico-tecnologico volte al raggiungimento di innovazioni nella tecnica, ricerche indirizzate al miglioramento dei processi, lo sviluppo di nuovi prodotti, processi e sistemi di programmazione.

Il governo olandese, in attuazione della "*Law for the Stimulation of Research and Development*"¹⁹, fornisce degli incentivi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. A partire dall'esercizio contabile e fiscale 2013 viene concessa una deducibilità del 38%, per i primi 200.000 Euro di spese salariali sostenute ed inerenti all'attività di ricerca e sviluppo. Per la parte eccedente i 200.000 Euro è consentita dalla norma un deduzione del 14%, con un limite massimo annuale, pari a 14 milioni di Euro.

Molto importante, è il discorso relativo alla stabile organizzazione (*PE*), per l'inclusione dei progetti di ricerca e sviluppo nel sistema dello *innovation box* olandese. Infatti, una società dei Paesi Bassi, con una *PE* in Italia, non può richiedere il riconoscimento nel regime per le attività di ricerca e di sviluppo, ivi svolte, dai dipendenti. Inoltre, è valido lo stesso discorso visto precedentemente per i brevetti relativamente alla valutazione della significatività dell'*asset*. Il 50% o più delle spese di ricerca e sviluppo, iscritte tra le immobilizzazioni immateriali, deve essere ricollegabile ad attività di ricerca effettivamente svolte per quel determinato *asset*.

¹⁹ NL: Law for the Stimulation of Research and Development (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingwerk)
M. Schellekens, *The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime*, European Taxation, October 2013, p. 526.

Essendo, tuttavia, il fine ultimo quello di incentivare la ricerca e la creazione di un polo attrattivo per l'innovazione, il legislatore olandese, ha lasciato ampia libertà al contribuente e alla valutazione del grado di "significatività" del 50%. Viene infatti accordata, la possibilità di concedere in outsourcing, attività di ricerca e sviluppo. La terza parte, eventualmente, potrà pure richiedere la certificazione necessaria relativa all'oggetto del contratto di esternalizzazione (*outsourcing*). A questo punto, si ricade all'interno della valutazione della porzione di significatività valida per l'applicazione dello *innovation box regime*. Il governo olandese, ha chiarito la questione, stabilendo che in situazioni dove almeno il 50% delle attività di ricerca sono state svolte da soggetti dipendenti all'impresa, il regime trova applicazione.

1.4. Trattamenti Internazionali (e non) per Brevetti e per Attività di Ricerca e Sviluppo.

1.4.1. Brevetti ed Attività di R&D .

Gli aspetti internazionali dei brevetti sono stati precedentemente trattati.²⁰ Per quanto invece concerne il trattamento internazionale delle attività di Ricerca e di Sviluppo, si rendono necessari degli approfondimenti. È stato detto, che per considerare un'attività di ricerca (e sviluppo) all'interno del regime fiscale agevolato olandese, è indispensabile il rilascio di una certificazione da parte di appositi enti. Inoltre, rileva ai fini della classificazione, che la ricerca sia stata svolta da *employees* (lavoratori dipendenti) nei Paesi Bassi. Qualora si dovesse realizzare una ricerca in un paese esterno all'Olanda, si incontrerebbero numerosi limiti. Facciamo un esempio. Abbiamo una società olandese, che collabora con un'università della stessa nazione (Olanda), concedendo in outsourcing attività di ricerca. Supponiamo che la stessa azienda richieda, ed ottenga, una dichiarazione di R&S, essendo essa una *withholder*.²¹ Di conseguenza, i profitti realizzati dal risultato ottenuto sono pienamente tassabili in Olanda, secondo l'*innovation box regime*. Qualora invece, la società olandese avesse concesso in outsourcing l'attività di ricerca ad un'università in Francia (qualificabile, l'università francese, come una stabile organizzazione), non sarebbe stato possibile il rilascio della

²⁰ Vedi: Par. 3.4.3 "Attività di Ricerca e Sviluppo (R&D)."

²¹ Con il termine "Withholder", si intende la proprietà (nel caso analizzato) della ricerca, tra società ed università.

dichiarazione di *R&D* e di conseguenza, l'applicabilità sui profitti del regime fiscale agevolato.

Questa disparità di trattamento tra una *PE* nei Paesi Bassi e una *PE* in un altro stato, costituisce una violazione dell'articolo 49 del "*Treaty on the Functioning of the European Union*" (2007) (TFEU) ²² – "*THE FREEDOM OF ESTABLISHMENT*". ²³ La ragione di tale discriminazione, apparentemente, risiede nella connessione tra la dichiarazione di R&S e l'*innovation box* olandese e nell'attuazione di tali politiche fiscali, per lo sfruttamento di opportunità, per sottoporre gli *intangible business asset* a controllo fiscale ed infine per ragioni di budget.

1.4.2. Redditi da "*intangible asset*" e trattamento fiscale.

Il concetto di reddito dovrebbe essere interpretato in maniera più ampia. Non considerando unicamente i proventi direttamente visibili (per esempio, redditi da royalty, vendita dei prodotti, ecc.) dalle attività immateriali da includere all'interno dello *innovation box*, ma anche, per esempio, il risparmio derivante da un miglioramento tecnologico o di un sistema produttivo. Per alcuni tipi di redditi, l'ammontare potrebbe essere facilmente determinabile, per altri meno. I contribuenti, devono sempre avere la possibilità di richiedere un procedimento di *ruling* (un parere) da parte delle autorità fiscali, per ricevere chiarimenti sul metodo usato per calcolare i redditi attribuibili allo *innovation box*.

Dal reddito derivante da attività intangibili, la parte che corrisponde al 5/H considerato nella base fiscale relativa all'imposta sul reddito delle società. H sta ad indicare il più alto tasso per l'imposta sul reddito delle società stabilito dal sistema fiscale (attualmente il 25%).

Dal 1 Gennaio del 2013, il regime ha previsto la possibilità di applicare un semplificato *innovation box regime*. Questa previsione è stata principalmente indirizzata alle imprese di piccole e medie dimensioni. Compagnie innovative, aziende che possiedono un brevetto "qualificato" o attività di ricerca e sviluppo,

²² M. Schellekens, *The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime*, European Taxation, October 2013, p. 529.

²³ "*The freedom of Establishment*", per maggiori info:

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuld=FTU_3.1.4.html

potrebbero, se loro decidessero di applicare il metodo “semplificato”, assegnare il 25% dei loro profitti allo *innovation box*, che verrebbero poi tassati al tasso effettivo del 5%. L’ammontare massimo collegabile sotto questo regime semplificato è di 25000 Euro.

1.5. “The Patent Deduction” BELGA.

1.5.1. Introduzione ed Evoluzione storica.

Il *Patent Income Deduction (PID)*, venne approvato, in Belgio, il 27 Aprile del 2007, in risposta ai vari sistemi di incentivazione fiscale, presenti in Europa, per gli *intangible assets*. Il *PID*, introdusse nel sistema fiscale belga, un nuovo regime di deduzioni e di incentivazioni, volto alla riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dallo sfruttamento di brevetti ed incoraggiando, in tal modo, la produzione di prodotti brevettati. Il *Patent Deduction*, dunque, era la risposta del Belgio ai sistemi di incentivazioni per brevetti presenti in Irlanda (il “*patent royalty tax relief*”), in Olanda (il “*Patent box*”, poi diventato “*Innovation box regime*”) ed in altri paesi.

Per molti anni si è assistito, in Belgio, ad un rallentamento degli sforzi pubblici, orientati al sostegno dell’innovazione, delle nuove tecnologie e della ricerca e sviluppo. Nel marzo del 2000, il consiglio europeo, presentò la cd. “*Lisbon Strategy*”, nel quale si proponeva di rendere l’Unione Europea l’economia più competitiva al mondo entro il 2010. Successivamente, il consiglio europeo, tenutosi a Barcellona nel Marzo del 2002, stabilì l’obiettivo di incrementare gli investimenti nella ricerca e nello sviluppo di nuove tecnologie e di ridurre il gap esistente tra l’unione europea ed i principali competitori (Stati Uniti e Paesi Asiatici). Per la realizzazione di tali obiettivi, si stimò un aumento degli investimenti, entro il 2010, dall’ 1,9% al 3% del PIL (GDP, *Gross Domestic Product*) dell’Unione Europea.²⁴ In Belgio, dal 2002 sono state prese numerose misure, con l’intento di modificare il trend discendente degli investimenti in *R&D* e incoraggiare la crescita del settore. Il governo belga, reagì quindi, introducendo dei “premi” all’innovazione, a favore sia dei settori pubblici (*public sector*) che di

²⁴ E. Warson, M. Foriers, *The Belgian Patent Income Deduction*, European Taxation, February 2008, pp. 70.

quelli privati (*private sector*).²⁵ Tutti questi fattori, sono alla base del nuovo sistema fiscale, *PID*.

Sotto il nuovo regime, compagnie belga, filiali, rami d'azienda di compagnie straniere residenti in Belgio, possono dedurre dalla base imponibile, l'80% dei redditi lordi derivanti dal possesso di brevetti. Ciò conduce, ad un carico fiscale massimo del 6,8%, invece di un tasso statutario pari a 33,99%. Tale incentivo, si applica ad una varietà di settori ed industrie, che fanno affidamento sulle proprietà intellettuali (*Intellectual property, IP*) nello svolgimento della loro attività.²⁶

Con il *Patent deduction*, il Belgio, è diventato un “*tax-friendly environment for IP*”.²⁷ E' necessario segnalare che oltre alle deduzione per brevetti, sono stati introdotti una serie di incentivi fiscali come le deduzioni per investimenti in R&S, il credito d'imposta per le spese in *R&D*, tagli fiscali specifici sui salari del personale scientifico.

1.5.2. Quadro giuridico di riferimento.

Una descrizione ed un'analisi del quadro giuridico di riferimento dei brevetti è fondamentale per comprendere pienamente l'ambito di applicabilità del regime fiscale agevolato. In Belgio, come in Italia, vi sono tre tipologie di brevetti, per i quali trova applicazione la normativa del *PID*. Essi sono: brevetti nazionali, comunitari (Europei, *European*) ed internazionali.

Ogni persona, al di là della nazione di provenienza, può fare richiesta di brevettazione presso l'ufficio belga per proprietà intellettuali (“*the Belgian Office for Intellectual Property*”). Il diritto tributario belga non fornisce una definizione di brevetto. Per questo motivo è necessario ricorrere alla legge del 28 Marzo del 1984 sulle “*Invention of Patents*” (*IPL*)²⁸, la quale si basa sulla legge Europea per

²⁵ “*the notional interest deduction (NID), the R&D tax credit and the investment deduction of 13,5% for patents and certain R&D activities.*”

E. Warson, M. Foriers, *The Belgian Patent Income Deduction*, European Taxation, February 2008, pp. 70.

²⁶ Il settore bio tecnico, automobilistico, tecnologico, aerospaziale, chimico, farmaceutico ecc.

²⁷ “È diventato un paese fiscalmente “amichevole” per le proprietà intellettuali”. Definizione di: P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 374.

²⁸ “Accordingly, the Law of 28 March 1984 on the Invention of Patents (IPL) ...”

E. Warson, M. Foriers, *The Belgian Patent Income Deduction*, European Taxation, February 2008, p. 70.

i brevetti. Di conseguenza, i brevetti in Belgio, sono soggetti all'*IPL*. Essi costituiscono, dunque, un diritto esclusivo e temporaneo di godimento, garantito per ogni invenzione. I requisiti devono essere: la novità (requisito che trova fondamento nell'attività inventiva), avere un'applicazione industriale e non devono essere contrari all'ordine pubblico o alla moralità.

Un altro problema, è rappresentato dalla non sempre chiara definizione di cosa costituisca un'*INVENZIONE*. Secondo la giurisprudenza, un'invenzione è una soluzione tecnica ad un problema, (problema) che potrebbe essere rappresentato da un prodotto o un processo. Inoltre, per qualificare una creazione come invenzione, è necessario che essa sia non evidente e che costituisca una aggiunta a qualcosa di già esistente.²⁹

Nella pratica, un brevetto nazionale (belga), viene concesso, in seguito alla compilazione della documentazione necessaria, per un periodo minimo di 18 mesi. Una volta brevettata l'invenzione, essa viene tutelata per un periodo che va dai sei ai venti anni, a seconda di dove l'attività di ricerca sia stata condotta. Per quanto invece riguarda un brevetto comunitario, la tutela va dai quattro a cinque anni.

1.6. Applicabilità del “Patent Deduction” belga.

1.6.1. Soggetti “Qualificati”.

Le agevolazioni del *PID*, trovano applicazione per le compagnie residenti in Belgio che sono soggette all'imposta (belga) sui redditi societari. Inoltre, sono ammesse al regime, anche quelle società, non residenti, che presentano una stabile organizzazione nel paese. L'art. 236-bis dello *Income Tax Code (ITC)*, prevede l'estensione del sistema fiscale, a quei brevetti depositati da stabilimenti collegati a compagnie non residenti. È fondamentale specificare che il nuovo regime non si applica ai singoli contribuenti (persone fisiche) o ad organizzazioni no-profit.

²⁹ “Under Art.5 of the IPL, an invention is considered to be new if it is not part of “the state of art”. The state of the art comprises everything made available to the public ... “
E. Warson, M. Foriers, *The Belgian Patent Income Deduction*, European Taxation, February 2008, p. 70.

1.6.2. Brevetti “Qualificati”.

Il regime di *patent deduction*, trova applicazione per quei brevetti prodotti autonomamente (*self-developed*). Non è necessario, ai fini della norma, che la compagnia detenga brevetti totalmente o parzialmente sviluppati, nei centri di ricerca del Belgio. Vengono, infatti, estese le agevolazioni anche a quei brevetti “generati” in altri stati. Inoltre, per quanto concerne i brevetti e le licenze acquisite da soggetti terzi, è necessario, affinché esse siano considerate all’interno del *PID*, che siano state sostenute della attività di ricerca, nello stato o altrove, indipendentemente dai risultati raggiunti.³⁰

Come visto precedentemente,³¹ ogni giurisdizione ha la propria definizione di brevetto. La normativa belga, all’articolo 3 della legge del 28 Marzo del 1984, definisce il brevetto (*patent*), come l’esclusivo e temporaneo diritto all’utilizzazione dell’invenzione, che trova fondamento nell’attività dell’inventore e che potrebbe essere applicata nel campo industriale.³² Oltre ai brevetti, le deduzioni vengono estese, anche, nei confronti di *protection certificates* (certificati protettivi/di protezione), che servono a tutelare prodotti medicinali. Il “PID”, non si applica ad altri diritti di proprietà intellettuale, come: i *brand*, *copyright* e *know-how*.

La *patent deduction*, non è ristretta, unicamente ai brevetti nazionali (del Belgio) o a quelli comunitari. Vengono ritenuti *qualify* (qualificati) per il regime fiscale, anche quelli validi in altre giurisdizioni. Non viene richiesto, dalla norma, che l’azienda che beneficia del regime agevolato, debba essere la sola in possesso del brevetto o della licenza. Viene infatti concesso il riconoscimento anche a quei brevetti posseduti da più soggetti. La deducibilità, si avrà rispetto alla percentuale di reddito a cui ogni singolo possessore avrà diritto. Qualora, invece, spirasse il termine previsto per la tutela del diritto di proprietà o se il brevetto venisse dichiarato invalido, non troverebbe più applicazione il *PID*.

³⁰ Indipendentemente dalla possibilità di ottenere ulteriori brevetti in seguito all’attività di ricerca.

³¹ Par. 4.2. “*Quadro Giuridico di Riferimento*”.

³² Secondo l’art. 27, della legge del 28 Marzo del 1984, i possessori di un brevetto, possono escludere terze parti dall’utilizzazione della proprietà industriale.

P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 375.

1.6.3. Attività di ricerca e necessità di sviluppo o di miglioramento.

Per i brevetti auto-prodotti, la legge richiede che la società debba aver sviluppato totalmente o parzialmente tali proprietà industriali, in centri di ricerca (non rileva se presenti in Belgio o altrove). Invece, per i brevetti acquisiti a titolo oneroso, è necessario che la compagnia abbia, totalmente o parzialmente, ulteriormente migliorato il prodotto o il processo, attraverso la ricerca. L'*Administrative Commentary to the Income Tax Code*, N. 46/36" sostiene, che il centro di ricerca, debba costituire una filiale, una divisione dell'impresa, che costituisca da un punto di vista tecnico, una *business unit* indipendente.³³ Il centro di ricerca, non dovrà essere interamente separato dal resto dell'azienda. Inoltre, la Corte di giustizia europea ("*The European Court of Justice*") ha affermato che una sezione dell'impresa non deve essere indipendente dal resto dell'attività svolta dalla società e che essa debba essere centralmente finanziata e controllata.³⁴ Lo *income tax code (ITC)* belga, non si riferisce espressamente alla totalità dei beni, ma richiede che i centri di ricerca formino una filiale, una succursale dell'attività svolta dall'impresa. Il fisco, ha adottato un'interpretazione più ampia, del concetto di centro di ricerca e ha accettato la possibilità che esso costituisca una *universality of good* (totalità di beni). Questa soluzione, ha posto un termine alla questione riguardante l'ammissibilità al regime agevolato di attività che svolgono unicamente R&S, concedendole tale riconoscimento. La legge, inoltre, non richiede che il centro di ricerca continui ad esistere per tutta la durata di vita del brevetto. Il suo "coinvolgimento", è richiesto durante la fase di ricerca e di sviluppo della proprietà industriale (se è auto-prodotto) oppure nel momento del miglioramento di un prodotto o un processo brevettato (se acquisito a titolo oneroso).

Per quanto riguarda le dimensioni del centro di ricerca, la normativa in materia, non impone una grandezza minima necessaria per cui possano essere escluse dai benefici del regime, medie e piccole imprese. Quindi, la richiesta di un centro

³³ P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 375.

³⁴ *Commerz Credit Bank AG v. Finanzamt Saarbruecken*, Case C-5091, 13 October 1992, Par. 16. P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 375.

di ricerca è tesa ad assicurare che l'attività di *R&D*, abbia una sostanza minima in termini di personale qualificato.

Altro aspetto fondamentale, riguarda la contabilità dei costi e ricavi. Il *PID*, non richiede espressamente la stesura di una contabilità separata, da parte del centro. Tuttavia, è ritenuta utile per avere una misura di quanto il l'attività di ricerca abbia inciso su quella dell'impresa.

1.6.4 Concessione dell'attività di sviluppo in outsourcing.

Come abbiamo visto nei paragrafi precedenti, la legge afferma che le deduzioni del *PD*, sono possibili nei casi in cui i brevetti siano stati sviluppati da più soggetti (*co-developed*).³⁵ A tal fine, è sufficiente che l'impresa sia l'unica o una delle detentrici del brevetto o della licenza. Il testo di legge, non preclude che il centro di ricerca, per poter continuare a svolgere la propria attività, stipuli un contratto con soggetti terzi (ricercatori) in Belgio o altrove. Occorre tenere presente, che il fine ultimo delle agevolazioni è quello di favorire l'incremento di R&S e la crescita economica del paese. Viene quindi, concesso di stipulare accordi con ricercatori per lo svolgimento dell'attività di sviluppo di nuovi prodotti o processi tuttavia è necessario che il centro di ricerca supervisioni lo svolgimento delle mansioni. Qualora il centro, non fosse capace di supervisionare attraverso il proprio personale e le infrastrutture, la compagnia non potrà considerare l'attività di ricerca e sviluppo, all'interno delle agevolazioni del regime fiscale.

1.7. Patent Deduction, Income.

Patent Deduction, si applica su due tipi di redditi da brevetti:

- La remunerazione per licenze di brevetto concesse dalla compagnia a terze parti;
- La remunerazione per brevetti incorporata nel prezzo di cessione di prodotti o servizi brevettati.

³⁵ La società ed un soggetto terzo, a cui la compagnia può essere o meno collegata.

1.7.1. Remunerazione per licenze di brevetto.

Il *Patent Deduction*, si applica ai redditi derivanti da licenze di brevetto, ma non al trasferimento di tali licenze o altri diritti di brevetto. La distinzione tra redditi guadagnati, in seguito alla concessione di licenze e redditi derivanti dal trasferimento dei diritti, trova giustificazione nelle ragioni sottostanti al *PID*. Tale misura, rappresenta un incentivo alle imprese per sfruttare i diritti del brevetto, non incoraggiando il trasferimento a soggetti terzi.

Per quanto concerne la natura della remunerazione, *l'Explanatory Memorandum*, indica che il compenso da licenze include una parte fissa ed una variabile (Royalty, intese come percentuali legate alla vendita dei prodotti brevettati). La remunerazione per licenze di brevetto può essere unicamente realizzata all'interno del territorio nazionale. Il brevetto, infatti, avrà validità unicamente nella giurisdizione nella quale è stato concesso: un brevetto belga offre una tutela legale unicamente in Belgio. Di conseguenza, ogni reddito derivante da giurisdizioni dove il contribuente non beneficia delle tutele del brevetto, non costituisce un *patent income* (reddito da brevetto) e non rientra nel regime delle deduzioni. Un semplice test, permetterebbe di determinare se il compenso guadagnato da una licenza di brevetto, potrebbe essere in realtà qualificato come retribuzione da brevetto. Qualora il licenziatario violasse il diritto di proprietà industriale (il brevetto) di un cliente in assenza della licenza, producendo, utilizzando, vendendo, importando ecc., prodotti brevettati all'interno di giurisdizioni tutelate da brevetto, il compenso costituirebbe la remunerazione da brevetto (*patent remuneration*) e lo renderebbe ammissibile al regime di deduzioni fiscali.³⁶

Il compenso ricevuto dalle licenze di società collegate avrà validità, unicamente, qualora venisse corrisposto a condizione di mercato.³⁷ Ciò che bisogna evitare, è che le parti correlate, aumentino la base imponibile per giovare di maggiori

³⁶ P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, pp. 377.

Vedere nota 23 del sopracitato articolo. Discorso relativo al rapporto tra brevetti e giurisdizioni.

³⁷ *"the related-party licensees only qualifies to the extent it is Arm's Length"*.

P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, pp. 377.

deduzioni, relative al possesso del brevetto (o della licenza ad esso collegata), attraverso la manipolazione dei prezzi di trasferimento.

L'IP law afferma che il reddito derivante dallo sfruttamento di licenze, rientra all'interno del regime agevolato solamente nel periodo successivo alla concessione del brevetto, indipendentemente dalla data del pagamento. Una simile questione (relativa all'ammissibilità al PID), sorge una volta che la tutela concessa al brevetto, giunge al termine. Le sole remunerazioni, relative al periodo antecedente la scadenza del brevetto, infatti, possono essere oggetto di considerazioni. Queste riguardano: il concedere una licenza su un brevetto e sull'ammissibilità (della remunerazione) nel regime del *patent deduction*, indipendentemente dalla data di pagamento. La stessa previsione, trova applicazione sia nel caso della rinuncia al brevetto sia se il brevetto fosse stato dichiarato invalido, da una corte, con effetto retroattivo. Qualora, la proprietà intellettuale fosse stata annullata retroattivamente, il brevetto, ormai reso invalido, verrà considerato come se non fosse mai esistito legalmente ed il fisco potrà negarne le passate deduzioni, a condizione che i termini stabiliti, per valutare la tassa supplementare, non siano scaduti.

Bisognerebbe soffermarsi sul fatto che gli accordi riguardanti le licenze, possano essere estesi oltre il periodo di protezione del brevetto. Spirato tale termine, potrà essere "caricata" unicamente una royalty significativamente inferiore, come il know-how e i brand. Questo compenso ovviamente non qualifica per la deduzione del brevetto. Più generalmente, il diritto prevede nel compenso guadagnato dall'accordo della licenza anche in relazione all'IP diverso dai brevetti, solo sulla porzione che trova qualifica nel *patent deduction*. La compagnia può avere la necessità di fare una ripartizione se l'accordo non lo fornisce.

1.7.2. Remunerazione di brevetti incorporata nel prezzo di cessione.

Il regime di *Patent deduction* non fa differenze tra aziende che producono, autonomamente, prodotti brevettati e quelle che concedono in licenza il brevetto a terze parti. Pertanto, il compenso da brevetti incorporato nel prezzo di cessione di prodotti (o servizi), permette di considerarlo all'interno del sistema fiscale.

Questa *notional licence fee* (tassa sulla licenza nozionale) è definita come: il compenso, alle condizioni di mercato (*arm's length*), che una terza parte pagherebbe alla compagnia se essa (la terza parte) avesse prodotto i beni (o avesse offerto i servizi) di una licenza di brevetto garantita dalla compagnia. E' come se, all'interno dell'impresa del contribuente, il centro di ricerca concedesse il brevetto alla divisione della produzione e guadagnasse un "diritto" sul brevetto. La definizione offerta dalla legge, non specifica dove la produzione dell'ipotetica terza parte debba aver luogo. Ciò che è importante, tuttavia, per determinare se il compenso sia o meno incorporato nei prezzi di vendita dei prodotti brevettati, è che esso sia stato ottenuto all'interno di giurisdizioni che presentano le medesime regole in merito ai brevetti. Inoltre, il diritto incorporato può essere determinato in riferimento alla giurisdizione in cui avviene la produzione, anche se le vendite avvenissero al di fuori di tale sfera d'azione. Questa posizione è supportata dal testo di legge, che si riferisce esplicitamente alla *production of products* da parte del contribuente e alla "*production by third party on the basis of a licence granted by the taxpayer*"³⁸, senza far alcun riferimento alle vendite. Quindi, per rivendicare l'applicazione delle agevolazioni del *patent deduction* rispetto alla remunerazione del brevetto incorporata nei prezzi di vendita, il contribuente dovrebbe avere un brevetto nella giurisdizione in cui avviene la reale produzione. Di conseguenza, se il contribuente realizzasse il prodotto brevettato in Belgio ed esso fosse ritenuto dalla norma "qualificato",³⁹ egli potrebbe rivendicare gli effetti fiscali del *patent deduction* sul prodotto, anche se le vendite non avvenissero nello stato.

Se questo non fosse il caso, vi sarebbe un maggior vantaggio nella separazione delle divisioni produttive in distinte entità legali, invece di produrre un prodotto brevettato all'interno della stessa entità. Infatti, qualora si situasse la divisione produttiva in una distinta società, che ha sede legale in Belgio, tale divisione potrebbe "portar fuori" dal centro di ricerca una licenza di brevetto per effettuare la produzione del prodotto brevettato sotto il sistema belga, di regolazione delle proprietà intellettuali. In questo caso, il centro di ricerca potrebbe richiedere l'ammissibilità a regime agevolato, anche se le vendite hanno luogo al di fuori del Belgio. Questa, non era, chiaramente, l'intenzione del legislatore dal momento in

³⁸ P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, pp. 378.

³⁹ "Under a qualifying Belgian patent".

cui l'*Explanatory memorandum* stabilisce che uno dei propositi del *patent deduction* è di incoraggiare le imprese a produrre prodotti brevettati. Tuttavia, per qualsiasi ragione, un brevetto (che ha ad oggetto un prodotto), potrebbe non essere valido nella giurisdizione in cui avviene la produzione, poiché potrebbero esservi dei brevetti, in altre giurisdizioni, nelle quali avvengono le vendite. In questo caso, il *patent deduction* dovrebbe essere anche valido nel rispetto della remunerazione del brevetto incorporata nei prezzi di tali vendite.

Il *Patent deduction*, si applica anche ai brevetti usati per fornire i servizi. Un esempio classico è la *manufacturing fee* addebitata da un contratto (manifatturiero), che utilizza la tecnologia brevettata all'interno di un processo. Qualora un soggetto terzo, dovesse portare, la licenza per tecnologia brevettata, al di fuori della compagnia per rendere lo stesso servizio, la Royalty (il diritto) qualificerebbe per il *PD*.⁴⁰

1.7.3. Deduzione dei compensi collegati ai Brevetti Acquisiti e alle Licenze di Brevetto.

Il *Patent Deduction*, si applica pure agli *acquired patent e patent licencee* (brevetti acquistati dalla compagnia da soggetti terzi o le licenze garantite dalla compagnia da terze parti). Per prevenire eventuali abusi in merito ai brevetti e alle licenze acquistate, la legge richiede che il reddito derivante da tali attività sia ricollegabile ai seguenti articoli:

- Il compenso dovuto dalla società a soggetti terzi per i brevetti e (le licenze di brevetto) acquisite; e
- Ammortamento sui brevetti e le licenze (Art. 205/3 ITC).

Lo scopo anti-elusivo, di tale previsione, è circoscritto ai brevetti e alle licenze acquisite, ai diritti di brevetto acquisiti o alle licenze concesse da soggetti terzi, dove il contribuente ha migliorato i prodotti e i processi brevettati nei centri di ricerca situati in Belgio o altrove.⁴¹ L'acquisizione dei diritti e delle licenze sui

⁴⁰ "The Express reference in the law to the production of goods and the provision of services "on behalf" of the company allows for outsourcing contract manufacturing, etc."
P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 378.

⁴¹ "The acquired patent and patent licences are referred to in Art. 205/2 ITC"

brevetti, permette al contribuente di realizzare un reddito, o concedendo licenze o realizzando prodotti, oppure prestando servizi che sono oggetto dei brevetti. In verità, deducendo dal reddito percepito dal brevetto, i compensi spettanti ai terzi e gli ammortamenti sui brevetti acquisiti.

Quando una compagnia Belga (o una filiale di un'altra azienda con stabile organizzazione in Belgio) acquisisce i diritti o le licenze di un brevetto da un soggetto terzo, dovrebbe iscrivere tali beni al valore contabile, nell'attivo dello stato patrimoniale e ammortizzare l'asset per la sua vita utile (*economic life*). Se un contribuente durante un esercizio fiscale realizzasse un reddito dallo sfruttamento del brevetto, dopo aver acquisito i diritti o le licenze di brevetto da soggetti terzi, dovrebbe dedurre la remunerazione spettante a terze parti e l'ammortamento relativo al brevetto.

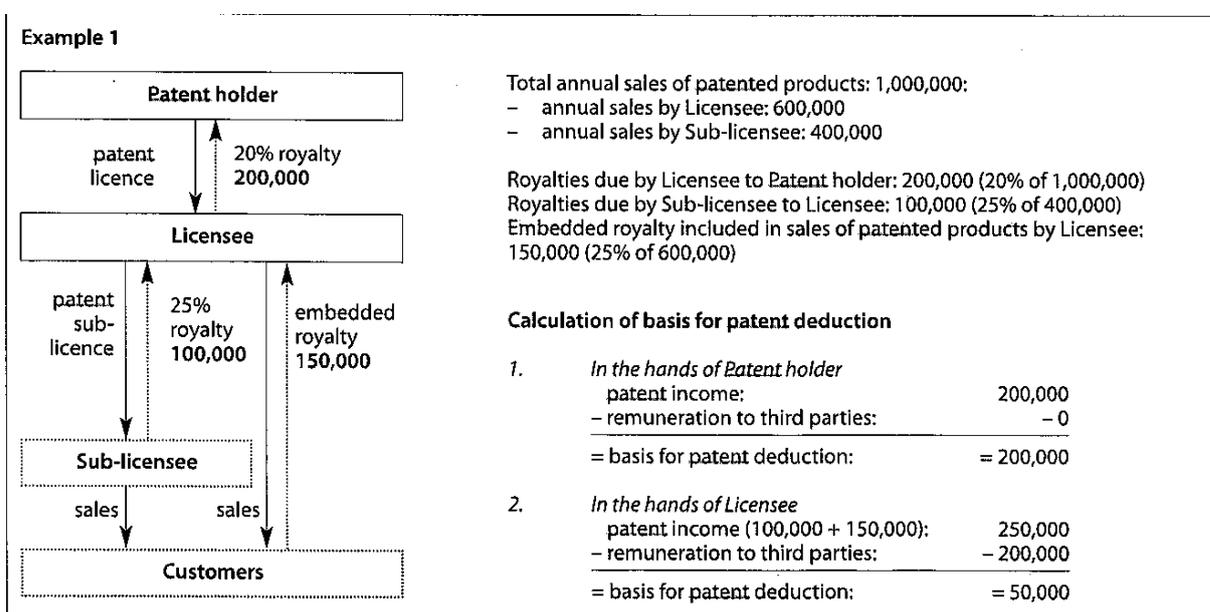
La legge prevede *the reduction*, unicamente nel rispetto dei diritti e delle licenze di brevetto acquisiti da soggetti terzi che realizzano redditi durante l'esercizio fiscale (*tax year*). Il testo di legge, si riferisce esplicitamente a tali brevetti. Al contribuente, infatti, non è concesso di dedurre il compenso pagato per, o l'ammortamento ottenuto da, un brevetto di un soggetto terzo qualora non si realizzasse un provento da quel bene. Inoltre, la *reduction* dovrebbe essere calcolata separatamente per ogni singolo brevetto. Ciò è importante, qualora la remunerazione pagata a terzi e l'ammortamento collegato alla proprietà intellettuale, eccedesse il reddito derivante dallo sfruttamento di tale bene. Se la riduzione fosse calcolata per tutti i brevetti, il compenso in eccesso e l'ammortamento rispetto ad un singolo brevetto verrebbero dedotti dal reddito derivante da altri brevetti. Questo metodo di calcolo è incompatibile con l'intento anti-elusivo. La *reduction*, quindi, dovrebbe essere calcolata per ogni singolo brevetto separatamente. È anche importante specificare che, la *reduction* non trova applicazione per quelle spese di R&S sostenute dall'impresa per migliorare prodotti e processi brevettati (*acquired patents*).

La "riduzione" è inoltre ristretta alla remunerazione e all'ammortamento che sono caricati sul risultato tassabile in Belgio. Se i brevetti o le licenze di brevetto

P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 379.

acquisite da soggetti terzi sono collocate all'interno di una stabile organizzazione o dirottate in un altro paese rispetto al Belgio, il reddito da brevetto non troverà qualificazione per il *patent deduction* (dal momento in cui non è incluso nel profitto tassabile in Belgio). I corrispondenti costi (compensi e ammortamenti) non dovranno essere allo stesso modo dedotti.

La legge prevede che se la remunerazione spettante a terze parti o gli ammortamenti non si riferissero unicamente ai brevetti, ma anche su altri diritti di proprietà, solamente la porzione che si riferisce ai brevetti, potrebbe essere dedotta dalla base (Art. 205/3 ITC).



42

1.8. LUSSEMBURGO, Regime Fiscale per gli “Intangible Assets”.

1.8.1. Quadro generale sul sistema fiscale.

In linea di principio, il sistema fiscale del Lussemburgo, permette l'esenzione dell'80% sui redditi derivanti dai diritti su alcune proprietà intellettuali (IP), così come sulle plusvalenze realizzate dalla vendita di tali (IP) diritti, con una conseguente imposta massima effettiva del 5,84% (20% moltiplicato per la corrente aliquota impositiva aziendale, del 29.22%). La speciale imposta, si

⁴² P. Van Der Berghe, P. L. Kelley, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, p. 380.

applica solamente a quelle proprietà intellettuali (IP) acquisite dopo il 31 dicembre 2007 e non è necessario che l'IP sia acquisito in Lussemburgo.⁴³

Secondo la legislazione del Lussemburgo, solo il possessore dell'immobilizzazione immateriale, ha diritto di ottenere dei benefici dal regime fiscale agevolato per gli *intangible asset*. Qualora vi fossero dei conflitti, nella determinazione del possesso legale e/o economico della proprietà intellettuale, si darebbe riconoscimento unicamente a quest'ultimo (profilo economico). Il possessore economico, è la persona che esercita un effettivo controllo sull'IP, e che può escludere il possessore legale, da qualsiasi atto, durante la durata prevista dell'IP.⁴⁴ In pratica, il possesso economico è spesso trasferito attraverso un contratto esclusivo di licenza, il quale dà, al titolare (della licenza), il diritto esclusivo di sfruttare la proprietà intellettuale oltre la durata prevista.

Per quanto riguarda i cosiddetti *qualifying IP*, il Lussemburgo ha optato per un regime che ricomprende al suo interno proprietà intellettuali, facilmente identificabili e dotate di una natura industriale o tecnologica. Come risultato, i redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, rientranti nell'ambito applicativo del regime sono: diritti d'autore sui software, brevetti, marchi, marchi di servizio, design e disegni e modelli. L'inclusione dei brevetti, permette di estendere l'applicabilità del sistema fiscale, anche ai modelli di utilità (diritti di proprietà intellettuale simili a un brevetto) e certificati di protezione (relativo ai brevetti farmaceutici). Le proprietà intellettuali acquisite da una società collegata, invece, definite come: compagnie dalle quali l'azienda beneficia dei redditi derivanti dalle immobilizzazioni immateriali".⁴⁵ Devono presentare i requisiti di detenere almeno una partecipazione diretta pari al 10% oppure essere un azionista che possiede almeno il 10%.⁴⁶

⁴³ F. Van Kuijk, An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime, 69 Tax Notes, 21 Gennaio 2013, p. 291.

⁴⁴ La definizione è presa dal "German tax law" (DE: German Tax Code), dalla quale trova fondamento quella del Lussemburgo.

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 85.

⁴⁵ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 85.

⁴⁶ Simile alla legislazione inglese, il regime fiscale agevolato per gli IP, lussemburghese, si applica anche nelle royalty incorporate nelle vendite di prodotti o servizi.

Le proprietà intellettuali, inoltre, devono generare ricavi “qualificati”, un risultato netto positivo (definito come il profitto lordo, meno i costi in diretta relazione economica con il profitto, incluso l’ammortamento) e capital gain, in accordo con il *arm’s lenght principle*.

1.8.2. Analisi dell’ “IP Box Regime” del Lussemburgo.

L’Unione Europea ha stabilito dei diritti fondamentali indirizzati al sostegno della libera circolazione dei capitali, la libera circolazione delle merci e dei servizi (a seconda dei casi) e la libera circolazione delle persone. Il regime agevolato lussemburghese per evitare una violazione di tali libertà, ha esteso le agevolazioni del sistema fiscale sia a quei contribuenti che acquistano le proprietà intellettuali nel Lussemburgo e sia a coloro che le acquistano altrove. Ciò permette che l’*IP Box Regime*, non costituisca un’infrazione delle suddette libertà fondamentali. Il regime lussemburghese, inoltre, non prevede una distinzioni tra compagnie che beneficino o meno delle agevolazioni. Di conseguenza, non essendoci sia una limitazione delle libertà sia una distinzione tra aziende, le aliquote agevolate del sistema fiscale, non costituiscono un aiuto illegale da parte dello stato.

È possibile, tuttavia, che alcuni regimi fiscali violino le misure descritte nel “*Code of conduct*” (codice di condotta). In merito al primo punto: “*an effective level of taxation which is significantly lower than the general level of taxation in the country concerned*” ovvero quando l’aliquota impositiva possa essere classificata o meno come un tasso significativamente basso. Essendo il tasso del *Luxembourg IP Box Regime* pari al 5,84%, risulta come esso sia significativamente inferiore rispetto all’aliquota fiscale sui redditi d’azienda, 29,22%. Il regime fiscale, inoltre, dovrebbe violare almeno uno dei cinque criteri del codice (“*Code of Conduct*”). Secondo quanto affermato dalla Commissione Europea, il regime fiscale del Lussemburgo, è incompatibile, con il criterio 3 (del codice), dal momento in cui non richiede che la proprietà intellettuale debba essere sviluppata nel paese.⁴⁷ Precedentemente è

⁴⁷ The criteria for identifying potentially harmful measures include:

- 1) an effective level of taxation which is significantly lower than the general level of taxation in the country concerned;
- 2) tax benefits reserved for non-residents;
- 3) tax incentives for activities which are isolated from the domestic economy and therefore have no impact on the national tax base;

stato esaminato come il regime fiscale lussemburghese per gli *intangibile* sia stato disegnato al fine di non violare le libertà fondamentali, favorendo (e non escludendo), quindi, la libera circolazione dei capitali, servizi e beni. Il criterio terzo si pone però in contrasto con quanto sopra espresso e cioè con le libertà fondamentali. Risulta, dunque, necessario risalire alle cause per cui possa essere ammessa la tutela fiscale verso quelle attività che hanno (o non) una sostanza economica all'interno del paese. Al fine di prevenire le transazioni infra-gruppo che potrebbe condurre ad abusi, il regime non trova applicazione se la proprietà intellettuale è acquisita da una società collegata. Ciò nonostante, questo vincolo è valido unicamente per quanto concerne le relazioni dirette. Come risultato, esso non dovrebbe, nella pratica, ostacolare sostanzialmente i trasferimenti infragruppo di proprietà intellettuali. Inoltre, ammette a tutela un prodotto anche se non ancora soggetto alla protezione del brevetto. Sebbene il contribuente dovrà ripagare il beneficio ottenuto, qualora la protezione fosse al termine negata, ciò continua a prevedere l'opportunità di abusi. In conclusione, il regime fiscale del Lussemburgo è in violazione del terzo criterio. Il criterio quarto, invece, non appare essere violato, dal momento in cui la modalità di determinazione del profitto non varia dagli standard internazionali.

1.9. Sistema fiscale per gli “Intangibles” nei paesi Nordici (Finlandia, Norvegia, Svezia, Danimarca ed Islanda).

1.9.1. Introduzione ed importanti cenni storici.

Gli “intangibles”, rappresentano un'importante vantaggio competitivo, per le imprese. Nei Paesi Nordici, si è sempre posto l'accento sull'importanza dell'innovazione, poiché fondamentale al sostegno della crescita economica, al raggiungimento di una maggiore qualità del lavoro e a più elevati ricavi fiscali.

4) granting of tax advantages even in the absence of any real economic activity;

5) the basis of profit determination for companies in a multinational group departs from internationally accepted rules, in particular those approved by the OECD;

6) lack of transparency.

Fonte:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

La centralità dell'innovazione, come visto per il Belgio, ⁴⁸ è stata riconosciuta nel 2000 dalla "Lisbon Strategy" adottata dall'Unione Europea e nel 2002 con il concilio europeo tenutosi a Barcellona. Nel 2003, la Commissione Europea incoraggiò gli Stati membri a sostenere le misure fiscali volte ad incentivare l'attività di R&D e divulgare i dati relativi ai costi sostenuti per tali incentivi fiscali. ⁴⁹ Nel 2006 la Commissione fornì una guida per aiutare gli Stati membri a migliorare il trattamento fiscale delle spese di R&D. ⁵⁰ Inoltre nel 2009, fu pubblicato un report finale, da parte di un gruppo di esperti incaricato di stabilire gli incentivi fiscali necessari per il miglioramento della ricerca e dello sviluppo. ⁵¹ In quell'anno gli investimenti in R&D aumentarono notevolmente nei Paesi Nordici: Finlandia e Svezia investirono quasi il 4% del loro PIL, la Danimarca e l'Islanda circa il 3% del loro PIL e la Norvegia l'1,76%.

1.9.2. Incentivi fiscali per l'attività di Ricerca e Sviluppo.

Gli incentivi fiscali alle attività di ricerca e di sviluppo, si collocano in un contesto dove, molto spesso, i fallimenti del mercato sono causati dai pochi investimenti delle imprese in R&D, rispetto a quello che sarebbe il livello ottimale per la Società. Il problema risiede nel fatto che, nonostante la ricerca crei esternalità positive, le aziende non sono capaci di appropriarsi pienamente dei ritorni delle attività di R&D a causa del "knowledge spillover" ai propri rivali e ad altri soggetti. Dal momento che le imprese sono propense unicamente ad effettuare investimenti per un loro PRIVATO ritorno atteso, i progetti di ricerca e sviluppo, utili per la Società, potrebbero non essere intrapresi. I sussidi alle imprese

⁴⁸ Vedi: par. 4.1. "Introduzione ed Evoluzione Storica".

⁴⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: Investing in research: an action plan for Europe, COM(2003) 226.

J. Wittendorff, "Taxation of Intangibles in the Nordic Countries", European Taxation, August 2011, p. 348.

⁵⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee: Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D, COM(2006)728, 22 November 2006.

J. Wittendorff, "Taxation of Intangibles in the Nordic Countries", European Taxation, August 2011, p. 348.

⁵¹ *Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development – Good practice and future developments* (Brussels: European Commission, Directorate-General for Research, 2009).

“private”, quindi, potrebbero essere uno strumento utile a stimolare il raggiungimento del livello ottimale degli investimenti in ricerca per la Società.

L’incentivo fiscale alla ricerca e allo sviluppo, può avere ad oggetto: 1) la fase di sviluppo, 2) la fase dello sfruttamento.⁵² Nella fase di sviluppo, un incentivo fiscale ridurrà i costi in ricerca e sviluppo secondo varie modalità, dal momento che, nella fase di sfruttamento un incentivo fiscale ridurrà la tassazione sui profitti.

Entrambe le categorie di incentivi fiscali, aumentano il “net present value” dei profitti attesi da progetti di ricerca e di sviluppo, e sono quindi in grado di influenzare il livello degli investimenti in R&D. Gli incentivi fiscali in ricerca e sviluppo hanno tradizionalmente avuto come obiettivo la fase dello sviluppo, con un’attenzione particolare ai costi di sviluppo degli “intangibles”.

Table 1: R&D Tax Incentives

Tax incentive	Content
Expensing of costs	A tax deduction for intangible development costs on a current basis constitutes a tax incentive because such costs normally are incurred in order to earn future income.
R&D tax credit	An R&D tax credit is based on the value of costs and reduces the tax liability. A non-refundable tax credit can only be set off against the tax liability. It may, under certain circumstances, be carried forward or backward. A refundable tax credit may be received if it exceeds the tax liability (negative company tax). A refund may be available immediately or after a period of time.
Super deduction	A super deduction is based on the value of costs and provides for a deduction from taxable income that exceeds the actual costs.
Accelerated capital depreciation	Accelerated capital depreciation allows taxpayers to depreciate R&D assets for tax purposes at a rate that is faster than the economic rate of depreciation.

53

1.9.3. Tassazione dello sviluppo degli “Intangibles”.

Le regole fiscali nei Paesi Nordici, applicabili ai costi operativi sostenuti nello sviluppo dei beni immateriali, sono differenti da Paese a Paese. I costi operativi

⁵² “1) the development stage, or 2) the exploitation stage ...”

J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 349.

⁵³ J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 349.

sostenuti per lo sviluppo degli “intangibles” sono deducibili in tutti i Paesi Nordici.

54

Table 2: Tax Treatment of Operating Costs

Tax incentive	Finland	Norway	Sweden	Denmark	Iceland
Expensing of costs	Yes	Yes / No	Yes / No	Yes	Yes
R&D tax credit	No	Yes	No	No	Yes
Super deduction	No	No	No	No	No
Accelerated capital amortization	Yes	No	No	Yes	Yes

55

Le tempistiche (“timing”) delle deduzioni, sono soggette a regole significativamente divergenti. In Danimarca, in Finlandia e in Islanda i costi di sviluppo degli “intangibles” possono essere dedotti nell’anno in cui essi sono stati sostenuti oppure possono essere ammortizzati in più esercizi. In Norvegia e in Svezia, i costi operativi sostenuti nella fase prima dello sviluppo, possono essere dedotti nel momento in cui i costi sostenuti negli stage successivi saranno capitalizzati e ammortizzati insieme con gli “intangibles”. In Svezia, questa disposizione, deriva dal fatto che i costi di sviluppo dei beni intangibili, debbano essere riconosciuti secondo i principi contabili generali. Questo significa che tali costi dovrebbero essere trattati diversamente a seconda della natura dei beni immateriali, della natura dell’industria, della fase di sviluppo, della dimensione della compagnia. In Norvegia, i costi di sviluppo devono essere capitalizzati dal momento in cui presumibilmente si materializzerà l’ “intangibles asset”, indipendentemente dalla natura intangibile del bene. L’approccio norvegese e svedese potrebbe, tranquillamente, creare delle dispute tra i contribuenti e le autorità fiscali.

In Islanda e in Norvegia, viene concesso un credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Il credito d’imposta in Norvegia è pari al 20% dei costi

⁵⁴ “The Swedish government has proposed that the rules on the tax deductibility of R&D costs be relaxed. Thus, it will no longer be a condition that a direct link exist between the R&D and the core business of the enterprise”.

J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 350.

⁵⁵ J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 350.

“qualificati” maggiori di 5,5 milioni di NOK (Corona Norvegese) per le “SMEs”⁵⁶ e 18% per le altre imprese. Qualora i servizi di Ricerca e Sviluppo, fossero acquisiti da una università o altri istituti di ricerca, il tetto diverrebbe pari a 11 milioni. Per l’Islanda, il credito d’imposta ammonta al 20% dei costi interni in attività di ricerca e di sviluppo superiori a 100 milioni di ISK (Corona Islandese), che può essere aumentato a 150 milioni se i costi sostenuti, derivassero dall’outsourcing.

I costi del capitale relativi allo sviluppo delle attività intangibili sono trattati come altri costi del capitale in Norvegia e in Svezia. Il sistema fiscale danese, stabilisce un ammortamento anticipato del capitale in tre situazioni. Uno, il prezzo di acquisto dei macchinari, di forniture acquistate per sostenere la ricerca e lo sviluppo, possono essere dedotte interamente nell’anno in cui sono state acquisite. Due, una piena deduzione può essere richiesta per tutti i tipi di beni intangibili acquisiti per le attività di R&D, nell’anno in cui sono state sostenute le spese. Tre, l’ammortamento delle attività acquistate al fine della ricerca e sviluppo può essere effettuato prima dell’utilizzazione effettiva, del risultato ottenuto dall’attività di ricerca. Il sistema fiscale islandese fornisce una piena deduzione nell’anno di acquisizione dei brevetti e dei marchi, acquistati per sostenere l’attività di R&D. In Finlandia, i costi di ricerca relativi ad un miglioramento del business possono essere dedotti pienamente nell’anno di acquisizione, stabilito che una simile deduzione venga effettuata per ragioni contabili.

1.9.4. La concessione di licenze e l’acquisizione di beni immateriali.

La concessione di licenze sulle attività intangibili, è un’alternativa allo sviluppo o all’acquisizione dei beni immateriali. I pagamenti delle royalty, per ragioni fiscali, sono trattati allo stesso modo dei costi operativi nei paesi nordici.

⁵⁶ *Small and Medium Enterprises* – Piccole e Medie Imprese (oppure *SMEs*, *Small and Medium Businesses*).

Table 3: Tax Treatment of Royalty Payments

Payment		Finland	Norway	Sweden	Denmark	Iceland
Ordinary royalty		Deductible	Deductible	Deductible	Deductible	Deductible
Lump sum ¹	Expensing	Economic life < 3 years	No	No	Patent and know-how	No
	Depreciation	Economic life ≥ 3 years	Yes	Yes	Other IPR	Yes
Upfront payment ²		Same treatment as lump sum	Deduction	Amortization	Deduction	Deduction

1. A payment covering several income years that is conditional upon the licensor's performance in later years.
2. A payment covering the entire licensing term that is not conditional upon the licensor's performance in later years.

57

L'acquisizione degli "Intangibles" è invece, un'alternativa allo sviluppo o alla concessione di licenze sui beni immateriali. Il trattamento fiscale di tali beni è descritto dalla seguente tabella:

Table 4: Tax Treatment of the Purchase Price of an Intangible

Payment	Finland	Norway	Sweden	Denmark	Iceland
Full deduction in year of acquisition	Economic life < 3 years	Economic life < 3 years	No	(1) Patents; (2) know-how; and (3) IPR acquired for R&D purposes.	(1) Purchase price below ISK 250,000 and (2) patents and trademarks acquired for R&D purposes.
Ordinary amortization	(1) IPR cannot be sold separately: Economic life or 10 years, if shorter; and (2) IPR can be sold separately: 10 years or economic life, if shorter.	(1) Goodwill, 20% declining-balance basis; (2) Other IPR with limited economic life: legal life or economic life, if shorter; and (3) other IPR, economic life unlimited: no depreciation.	(1) 30%, declining-balance basis, or (2) 20%, straight-line basis.	(1) Goodwill, up to 1/7 per year; and (2) Other IPR, max. 1/7 per year or straight-line over remaining period of legal protection if the latter is less than 7 years.	(1) Goodwill, 10-20%, straight-line basis; and (2) other IPR, 14-20%, straight-line basis, or economic life, if shorter than 5 years.

58

Il diritto fiscale dei paesi nordici, differisce significativamente per quanto riguarda il trattamento fiscale dei prezzi di acquisto dei beni immateriali. Primo, la Danimarca garantisce un totale ammortamento, nell'anno di acquisizione dei brevetti, know-how e tutti i tipi di "intangibles" acquisiti. Lo scopo è quello di sostenere l'attività di ricerca e sviluppo, indipendentemente dalla vita utile delle attività o dall'ammontare del prezzo di acquisto. Secondo, Svezia e Danimarca stabiliscono un tasso standard per l'ammortamento degli "intangibles". Al contrario, in Finlandia, Norvegia ed in Islanda, la durata di vita utile del bene è il punto focale (ad eccezione, per la Norvegia, dell'avviamento). In Norvegia, ciò vuol dire che un "intangible" che non perde valore, a causa delle continue spese di manutenzione potrebbe non essere ammortizzato.

⁵⁷ J. Wittendorff, "Taxation of Intangibles in the Nordic Countries", European Taxation, August 2011, p. 350.

⁵⁸ J. Wittendorff, "Taxation of Intangibles in the Nordic Countries", European Taxation, August 2011, p. 351.

1.10. Tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali.

1.10.1. Sfruttamento Domestico.

I profitti delle proprietà immateriali, potrebbero derivare da: 1) la vendita dei beni e dei servizi “intangibili” (incorporanti i diritti); 2) le royalty e 3) i guadagni in conto capitale (“capital gain”, plusvalenze) dalla vendita delle attività immateriali. La tassazione domestica dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni intangibili, nei paesi del nord Europa, può essere così rappresentata:

Table 6: Taxation of Domestic Exploitation of Intangibles

	Finland	Norway	Sweden	Denmark	Iceland
Tax rate	26%	28%	26.3%	25%	20%
Tax holiday	No	No	No	No	No
Patent box	No	No	No	No	No
Roll-over relief	No	No	No	No	Yes
Deferral of income recognition or tax payment	No	No	No	Yes	No

59

Tutti gli stati nordici, sottopongono i profitti da proprietà intellettuali all'aliquota ordinaria sui redditi societari. In più, alcuna di queste nazioni, ha concesso esenzioni fiscali (tax holiday) o agevolazioni da Patent box. L'Islanda ha stabilito la possibilità del “roll-over”⁶⁰, mentre la Danimarca permette di differire le imposte sulle plusvalenze qualora il pagamento per un'immobilizzazione immateriale fosse ricevuto nella forma dello “earnout”⁶¹ o in modo rateizzato. I paesi del nord, quindi, non offrono incentivi fiscali collegati allo sfruttamento delle attività immateriali e sono, pertanto, tutti, allo stesso modo, vulnerabili alla possibile

⁵⁹ J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 351.

⁶⁰ “Strategia che consiste nel rinnovare sistematicamente una posizione [...] In particolare, termine usato per indicare il sistematico reinvestimento alla scadenza (→) sia del capitale sia degli interessi o dei frutti generati da obbligazioni di breve durata (per es., BOT semestrali), in altre obbligazioni dello stesso tipo e con la stessa durata [...]”.

Definizione presa da:

[http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_\(Dizionario_di_Economia_e_Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_(Dizionario_di_Economia_e_Finanza)/)

⁶¹ “L’earnout è un sistema di clausole contrattuali che puntano a ridurre il rischio derivante a una società dall’acquisto di un’altra. Questi sistemi di “pagamento in più tranche” traggono la propria origine storica nella difficoltà di valutare le performance future delle società tecnologiche degli anni Novanta. [...]”.

Vedi: <http://www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/earn-out145.htm>

migrazione delle compagnie in stati che presentano una minore pressione fiscale sugli “intangibles”.

1.10.2. Sfruttamento Internazionale: “Royalty payments” e “Permanent establishment”.

Attraverso accordi di licenza con società non residenti e la costituzione di stabili organizzazioni nei confini dello stato, sarebbe possibile uno “sfruttamento”, a livello internazionale, dei beni intangibili.

Tutti i paesi nordici, sottopongono i pagamenti dei diritti da fonti estere a tassazione attraverso l'aliquota statutaria. Qualora le royalty fossero, invece, sottoposta ad una fonte statale, sorgerebbe un problema di doppia imposizione, ed in quel caso lo stato di residenza, dovrebbe provvedere ad eliminare la doppia aliquota fiscale.

Table 7: Relief from Double Taxation of Royalty Payments

Payment	Finland	Norway	Sweden	Denmark	Iceland
Method	Ordinary credit	Ordinary credit	Ordinary credit	Ordinary credit	Ordinary credit
Limitation	Per country	Overall ¹	Overall	Per country	Overall
Gross or net principle	Net principle	Net principle	Net principle	Net principle	Net principle
Matching of costs and income across income years	No	No	No	No	No
Excess foreign tax credit	5-year carry forward	5-year carry forward; 1-year carry back	5-year carry forward	Carry forward if excess foreign tax credit is due to tax losses	No

1. A basket system applies that differentiates between: (1) income from low-tax countries; (2) income from petroleum activities and (3) other foreign income.

62

Tutti gli stati del nord Europa, fanno affidamento sul metodo ordinario di credito ma le regole di tassazione domestica, divergono sul fatto che lo sgravio fiscale debba essere calcolato o meno sul singolo bene, sul paese o su una base complessiva (Overall). Lo approccio complessivo (“The overall approach”) della Norvegia, Svezia e Islanda riduce il rischio della doppia tassazione perché differenti (di diverse giurisdizioni) aliquote impositive sul reddito (sia alte che basse), vengono considerate nel complesso.

Tutte le nazioni del nord Europa, come è possibile vedere dalla tabella, aderiscono all’approccio netto (“net principle”) secondo il quale, il reddito estero deve essere

⁶² J. Wittendorff, “Taxation of Intangibles in the Nordic Countries”, European Taxation, August 2011, p. 352.

ridotto dai costi deducibili ad esso collegabili con l'idea di calcolare gli sgravi fiscali dalla doppia imposizione. Lo sfruttamento internazionale dei beni intangibili, attraverso gli accordi di licenza potrebbero, dunque, dar luogo ad un carico extra economico nei confronti dello sfruttamento domestico.

1.11. Agevolazioni fiscali per gli "IP": Inghilterra.

1.11.1. Introduzione e sinossi delle regole.

Il "Financial Act" del 2012, introdusse un regime che permetteva sgravi fiscali per i profitti derivanti dallo sfruttamento di "qualifying" diritti sulle proprietà intellettuali (IP). Il "patent box" iniziò ad avere effetto per quei profitti ottenuti dal o dopo il 1 Aprile del 2013. I tipi di reddito coperti includono profitti derivanti da prodotti brevettati, processi, servizi ed altre innovazioni. Non solamente sono considerate le royalty (i diritti), i proventi da servizi brevettati o vendite di prodotti ricadono in parte nello scopo del regime. Solo le compagnie, possono accedere ai benefici del regime. Le persone fisiche, dovranno trasferire il brevetto ad aziende per poter usufruire delle agevolazioni del sistema fiscale. È necessario, inoltre, che le compagnie siano "qualifying" per l'applicabilità degli sgravi fiscali. Pertanto, 1) le compagnie dovranno detenere, in esclusiva i diritti sui "qualifying IP"; e 2) se l'azienda fosse parte di un gruppo, dovrà avere il requisito della "active ownership"⁶³ per quanto riguarda le proprietà intellettuali. Oltre al possesso della proprietà intellettuale, un licenziatario a cui è stato dato, l'esclusivo diritto allo sviluppo ed allo sfruttamento degli "IP" può anche beneficiare del regime agevolato. Con esclusività (diritto esclusivo, "exclusivity"), si intende che il possessore della licenza debba avere: 1) il diritto legale a sviluppare, sfruttare e difendere i diritti dell'invenzione brevettata; 2) uno o più diritti che consentano l'uso esclusivo del bene e permettano di escludere altri soggetti; 3) la possibilità di avviare procedure d'infrazione per difendere i propri diritti.

Solo tre tipi di proprietà intellettuali, possono essere considerati all'interno della disciplina del "Patent Box". Questi sono: 1) brevetti concessi dallo "UK Intellectual Property Office under the Patents Act 1977", 2) brevetti concessi dall'ufficio

⁶³ "The key aim of the active ownership condition is to ensure that the company qualifying for the Patent Box is not passive IP holding company, but must either have developed the IP itself or be actively managing it. If the company does not meet the active ownership condition for its portfolio of qualifying IP rights then it will not be a qualifying company" (HMRC, supra n.7 at p.26, para. 2.64)

europeo brevetti e 3) brevetti riconosciuti da uno specifico stato membro, riconosciuto dalla EEA (“European Environment Agency”) con criteri di valutazione e di brevettazione simili a quelli del Regno Unito.⁶⁴ Alcuni diritti, simili a quelli insiti nei brevetti rientrano nello scopo del regime.

Un'altra limitazione deriva dal fatto che il “patent box regime” è il criterio di “qualifying development”.⁶⁵ “Qualifying development” richiede che: 1) creare o sostanzialmente contribuire alla creazione di invenzioni brevettate, o 2) svolgere un significativo numero di attività per sviluppare le invenzioni o i progetti brevettati. La HMRC (“Her Majesty’s Revenue and Customs”) nel chiarificare il significato del termine “significant” indica che, “*simply applying for a patent in respect of acquired rights, or acquiring rights to and marketing a fully developed patent or invention, or product incorporating the invention, will not be sufficient*”.⁶⁶ Il contributo dell’invenzione, potrebbe ritenersi “significativo”, non solo in riferimento ai costi, al tempo o agli sforzi impiegati, ma anche in merito al suo impatto, per esempio, sviluppare un fondamentale “breakthrough” (passo in avanti).

1.11.2. Metodo di calcolo dei profitti “rilevanti” degli “IP”.

La “HMRC” dedica più di 40 pagine al calcolo dei profitti “rilevanti” degli “IP”. Il primo step è il calcolo di quelli che potrebbero essere intesi come “redditi rilevanti per gli IP”. Essi sono divisi in cinque differenti categorie: 1) proventi dalla vendita globale di oggetti brevettati; 2) canoni e royalty; 3) proventi derivanti dal realizzo di “qualifying IP”; 4) danni, assicurazioni ed altre entrate. Il secondo step, è quello di convertire tali ricavi in “patent box PROFITS”. Nel fare ciò, la compagnia potrebbe scegliere tra due metodi di calcolo. Potrebbe distribuire i propri profitti totali in base al reddito inerente agli “IP” e ai redditi lordi totali o potrebbe assegnare le proprie spese ad una base relativa ad i redditi degli “IP” e di altri redditi. Avendo identificato i rilevanti profitti per gli “IP”, ci sono due ulteriori passi per il calcolo. Il primo, uno deve dedurre un r rispetto a certe spese consuetudinarie sostenute per generare i profitti da brevetti. Il ritorno è fissato al 10% ed i profitti sono ridotti di

⁶⁴ A. Gregory, A. Casley & K. Naish, *The Patent Box Regime*, 20 *Intl. Transfer Pricing J.* 2, pp. 111-115, a p. 112 (2013).

⁶⁵ “Another limitation within the patent box regime is the “qualifying development” criterion”. F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, *European Taxation*, February/March 2015, p. 84.

⁶⁶ Vedi HMRC, *supra* n.7 a p.21 para.2.38.

questo ammontare, in maniera tale che questo 10% è tassato alla normale imposta societaria. Il secondo passo è quello di rimuovere un ritorno da “marketing assets” utilizzati per derivare il reddito rilevante per gli “IP”, deducendo una marketing royalty per l’utilizzo di tali “asset”.

CAPITOLO 2

INQUADRAMENTO GIURIDICO DEGLI “INTANGIBLE ASSET”, OGGETTO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI DEL REGIME.

2.1. Introduzione.

Nel capitolo precedente, sono stati analizzati nel dettaglio i vari sistemi di “Patent box” presenti in Europa. In questo, l’obiettivo fondamentale, sarà quello di fornire un’analisi accurata degli aspetti giuridici riguardanti gli “intangible asset”. Al fine di una trattazione completa, è fondamentale, delineare il quadro generale, all’interno del quale le agevolazioni fiscali inserite nella norma del “Patent Box”, si andranno ad applicare.

Nello sviluppo di tale argomento, si partirà dall’inquadramento giuridico generale, a livello nazionale, di ciò che si intende per attività intangibili ed immateriali. Nella fattispecie, la definizione e l’analisi nel dettaglio; dei Segni distintivi, delle proprietà intellettuali e degli elementi che li caratterizzano (marchi, brevetti, disegni e modelli e disegni industriali). Successivamente, si esaminerà il principio contabile nazionale OIC 24 (TITOLO DEL PRINCIPIO CONTABILE). Infine, come i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), intendono gli “Intangible asset”.

2.2. Quadro Giuridico Nazionale, relativo alle Attività Intangibili.

In Italia, la normativa distingue le attività intangibili (ed immateriali), in due importanti classi: 1) Segni distintivi; e 2) Proprietà intellettuali. I segni distintivi, come si intuisce dalla semplice lettura, hanno la funzione di distinguere, individuare e classificare l’impresa sul mercato. Essi possono essere definiti, secondo la legge italiana, come gli *“elementi che hanno funzione di identificare un determinato imprenditore, un determinato luogo dove si esercita l’impresa, un determinato prodotto, per differenziarli agli occhi del pubblico dei consumatori. I segni distintivi fondamentali sono la ditta, l’insegna ed il marchio”*.⁶⁷ Tra questi, il marchio, rappresenta il segno distintivo per eccellenza e beneficia del regime

⁶⁷ Definizione presa da: https://it.wikipedia.org/wiki/Segni_distintivi

fiscale agevolato del “Patent Box”. Per tali ragioni, esso verrà successivamente approfondito.

Le proprietà intellettuali, invece, rappresentano un insieme di strumenti giuridici che hanno come fine la tutela dei frutti dell’inventiva da soggetti terzi. La legge, riconosce infatti, all’inventore il diritto esclusivo all’utilizzo del bene, del processo o del servizio che potrà essere oggetto di un brevetto. Per tali ragioni le proprietà intellettuali possono essere definite come: *“un vero e proprio monopolio nello sfruttamento delle loro creazioni/invenzioni”*.⁶⁸ Nei paragrafi successivi verrà analizzata la bipartizione tra diritti d’autore e diritti di proprietà industriale e quelle che sono le proprietà industriali che possono beneficiare delle agevolazioni del “Patent Box”.

2.3. I Segni Distintivi.

Le imprese si trovano ad operare in un mercato caratterizzato da una competizione più o meno intensa. All’interno di tale contesto, per consentire una coesistenza ed una sopravvivenza delle varie organizzazioni aziendali, è necessario ricorrere a uno o più segni distintivi. Tali segni permetteranno di individuare, classificare e distinguere l’impresa sul mercato rispetto a quelle degli altri imprenditori. Dal punto di vista giuridico, essi sono **beni immateriali**, la cui titolarità si acquista in seguito al pre-uso (uso fattone prima di altri), inoltre, possono essere trasferiti, a seconda dei casi, separatamente o insieme all’impresa.

Come è stato precedentemente affermato, marchio, ditta ed insegna rappresentano i principali segni distintivi. Insieme ricoprono una funzione comune nell’economia di mercato. Essi, infatti, favoriscono la formazione ed il mantenimento della clientela, permettendo al pubblico di identificarsi e distinguere scientemente le imprese ed i prodotti presenti sul mercato. Tali fattori distintivi, quindi, mirano a tutelare diversi interessi, a seconda dei soggetti presi in esame.

Per quanto concerne gli interessi degli imprenditori, si favorisce la possibilità di dotarsi di segni che siano caratterizzati da una forte attrattiva e non confondibili. Allo stesso tempo, viene riconosciuta, agli imprenditori, la possibilità di poter

⁶⁸ Definizione presa da: https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

cedere o scambiare i propri segni distintivi sul mercato. Si contrappongono a tali “tutele”, quelle riconosciute ai soggetti “interessati” (“stakeholder”) che vengono direttamente o indirettamente a contatto con le società e con i relativi segni distintivi. L'intento della norma, in questo caso, è quello di preservare gli interessi del pubblico e di evitare che esso, venga ingannato dall'identità di un imprenditore o dalla provenienza dei prodotti presenti sul mercato. Su tutti questi, domina però, un interesse più ampio, ovvero che sul mercato venga garantita una sana e leale competizione. Per tali ragioni, quindi, la regolamentazione giuridica dei segni distintivi, costituisce un aspetto della più generale disciplina sulla concorrenza.

2.3.1. Il Marchio.

Il MARCHIO ha la funzione di individuare e distinguere i beni e i servizi prodotti dai vari soggetti che svolgono attività imprenditoriale all'interno del mercato. Data la centralità ricoperta sia nella normativa inerente al “Patent Box” sia nella moderna economia di mercato, il marchio viene dettagliatamente analizzato e disciplinato, nel codice civile dagli articoli 2569-2574 e nel denominato codice della proprietà industriale (d.lgs. 10-2-2005, n. 30).

Il marchio, quale segno distintivo, per poter essere tutelato mediante la registrazione, deve presentare tre requisiti fondamentali, di verità, novità e capacità.⁶⁹ Ferma restando, quindi, l'ampia tutela e libertà concesse dalla legge all'imprenditore per quanto concerne i segni distintivi, egli è comunque tenuto a rispettare tali “caratteristiche”. La legge, data l'importanza rivestita dal marchio e la propria funzione distintiva, riconosce all'imprenditore il diritto all'uso esclusivo dei propri segni distintivi. Si parla, tuttavia, di un diritto RELATIVO e subordinato ad al fine principale, dato dalla differenziazione dell'attività, prodotto o servizio rispetto a quello dei concorrenti presenti sul mercato di riferimento. Il diritto all'uso esclusivo dei segni distintivi, concede all'imprenditore la possibilità di trasferirli a soggetti terzi. Bisogna, però, sempre considerare che gli interessi di coloro che svolgono professionalmente un'attività imprenditoriale, devono essere temperati con quelli dei soggetti interessati. La norma, quindi, non permette un trasferimento INCONDIZIONATO (del marchio) ma stabilisce che contestualmente dovrà essere

⁶⁹ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 163.

ceduta l'azienda oppure un ramo di essa. Questa disposizione è prevista per mantenere un *collegamento oggettivo* con l'originaria impresa.

Il capo primo del codice della proprietà industriale, analizza le disposizioni generali ed i principi fondamentali del codice di proprietà industriale. All'articolo 1 del presente capo troviamo la definizione di "diritti di proprietà industriale":

*"Ai fini del presente codice, l'espressione proprietà industriale comprende marchi ed altri segni distintivi, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, disegni e modelli, invenzioni, modelli di utilità, topografie dei prodotti a semiconduttori, informazioni aziendali riservate e nuove varietà vegetali."*⁷⁰

2.3.2. Tipologie di Marchio.

Il nostro sistema, in tema di segni distintivi, prevede tre tipologie di marchio:

- Marchio Nazionale;
- Marchio Comunitario;
- Marchio Internazionale.

Il marchio nazionale, come precedentemente visto,⁷¹ è regolato dal codice civile dagli articoli 2569-2574 e dal D. Lgs. 10-2-2005, n. 30 (codice della proprietà industriale). C'è da segnalare, inoltre, che nel corso degli anni la disciplina dei marchi nazionali ha subito numerose modifiche ed adattamenti, in attuazione delle direttive comunitarie e degli accordi internazionali.⁷²

Per quanto riguarda il marchio comunitario e la relativa disciplina, occorre segnalare il tentativo e la volontà degli Stati membri dell'Unione Europea, di armonizzare il diritto dei marchi. La nostra normativa, "ricalca" infatti la Direttiva Cee n. 89/104, che regolamenta l'armonizzazione delle varie legislazioni nazionali sul tema dei marchi, direttiva recepita dal nostro ordinamento con la riforma del

⁷⁰ Comma così modificato dall'art. 1, co. 1, D.Lgs. 13 Agosto 2010, n. 131.
<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/10/30/codice-della-proprietà-industriale#capo1>

⁷¹ Vedi para. 2.3.1. "Tipologie di Marchio".

⁷² Il D.lgs. 480/1992, il quale ha apportato delle modifiche alla **funzione distintiva** del marchio. Stabilendo lo stretto collegamento fra marchio ed azienda, attribuendo al marchio una funzione di garanzia sulla qualità del prodotto o del servizio offerto.
d.lgs. 19-3-1996, n.198 e d.lgs. 8-10-1999, n. 447.

1992.⁷³ L'articolo 2 della direttiva 2008/95/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, afferma:

*“Possono costituire marchi di impresa tutti i segni che possono essere riprodotti graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, la forma del prodotto o il confezionamento, a condizione che tali segni siano adatti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese.”*⁷⁴

Si intuisce come, in seguito alla relativa disciplina vi sia, a livello comunitario, una procedura unitaria per quanto concerne la tutela del marchio.

Infine, il marchio internazionale, a differenza del marchio comunitario, non presenta una normativa unificata sulla “gestione” del segno distintivo. Esso viene disciplinato dalla Convenzione di Parigi del 1883 (Protezione della proprietà industriale) e dall'Accordo di Madrid del 1891 (Registrazione internazionale dei marchi) che semplificano notevolmente le procedure dei rispettivi Stati, in merito alla tutela del marchio, sempre in accordo con le discipline nazionali.

2.3.3. Le funzioni del Marchio.

È possibile sintetizzare le funzioni del marchio in tre macroclassi:

- La funzione distintiva o di indicazione di provenienza;
- La funzione di garanzia di qualità;
- La funzione attrattiva.

La funzione distintiva, è stata ampiamente trattata nei paragrafi precedenti.⁷⁵

L'indicazione di provenienza, atta a creare un collegamento tra il produttore e il prodotto, rappresenta un elemento di primaria importanza. Con tale previsione, infatti, si cerca di tutelare gli interessi dei consumatori, distinguendo i beni e le aziende presenti sul mercato. Ciò permette al pubblico di discernere, a seconda dell'utilità, quale sia il miglior prodotto o servizio. La legge del 1942, fondava le proprie basi su tali assunti. Infatti, il *principio di circolazione del marchio*,⁷⁶

⁷³ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 163.

Abriani, *I segni distintivi*, p.125 e ss. ; Vanzetti, Di Cataldo, *Manuale*, 271 ss.

⁷⁴ Definizione presa da: <https://oami.europa.eu/ohimportal/it/trade-mark-definition>.

⁷⁵ Vedi: 2.3.1. “Il Marchio”.

⁷⁶ A. Vanzetti, V. Di Cataldo, *Manuale di Diritto Industriale*, 7 Edizione, Giuffrè 2012.

prevedeva la connessione tra marchio e fonte di produzione anche qualora il marchio fosse stato ceduto. Tale segno distintivo, quindi, poteva essere trasferito solo se fosse stata contestualmente trasferita l'azienda, o un ramo di essa.

Per quanto concerne la funzione di garanzia della qualità, al marchio è riconosciuto il compito di fornire rassicurazioni al consumatore sul prodotto presente sul mercato. Esso, infatti, deve garantire che quei beni o servizi su cui viene apposto presentino dei livelli di qualità. La riforma del 1992, ha sancito, pena la decadenza, che *“il marchio non deve creare inganno al pubblico”*. Tale disposizione, ha rafforzato la funzione di “garante qualitativo” del marchio e le ha offerto pieno riconoscimento.⁷⁷

Infine, il marchio è dotato di una propria forza attrattiva (di un valore in sé). Essa può essere acquisita attraverso un'oculata ed aggressiva campagna di marketing, che sottolinea i caratteri distintivi del prodotto o del servizio per differenziarlo dagli altri. In seguito alla legge del 1992, si è sopperito al vuoto normativo lasciato dalla legge del 1942, che non riconosceva tale funzione al marchio. Si è quindi estesa la tutela normativa alla funzione attrattiva, sempre più centrale nelle moderne economie, del segno distintivo, facendo un distinguo tra *marchio celebre ed ordinario*.

2.3.4. Classificazione del Marchio.

Le funzioni del marchio, per favorire un'analisi più schematica, sono state raggruppate in tre macroclassi. Per la classificazione del marchio, si seguirà pure in questo paragrafo, la medesima impostazione. Il marchio, infatti, può essere raggruppato e classificato, in relazione:

- Alla Forma;
- All'oggetto;
- Ai soggetti che ne fanno uso.

⁷⁷ Tuttavia, afferma il Campobasso, che questa funzione del marchio, in seguito alla riforma del 1992 è stata ridimensionata, essendo venuto meno il “divieto di circolazione del marchio separatamente dall'azienda” (o da un ramo della stessa).

La classificazione relativa alla forma, si caratterizza per la *“forma del prodotto o dalla confezione dello stesso”*⁷⁸ (ad esempio la particolare forma di un profumo). Essa considera varie *“tipologie”* di marchio che, a seconda dell'elemento caratterizzante, acquisiscono diverse denominazioni. È necessario partire dalla definizione di marchio sopra iscritta.⁷⁹ Tale segno distintivo, quindi, può essere rappresentato unicamente da parole, si tratta del Marchio NOMINATIVO e DENOMINATIVO. Nel primo caso, l'elemento distintivo risiede nell'utilizzo del nome del produttore come segno distintivo. Nel secondo, si ha l'utilizzazione di nomi comuni e di fantasia o di combinazioni di parole. Inoltre, può essere costituito unicamente da figure, riproduzioni di oggetti, disegni o colori, Marchio FIGURATIVO. Infine, il marchio può essere la risultante della combinazione di elementi figurativi o nominativi, Marchio MISTO o COMPOSTO.

La seconda e terza distinzione, può essere fatta relativamente all'oggetto ed ai soggetti che ne fanno uso. Questi *“raggruppamenti”* vanno ad identificare le imprese in base all'attività che svolgono, sia essa di trasporti e comunicazioni, sia di pubblicità, costruzioni, credito, spettacolo e televisione ecc. (Marchio in senso stretto). Un ruolo cruciale, è riservato all'articolo 2572 del codice civile che disciplina il *“Divieto di soppressione del marchio”*.

“Il rivenditore può apporre il proprio marchio ai prodotti che mette in vendita, ma non può sopprimere il marchio del produttore”.

Con tale articolo si consente la coesistenza, su un medesimo prodotto, di due o più marchi di commercio. Il rivenditore, infatti, *“può apporre il proprio marchio”* sul prodotto ma deve essere, al contempo, presente anche quello del produttore (non è possibile *“sopprimere il marchio del produttore”*), concetto confermato anche dall'articolo 20 del codice della proprietà industriale, *“Diritti conferiti dalla registrazione”*.

⁷⁸ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 163.

⁷⁹ Vedi par. 2.3.2. *Tipologie di Marchio*. *“Possono costituire marchi di impresa tutti i segni che possono essere riprodotti graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, la forma del prodotto o il confezionamento, a condizione che tali segni siano adatti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese.”*

“Il commerciante può apporre il proprio marchio alle merci che mette in vendita, ma non può sopprimere il marchio del produttore o del commerciante da cui abbia ricevuto prodotti o merci”.

Il marchio di servizio, viene utilizzato principalmente in ambito pubblicitario, o sui materiali o abiti delle persone adibite allo svolgimento di un servizio, quindi, sulle cose che costituiscono oggetto del lavoro (servizio), messaggio pubblicitario o spettacolo teatrale. Il marchio infine, a seconda di chi lo utilizzi, può essere diviso in marchi individuali o collettivi. Nel primo caso, come dice la parola, esso è utilizzato da un singolo imprenditore. Per quanto invece riguarda il marchio collettivo, è necessario un approfondimento. Esso viene disciplinato dagli articoli 2570 del codice civile (modificato dal D. Lgs. 480/1992) e dall'art. 11 del codice di proprietà industriale. Il marchio collettivo, è destinato all'uso da parte di più soggetti che osservano degli standard qualitativi stabiliti dal titolare. Inoltre, svolge la funzione di garantire l'origine, la natura o la qualità di un determinato prodotto o servizio (Esempio: pura lana vergine).⁸⁰

⁸⁰ Articolo 11 del c.p.i. *“Marchio collettivo”*:

“1. I soggetti che svolgono la funzione di garantire l'origine, la natura o la qualità di determinati prodotti o servizi, possono ottenere la registrazione per appositi marchi come marchi collettivi ed hanno la facoltà di concedere l'uso dei marchi stessi a produttori o commercianti.

2. I regolamenti concernenti l'uso dei marchi collettivi, i controlli e le relative sanzioni devono essere allegati alla domanda di registrazione; le modificazioni regolamentari devono essere comunicate a cura dei titolari all'Ufficio italiano brevetti e marchi per essere incluse tra i documenti allegati alla domanda.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 sono applicabili anche ai marchi collettivi stranieri registrati nel Paese di origine.

4. In deroga all'articolo 13, comma 1, un marchio collettivo può consistere in segni o indicazioni che nel commercio possono servire per designare la provenienza geografica dei prodotti o servizi. In tal caso, peraltro, l'Ufficio italiano brevetti e marchi può rifiutare, con provvedimento motivato, la registrazione quando i marchi richiesti possano creare situazioni di ingiustificato privilegio o comunque recare pregiudizio allo sviluppo di altre analoghe iniziative nella regione. L'Ufficio italiano brevetti e marchi ha facoltà di chiedere al riguardo l'avviso delle amministrazioni pubbliche, categorie e organi interessati o competenti. L'avvenuta registrazione del marchio collettivo costituito da nome geografico non autorizza il titolare a vietare a terzi l'uso nel commercio del nome stesso, purché quest'uso sia conforme ai principi della correttezza professionale (1).

5. I marchi collettivi sono soggetti a tutte le altre disposizioni del presente codice in quanto non contrastino con la natura di essi”.

<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-proprietà-industriale#capo2>. Per maggiori approfondimenti, vedere: G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 176, nota 28.

2.3.5. Requisiti di Validità del Marchio.

Il marchio, per accedere alla tutela giuridica, deve rispettare determinati requisiti di originalità, verità, novità e liceità.

Per quanto concerne la LICEITA', l'articolo 14 del codice della proprietà industriale, elenca quali sono i criteri per valutare tale caratteristica in un marchio. Innanzitutto esso non deve contenere *“segni contrari alla legge, all'ordine pubblico o al buon costume”*. In più, viene dettagliatamente descritta la normativa per la tutela del diritto d'immagine. Infatti, in base al primo comma articolo 8 del codice di proprietà industriale, viene esplicitamente vietato l'utilizzo dell'altrui ritratto *“senza il consenso delle medesime o dopo la morte, senza il consenso della moglie o dei figli”*. L'articolo 8 continua nei commi secondo e terzo disciplinando la tutela dell'altrui diritto al nome, distinguendo tra persone note e non. Infatti, nel primo caso, è necessario il consenso dell'interessato o nell'eventualità fosse deceduto, il consenso degli eredi. Per le persone non note, invece, la regola è diversa. Infatti, in tali situazioni, non è necessario il consenso degli interessati, tuttavia l'utilizzazione del nome del soggetto nel marchio, non deve *“ledere la fama, il credito o il decoro”*.

L'originalità è la capacità del marchio di distinguere i prodotti presenti sul mercato. Quindi, segni distintivi di fatto utilizzati come MARCHI sul territorio nazionale, devono presentare una capacità distintiva in grado di differenziarsi da quello dei concorrenti. Per esempio denominazioni di carattere generale o che afferiscono a caratteri singoli del prodotto non possono ricevere la tutela della legislazione del segno come marchio. I segni privi di tale capacità distintiva vengono illustrati dal legislatore rispettivamente nei commi primi degli articoli 12 e 13 del codice di proprietà industriale.⁸¹

⁸¹ Art. 13. Comma 1, *“Capacità distintiva”*:

“Non possono costituire oggetto di registrazione come marchio d'impresa i segni privi di carattere distintivo e in particolare: a) quelli che consistono esclusivamente in segni divenuti di uso comune nel linguaggio corrente o negli usi costanti del commercio; b) quelli costituiti esclusivamente dalle denominazioni generiche di prodotti o servizi o da indicazioni descrittive che ad essi si riferiscono, come i segni che in commercio possono servire a designare la specie, la qualità, la quantità, la

Il requisito dell'originalità può essere più o meno accentuato. Per questo motivo, solitamente si distingue tra marchi FORTI e DEBOLI. Per marchio forte si intende un disegno, una parola, una tonalità cromatica ecc. solitamente estranei da quella che è l'attività svolta dall'azienda. Non vi è dunque alcun collegamento semantico tra i prodotti o/e i servizi della società e il segno distintivo che li rappresenta. L'associazione sarà data dal consumatore che identifica i servizi forniti o i prodotti venduti da quella azienda con il marchio che la caratterizza. Un esempio di assenza di correlazione tra attività e segno distintivo è quello della APPLE (Mela), dove il marchio della società, che opera all'interno dell'industria tecnologica, è rappresentato da un frutto. Ciò creerà inevitabilmente, dalla successiva associazione del consumatore, un marchio forte. Il marchio debole, invece, è caratterizzato da fantasiose combinazioni di parole inerenti all'attività svolta e che permettono immediatamente al consumatore di associarvi prodotti e servizi forniti. La debolezza deriverà dalla possibilità di avere sul mercato marchi simili, contraddistinti da lievi modifiche.

Tuttavia, come è possibile comprendere, la capacità distintiva del marchio, deriva dall'associazione e dalla notorietà che il consumatore gli attribuisce. E' dunque, necessario considerare l'eventualità in cui, un marchio originariamente debole, in seguito ad una avveduta e mirata campagna di marketing, possa acquisire quella forza distintiva capace di renderlo un marchio forte (SECONDARY MEANING).⁸²

Infine, per meglio comprendere il requisito dell'ORIGINALITA', è necessaria la lettura dell'articolo 12 del Codice della proprietà industriale. Si ha, nel codice, una distinzione tra Marchi ORDINARI e marchi CELEBRI. Il punto su cui ruota la classificazione è la tutela del pubblico che può essere tratto in inganno dalla somiglianza di più segni distintivi. Non si ricorre tuttavia in questa fattispecie se il marchio già registrato ha acquisito una celebrità.⁸³

destinazione, il valore, la provenienza geografica ovvero l'epoca di fabbricazione del prodotto o della prestazione del servizio o altre caratteristiche del prodotto o servizio".

⁸² "Si riconosce infatti che il secondary meaning:

a) può far acquistare carattere distintivo ad un segno che originariamente ne era privo rendendone così possibile la registrazione come marchio (Art. 13, 2° comma.)

b) può trasformare un marchio originariamente privo di capacità distintiva in un marchio valido (art. 13, 3° comma)".

G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa* (6° Edizione), UTET, p. 179.

⁸³ "Si precisa tuttavia che l'uso precedente del segno come marchio, ditta o insegna da parte di altri, non toglie la novità quando la notorietà è puramente locale ... Nel contempo, non toglie però

La mancanza di uno di questi requisiti, comporta ex art. 25 del Codice della proprietà industriale, la NULLITA' del marchio. Vi sono, tuttavia, due eccezioni:

- 1) Nel caso di DIFETTO DI NOVITA', non può essere dichiarata la nullità del marchio, se chi ha provveduto alla registrazione di questo, non ha agito in mala fede. Allo stesso tempo deve coesistere un ulteriore requisito e cioè che, colui che era anteriormente titolare del marchio non abbia richiesto l'azione di nullità, tollerandone l'uso per cinque anni.⁸⁴
- 2) La seconda eccezione è il caso del SECONDARY MEANING, quando il marchio ha acquisito una certa celebrità.

2.3.6. La registrazione del marchio ed il connesso diritto di esclusività.

L'Art. 2569 del codice civile, "Diritto di esclusività", afferma:

"Chi ha registrato nelle forme stabilite dalla legge un nuovo marchio idoneo a distinguere prodotti o servizi ha diritto di valersene in modo esclusivo per i prodotti o servizi per i quali è stato registrato [...]"

Il primo aspetto che si desume dalla lettura della norma è l'importanza della registrazione del marchio. Tale istituto permette a colui che ha provveduto, "nelle forme stabilite dalla legge", alla registrazione del marchio, di "valersene in modo esclusivo per i prodotti o servizi per i quali è stato registrato". In tal modo è concesso al marchio di "svolgere" quella funzione base di distinzione e di identificazione dei prodotti rispetto a quelli dei concorrenti operanti sul mercato. La registrazione del marchio, offre diverse tutele e garanzie al titolare, "a seconda

la novità il marchio anteriore registrato che sia scaduto da oltre due anni (tre se si tratta di un marchio collettivo), o che possa considerarsi decaduto per non uso al momento della proposizione della domanda giudiziale o dell'eccezione di nullità (art. 12, lett. H)".

G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa* (6° Edizione), UTET, p. 180.

⁸⁴ Art. 28 del codice della proprietà industriale, "convalidazione":

"1. Il titolare di un marchio d'impresa anteriore ai sensi dell'articolo 12 e il titolare di un diritto di preuso che importi notorietà non puramente locale, i quali abbiano, durante cinque anni consecutivi, tollerato, essendone a conoscenza, l'uso di un marchio posteriore registrato uguale o simile, non possono domandare la dichiarazione di nullità del marchio posteriore né opporsi all'uso dello stesso per i prodotti o servizi in relazione ai quali il detto marchio e' stato usato sulla base del proprio marchio anteriore o del proprio preuso, salvo il caso in cui il marchio posteriore sia stato domandato in mala fede. Il titolare del marchio posteriore non può opporsi all'uso di quello anteriore o alla continuazione del preuso. 2. La disciplina del comma 1 si applica anche al caso di marchio registrato in violazione degli articoli 8 e 14, comma 1, lettera c)".

che il marchio sia stato o meno registrato nell'Ufficio italiano brevetti e marchi".⁸⁵

La disciplina, nel corso degli anni, ha subito notevoli evoluzioni consentendo la registrazione, non solo all'imprenditore che ha intenzione di utilizzare direttamente il segno distintivo nello svolgimento della propria attività ma anche a coloro che hanno intenzione di utilizzarlo all'interno di altre imprese controllate.⁸⁶

L'articolo 20 del c.p.i., definisce i *"Diritti conferiti dalla registrazione"*. Tra questi, l'utilizzo esclusivo del marchio da parte del titolare (sempre in accordo con il principio di tutela della proprietà intellettuale e della chiarezza del segno distintivo per i soggetti presenti sul mercato). Il secondo comma del sopracitato articolo, recita quanto segue:

"Nei casi menzionati al comma 1 il titolare del marchio può in particolare vietare ai terzi di apporre il segno sui prodotti o sulle loro confezioni, di offrire i prodotti, di immetterli in commercio o di detenerli a tali fini, oppure di offrire o fornire i servizi contraddistinti dal segno; di importare o esportare prodotti contraddistinti dal segno stesso; di utilizzare il segno nella corrispondenza commerciale e nella pubblicità".

La legge, dunque, garantisce una maggiore difesa al segno distintivo apposto dall'imprenditore ai propri prodotti e ai servizi, assicurando una tutela sul territorio nazionale non solo per i prodotti identici ma anche per quelli affini. Un'estensione delle garanzie avviene per quei marchi dotati di una forte capacità distintiva e notorietà all'interno del pubblico, i cosiddetti marchi celebri. In seguito alla riforma del 1992, colui che è titolare dei diritti sul segno distintivo che ha acquisito un certo grado di notorietà, ha sia diritto all'uso esclusivo del marchio e sia la possibilità di escludere terzi dall'utilizzazione dello stesso anche per prodotti o servizi non affini.

A norma dell'articolo 15 del c.p.i., dalla PRESENTAZIONE della DOMANDA della registrazione del marchio presso l'Ufficio brevetti decorre il diritto all'utilizzo esclusivo dello stesso. Si ha quindi una tutela antecedente all'effettivo utilizzo del segno distintivo. La registrazione del segno distintivo in territorio nazionale, è

⁸⁵ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 181.

Ufficio italiano brevetti e marchi, istituito presso il Ministero delle attività produttive.

⁸⁶ Marchio di Gruppo; art. 19 c.p.i. *"Diritto alla registrazione"*:

"1. Può ottenere una registrazione per marchio d'impresa chi lo utilizzi o si proponga di utilizzarlo, nella fabbricazione o commercio di prodotti o nella prestazione di servizi della propria impresa o di imprese di cui abbia il controllo o che ne facciano uso con il suo consenso".

strumentale al riconoscimento di una tutela anche in ambito internazionale con necessaria iscrizione del marchio presso l'Organizzazione mondiale per la proprietà industriale (OMPI) di Ginevra. In ambito Comunitario, invece, non è necessaria ed ex art. 1 del Regolamento 40/94/Ce la registrazione del marchio comunitario deve essere effettuata presso l'Ufficio per l'armonizzazione del mercato interno (UAMI) con sede ad Alicante (Spagna). La conseguenza è che qualsiasi domanda di registrazione di un marchio uguale o simile, presentata successivamente è resa nulla per mancanza del requisito della novità (art. 25 c.p.i.). Inoltre, secondo l'articolo 26 del codice della proprietà industriale, è possibile la PARZIALE decadenza del marchio, infatti:

“Il marchio decade:

- a) per volgarizzazione ai sensi dell'articolo 13, comma 4;*
- b) per illiceità sopravvenuta ai sensi dell'articolo 14, comma 2;*
- c) per non uso ai sensi dell'articolo 24”.*⁸⁷

Ex articolo 15 del c.p.i., la durata della registrazione nazionale, è di dieci anni. Viene concessa, inoltre la possibilità di rinnovare la registrazione illimitatamente, sempre per una durata decennale. Quindi, la registrazione concede una tutela civile e penale, per tutta la durata di vita (ed oltre) del soggetto, salvo che non sopravvengano le sopracitate cause di decadenza.

2.3.7. Il marchio di fatto.

Precedentemente, è stato affermato che la condizione necessaria per accedere alle tutele di diritto del marchio, è la registrazione di questo. Tuttavia, secondo gli articoli 2571 del c.c. e 12, 1° comma, lettera b del c.p.i. l'ordinamento attribuisce una tutela anche a quei marchi non registrati. L'articolo 2571 del codice civile, infatti, dispone che: *“Chi ha fatto uso di un marchio non registrato ha la facoltà di continuare ad usarne, nonostante la registrazione da altri ottenuta, nei limiti in cui anteriormente se ne è valso”.* Si desume, quindi, dalla lettura della norma che, la

⁸⁷ Vedere articolo 24 c.p.i. , <http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-proprietà-industriale#capo2>.

*tutela di un marchio non registrato è notevolmente minore, in più “si fonda (la tutela) sull’uso di fatto dello stesso e sull’effettivo grado di notorietà raggiunto”.*⁸⁸

Fondamentale è la distinzione tra la notorietà del marchio a livello NAZIONALE e LOCALE. Qualora il segno distintivo avesse ottenuto una visibilità a livello nazionale, (si tenga presente il discorso relativo all’uso di fatto) l’imprenditore potrà vietare l’utilizzo dello stesso marchio in medesimi prodotti e servizi. Tuttavia, non essendovi la registrazione del segno distintivo (che offre tutele maggiori), non potrà essere estesa l’inutilizzabilità ai prodotti affini.⁸⁹ Per quanto invece concerne un marchio non registrato e con notorietà locale, le tutele sono sensibilmente minori. Infatti, fermo restando “l’uso di fatto dello stesso” l’imprenditore che non ha provveduto alla registrazione del marchio non potrà impedirne l’utilizzo da parte di altri imprenditori per prodotti identici. Inoltre, colui che provvede alla registrazione dello stesso segno distintivo, accede a tutte le tutele di diritto sopra elencate e, per l’imprenditore che non ha effettuato la registrazione, permane la possibilità di utilizzare il marchio a livello locale.

2.4. La proprietà Intellettuale ed Industriale.

I diritti di proprietà intellettuale o INDUSTRIALE costituiscono un tema fondamentale all’interno del dibattito politico-economico e, soprattutto, un argomento cruciale in tema di innovazione globale. Da quanto sopra espresso, si comprende come con il termine “Proprietà intellettuale” ci si riferisca a creazioni ed innovazioni: invenzioni, disegni, opere artistiche e di carattere letterario utilizzati per il fine dello svolgimento di un’attività commerciale o d’impresa. La PROPRIETA’ INTELLETTUALE, quindi, indica quell’insieme di principi giuridici che mirano a tutelare i frutti dell’inventiva e dell’ingegno umano. In ambito economico, viene assicurata dai cosiddetti “Diritti di proprietà intellettuale”. La legge, sulla scorta di questi principi, attribuisce ai creatori e inventori *“un vero e proprio monopolio nello sfruttamento delle loro creazioni/invenzioni”*⁹⁰ definendo

⁸⁸ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell’impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 186.

⁸⁹ *“Potrà altresì ottenere che sia dichiarato nullo, per difetto del requisito della novità (art. 12, 1° comma, lett. b, c.p.i.), un marchio confondibile successivamente registrato. La relativa azione dovrà però essere esercitata nel termine di cinque anni, per evitare la convalida del marchio successivamente registrato (art. 28 c.p.i.)”.*

G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell’impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 187.

⁹⁰ https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

appositi strumenti legali atti alla tutela e volti ad evitare eventuali abusi, da parte di soggetti non autorizzati. È possibile dividere la Proprietà Intellettuale in due categorie:

- I copyright (diritti d'autore) che considerano il diritto in capo ad autori per opere artistiche e letterarie, come libri, composizioni musicali, opere teatrali, dipinti, sculture, fotografie e software e banche dati per computer.
- La PROPRIETA' INDUSTRIALE: brevetti, disegni e modelli, know-how, quindi informazioni aziendali di carattere riservato.

2.5. I Brevetti e l'oggetto del brevetto.

Ad inizio paragrafo, è stata effettuata una distinzione tra le proprietà intellettuali, dividendole in due categorie: copyright (diritti d'autore) e proprietà industriali. Per quanto riguarda le proprietà industriali, sono state definite come quelle opere dell'ingegno ad alto contenuto tecnico/tecnologico. Tali invenzioni industriali, qualora fossero dotate di una certa portata innovativa, potrebbero essere oggetto di brevetto.

L'articolo 2585 del codice civile, prevede che tali opere dell'ingegno possano essere distinte a seconda dell'oggetto (della invenzione/innovazione):

“Possono costituire oggetto di brevetto le nuove invenzioni ⁹¹ atte ad avere un'applicazione industriale, quali un metodo o un processo di lavorazione industriale, una macchina, uno strumento, un utensile o un dispositivo meccanico, un prodotto o un risultato industriale e l'applicazione tecnica di un principio

[http://www.treccani.it/enciclopedia/proprietà-intellettuale_\(Dizionario-di-Economia-e-Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/proprietà-intellettuale_(Dizionario-di-Economia-e-Finanza)/)

⁹¹ Art. 2569 del Codice Civile, *“Diritto di brevetto per invenzioni industriali”*:

“Il brevetto concernente un nuovo metodo o processo di fabbricazione industriale ne attribuisce al titolare l'uso esclusivo”;

Art. 2593 del Codice Civile, *“Diritto di brevetto per modelli di utilità e disegni”*:

“Chi ha ottenuto una registrazione per un nuovo disegno o modello che abbia carattere individuale, ha il diritto esclusivo di utilizzarlo e di vietare a terzi di utilizzarlo senza il suo consenso, in conformità alle leggi speciali”.

scientifico, purché essa dia immediati risultati industriali.⁹² In quest'ultimo caso il brevetto è limitato ai soli risultati indicati dall'inventore”.

Allo stesso modo, anche il codice della proprietà industriale, all'articolo 45, 1° comma definisce l' "oggetto del brevetto”:

*“1. Possono costituire oggetto di brevetto per invenzione le invenzioni, di ogni settore della tecnica, che sono nuove e che implicano un'attività inventiva e sono atte ad avere un'applicazione industriale”.*⁹³

Il legislatore, tuttavia ha definito, nei commi successivi al primo, delle idee che non sono da annoverare tra le invenzioni. Il fine, è quello di favorire la libera utilizzazione dei beni oggetti di esclusione, a causa della forte rilevanza sociale che ricoprono. Non sono dunque da considerare come invenzioni: 1) le scoperte ed, i metodi scientifico-matematici; 2) i metodi ed i principi per lo svolgimento di attività intellettuali e commerciali.⁹⁴ Un aspetto particolarmente interessante, è rappresentato dalla invenzioni per calcolatori ed elaboratori elettronici, quali i software. Secondo l'impostazione giurisprudenziale, i software non sarebbero brevettabili mentre lo sarebbe l'hardware in quanto elemento fisico, materiale del computer.⁹⁵ L'articolo 45, inoltre, al comma 4° afferma che *“non possono costituire oggetto di brevetto: a) i metodi per il trattamento chirurgico o terapeutico*

⁹² Art. 2586 del Codice Civile, *“Diritto di esclusività”*: *“Chi ha registrato nelle forme stabilite dalla legge un nuovo marchio idoneo a distinguere prodotti o servizi ha diritto di valersene in modo esclusivo per i prodotti o servizi per i quali è stato registrato. In mancanza di registrazione il marchio è tutelato a norma dell'articolo 2571”*. (Diritto al “Preuso”).

⁹³ Le parole: *“invenzioni nuove”* sono state sostituite dalle attuali: *“invenzioni, di ogni settore della tecnica, che sono nuove e”* dall'art. 25, co. 1, D.Lgs. 13 agosto 2010, n. 131.
<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-proprietà-industriale#capo2>.

⁹⁴ Art. 45, comma secondo, codice della proprietà industriale:
“2. Non sono considerate come invenzioni ai sensi del comma 1 in particolare:
a) le scoperte, le teorie scientifiche e i metodi matematici;
b) i piani, i principi ed i metodi per attività intellettuali, per gioco o per attività commerciale ed i programmi di elaboratore;
c) le presentazioni di informazioni”.

⁹⁵ *“La diffusione dei calcolatori elettronici (computer) tuttavia da tempo aveva posto all'attenzione degli interpreti l'esigenza di delineare una forma di tutela anche per i programmi elettronici e la giurisprudenza si è ormai decisamente orientata nel senso che il software può rientrare nell'ambito di applicazione della legge sul diritto dell'autore [...] Questa soluzione è stata oggi recepita dal legislatore con il d. lgs. 29-12-1992, n.518 [...] ha modificato la legge sul diritto d'autore equiparando i programmi per elaboratori alle opere letterarie ed ha dettato una specifica disciplina per la relativa utilizzazione economica [...]”*
G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa* (6° Edizione), UTET, p. 202, Nota 23.

del corpo umano o animale e i metodi di diagnosi applicati al corpo umano o animale; [...]”.

2.5.1. Requisiti del Brevetto.

Nell'analisi del marchio (e quindi dei segni distintivi), sono state definite delle caratteristiche essenziali necessarie affinché un marchio possa essere ammesso a tutele di diritto. Il medesimo discorso può essere fatto sulle cosiddette proprietà industriali, per stabilire se esse (le proprietà industriali) potessero essere oggetto di brevettazione o meno. Dagli articoli 45 e 50 del codice della proprietà industriale, si desumono delle caratteristiche fondamentali che devono appartenere alle invenzioni a contenuto tecnico: 1) la liceità; 2) la novità; 3) l'idoneità all'applicazione industriale (art. 45, 1° comma, c.p.i.); 4) devono essere il frutto di un'invenzione.

Nell'articolo 46 del c.p.i. (denominato “*Novità*”), al 1° comma, si afferma che: “*Un' invenzione è considerata nuova se non è compresa nello stato della tecnica*”, intendendo con ciò le conoscenze presenti sul mercato ed accessibili ai soggetti ivi presenti ed operanti. Questa definizione è centrale perché permette di comprendere quale sia la logica sottostante alla classificazione delle invenzioni. Bisogna, dunque, considerare sempre il contesto in cui l'azienda si trova ad operare e verificare che l'eventuale innovazione/invenzione rappresenti un effettivo progresso tecnico non conseguibile da un qualsiasi tecnico dotato di conoscenze medie.⁹⁶

2.5.2. Diritti riconosciuti al brevetto.

L'art. 63 del codice della proprietà industriale, definisce quelli che sono i “*diritti patrimoniali*”, riconosciuti al brevetto:

“1. I diritti nascenti dalle invenzioni industriali, tranne il diritto di essere riconosciuto autore, sono alienabili e trasmissibili.

⁹⁶ Art. 48, Codice della proprietà industriale, “*Attività inventiva*”.

“1. Un'invenzione è considerata come implicante un'attività inventiva se, per una persona esperta del ramo, essa non risulta in modo evidente dallo stato della tecnica. Se lo stato della tecnica comprende documenti di cui al comma 3, dell'articolo 46, questi documenti non sono presi in considerazione per l'apprezzamento dell'attività inventiva”.

2. Il diritto al brevetto per invenzione industriale spetta all'autore dell'invenzione e ai suoi aventi causa”.

Vi è dunque una separazione tra l'inventore e gli aventi diritti patrimoniali sull'invenzione. Infatti, l'articolo 64 del c.p.i. disciplina la possibilità di avere invenzioni cd. “*di servizio*” dove oggetto del contratto è lo svolgimento dell'attività inventiva in cambio di una retribuzione fissa e/o variabile. In queste circostanze, le invenzioni sono di proprietà del datore di lavoro, che acquisisce il diritto di sfruttamento del brevetto. Questo perché, il datore di lavoro, è come se effettuasse attività d'impresa, sostenendo tutti i rischi ed i costi collegati alla ricerca.

Qualora all'interno di un rapporto contrattuale o di lavoro non fosse stata pattuita una retribuzione a seguito dello svolgimento dell'attività di ricerca, si parla in giurisprudenza delle cd. “*INVENZIONI ANZIENDALI*”. Anche in questa fattispecie il datore di lavoro ha accesso ai diritti patrimoniali, anche se (non essendo stato pattuito un compenso), il lavoratore avrà diritto ad un “*premio equo*” collegato alla portata dell'invenzione e del ruolo svolto nel raggiungimento di questa.

Infine, vi è la “*invenzione occasionale*” per la quale l'inventore è indipendente ed a lui spettano i diritti patrimoniali derivanti dall'invenzione. Il datore di lavoro, in tale situazione, a fronte del pagamento di un corrispettivo concordato col lavoratore o determinato da un collegio di arbitri indipendenti, si vedrà riconoscere un diritto di prelazione per l'uso, per l'acquisto e la brevettazione all'estero dell'invenzione.

Quando il rapporto contrattuale intercorre tra un ricercatore ed un'università o comunque un'istituzione pubblica di ricerca, non sussistono le condizioni sopraelencate. Infatti, il solo titolare dei diritti patrimoniali derivanti dall'invenzione brevettabile sarà sempre e solamente l'inventore. All'università, tuttavia, verrà riconosciuta una partecipazione ai proventi, non superiore al cinquanta per cento. Qualora però l'attività di ricerca fosse concessa in OUTSOURCING, da soggetti privati a università o istituzioni pubbliche, le invenzioni realizzate in tali accordi saranno sottoposte alla normativa prevista dall'articolo 64 del codice di proprietà industriale.

2.5.3. Passaggi necessari per ottenere il riconoscimento formale di un brevetto.

Il brevetto per invenzione industriale, affinché venga concesso, è necessario, a norma dell'articolo 51 del codice della proprietà industriale, effettuare una domanda che incorpori al suo interno una descrizione dettagliata e completa dell'invenzione.⁹⁷ E' necessario RIVENDICARE, nella domanda, ciò che debba essere oggetto di brevetto che verrà rilasciato, in seguito ad un'analisi preventiva, da parte dell'Ufficio italiano brevetti e marchi, sulla liceità, la novità ed il frutto dell'attività inventiva. La durata del brevetto per invenzione industriale è di venti anni dalla data di deposito della domanda e non è rinnovabile.⁹⁸

Dalla data di deposito della domanda, matura il cosiddetto "DIRITTO DI ESCLUSIVA". Con diritto d'esclusiva, s'intende la facoltà ESCLUSIVA conferita all'inventore o titolare del brevetto di detenere i diritti patrimoniali dell'invenzione, all'interno del territorio nazionale. Ai sensi dell'articolo 66, 2° comma del codice della proprietà industriale, l'esclusività si estende sul commercio, la circolazione del prodotto e la fabbricazione.⁹⁹ Queste norme permettono una visione

⁹⁷ Art. 51, del codice della proprietà industriale, "Sufficiente descrizione":

"1. Alla domanda di concessione di brevetto per invenzione industriale debbono unirsi la descrizione, le rivendicazioni e i disegni necessari alla sua intelligenza.

2. L'invenzione deve essere descritta in modo sufficientemente chiaro e completo perché ogni persona esperta del ramo possa attuarla e deve essere contraddistinta da un titolo corrispondente al suo oggetto.

3. Se un'invenzione riguarda un procedimento microbiologico o un prodotto ottenuto mediante tale procedimento e implica l'utilizzazione di un microrganismo non accessibile al pubblico e che non può essere descritto in modo tale da permettere ad ogni persona esperta del ramo di attuare l'invenzione, nella domanda di brevetto si dovranno osservare, quanto alla descrizione, le norme previste dall'articolo 162".

⁹⁸ Vedi, per maggiori approfondimenti: G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 206, Nota 35.

⁹⁹ Art. 66, codice della proprietà industriale, "Diritto di brevetto":

"1. I diritti di brevetto per invenzione industriale consistono nella facoltà esclusiva di attuare l'invenzione e di trarne profitto nel territorio dello Stato, entro i limiti ed alle condizioni previste dal presente codice.

2. In particolare, il brevetto conferisce al titolare i seguenti diritti esclusivi:

a) se oggetto del brevetto è un prodotto, il diritto di vietare ai terzi, salvo consenso del titolare, di produrre, usare, mettere in commercio, vendere o importare a tali fini il prodotto in questione;

b) se oggetto del brevetto è un procedimento, il diritto di vietare ai terzi, salvo consenso del titolare, di applicare il procedimento, nonché di usare, mettere in commercio, vendere o importare a tali fini il prodotto direttamente ottenuto con il procedimento in questione".

“Monopolistica” del brevetto. Per mitigare tale posizione, il legislatore ha deciso di stabilire un principio di “ESAURIMENTO DEL BREVETTO”. Infatti, quando il prodotto verrà ceduto all’interno di uno stato membro (quindi, quando uscirà dai confini nazionali) dell’Unione Europea perderà il diritto di esclusività di commercio. Altra causa di perdita del diritto di esclusiva è quando venga, a norma dell’articolo 76 del c.p.i., dichiarata la nullità del brevetto o qualora sopravvenga una delle cause di decadenza. Aspetto fondamentale è che l’esclusiva deve essere sempre rapportata all’invenzione, sia essa di procedimento o di prodotto.

2.6. I Modelli Industriali.

I modelli industriali vengono disciplinati all’interno del codice civile, dagli articoli 2592-2594 e dal codice della proprietà industriale. Il sistema giuridico italiano, distingue i modelli industriali in: modelli di utilità (ai quali sono dedicati gli articoli 82-86 del c.p.i.) e disegni e modelli (disciplinati negli articoli 31-44 c.p.i.). Le due tipologie sono tutelate in modo diverso. Mentre i modelli di utilità trovano protezione nel ricorso al brevetto, ad. esempio forme innovative di un prodotto che garantiscono allo stesso una specifica funzione. Per quanto concerne invece i disegni ed i modelli la giurisprudenza cerca di tutelare l’aspetto esteriore del bene.

2.6.1. Disegni e modelli.

La sezione terza del codice della proprietà industriale, disciplina i disegni e modelli. L’articolo 31, definisce l’oggetto della registrazione assimilabile come disegni e modelli. Possono accedere alla registrazione, quindi, *“nuove idee destinate a migliorare l’aspetto (forma, linea, colore, contorni) dei prodotti industriali”*¹⁰⁰

Art. 2593 del codice civile, *“Modelli e disegni ornamentali”*:

“Chi ha ottenuto una registrazione per un nuovo disegno o modello che abbia carattere individuale, ha il diritto esclusivo di utilizzarlo e di vietare a terzi di utilizzarlo senza il suo consenso, in conformità alle leggi speciali”.

¹⁰⁰ G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell’impresa (6° Edizione)*, UTET, p. 212.

La norma, quindi, si focalizza sugli aspetti meramente estetici del bene e non sulla sua funzionalità, come precedente visto per i modelli d'utilità.

Un aspetto di fondamentale importanza è dato dalla possibilità preclusa ai titoli di ricevere una duplice tutela, possibilità, invece, concessa ad una medesima forma di ricorrere sia ad un brevetto per modello di utilità sia alla registrazione come modello e disegno.

2.6.2. Requisiti richiesti ai disegni e modelli.

Gli articoli 32, 33, 33 bis e 36 del c.p.i. offrono una rappresentazione completa di quelli che sono i requisiti richiesti per ammettere a registrazione il modello o il disegno. Come visto per il quadro giuridico relativo ai marchi ed ai brevetti, è possibile sintetizzare le caratteristiche basilari: la novità, l'individualità, la liceità e la funzione tecnica.

Per essere considerato "nuovo", un disegno o un modello deve essere caratterizzato dal fatto che, "anteriormente alla data di presentazione della domanda di registrazione" non sia stato "divulgato" un modello o un disegno identico. La norma (art. 32 c.p.i.) continua affermando che per essere considerati identici, due modelli (o due disegni) devono differire "soltanto per dettagli irrilevanti".¹⁰¹ La norma specifica, inoltre, che *"se lo stesso è idoneo a suscitare nell'utilizzatore informato un'impressione generale diversa da quella suscitata in lui da qualsiasi altro disegno o modello che sia stato precedentemente reso accessibile al pubblico"*.

Continuando nell'analisi dei requisiti, l'articolo 33-bis del c.p.i. al comma 1, stabilisce quali debbano essere le caratteristiche di un modello affinché esso possa essere considerato lecito. Innanzitutto, (il modello o il disegno) non dovrà essere contrario all'ordine pubblico, al buon costume e non costituisca, in accordo con il comma 2, *"utilizzazione impropria di uno degli elementi elencati nell'articolo 6-ter della Convenzione di Parigi per la protezione della proprietà industriale"*¹⁰² Infine, per quanto concerne la funzione tecnica, essa, come precedentemente

¹⁰¹ Art. 32, Codice della Proprietà Industriale, "Novità".

"1. Un disegno o modello è nuovo se nessun disegno o modello identico è stato divulgato anteriormente alla data di presentazione della domanda di registrazione, ovvero, qualora si rivendichi la priorità, anteriormente alla data di quest'ultima. I disegni o modelli si reputano identici quando le loro caratteristiche differiscono soltanto per dettagli irrilevanti".

¹⁰² Art. 33-bis, Codice della Proprietà Industriale, "Liceità".

esaminato, non costituisce l'elemento richiesto per la registrazione di un disegno o di un modello, a differenza di quanto previsto per i modelli d'utilità.

Nonostante la chiarezza delle norme relative ai requisiti richiesti per la registrazione di disegni e modelli, sorgono dei problemi in merito alla loro applicabilità. Nell'articolo 33 del c.p.i. si parla di "utilizzatore informato", per tale figura si considera l'esperto designer. Tuttavia, tale previsione giuridica lascia ampio spazio all'innalzamento o viceversa, della soglia di registrabilità.

In riferimento al principio della novità, invece, l'articolo 34 del codice della proprietà industriale, pone delle concrete limitazioni in grado di far venire meno il requisito della novità per un disegno od un modello. Inoltre, a differenza di quanto è previsto per le invenzioni ed i modelli di utilità, dove è richiesta la "novità assoluta", per i modelli ed i disegni solo gli elementi divulgati anteriormente (che presentano caratteristiche identiche) possono ledere il carattere della novità.

Qualora tali requisiti dovessero venire meno, ciò determinerebbe la nullità della registrazione del disegno o del modello in esame. L'articolo 33 del c.p.i., disciplina una nullità assoluta, che può essere fatta valere dal titolare oppure da chiunque ne abbia interesse.¹⁰³

2.6.3. Registrazione di Disegni e Modelli.

I disegni e modelli che presentano i sopracitati requisiti, quindi, possono regolarmente essere registrati e godono di una tutela fornita loro dalla registrazione. Tale protezione ha una durata quinquennale e può essere prorogata dalla data di presentazione della domanda, su richiesta del titolare, per un massimo di 25 anni.

L'articolo 167, disciplina la domanda di registrazione attribuendo al titolare di disegni e modelli, la facoltà di una registrazione multipla. Con ciò, si intende la possibilità concessa di presentare un'unica domanda per più disegni e modelli. Tale domanda è disciplinata dall'articolo 39 del c.p.i. che non pone limiti relativamente al numero ed agli aspetti sostanziali dei modelli registrabili. L'unico

¹⁰³ Art. 33, Codice della Proprietà Industriale, *"Carattere Individuale"*:

"... in tale utilizzatore da qualsiasi disegno o modello che sia stato divulgato prima della data di presentazione della domanda di registrazione o, qualora si rivendichi la priorità, prima della data di quest'ultima".

limite alla registrabilità multipla, è dato dal divieto di una registrazione multipla per prodotti di classi diverse.

Secondo l'articolo 41 del c.p.i., la registrazione (valida) attribuisce al titolare del disegno e del modello la facoltà di vietarne l'uso a terzi.

“1. La registrazione di un disegno o modello conferisce al titolare il diritto esclusivo di utilizzarlo e di vietare a terzi di utilizzarlo senza il suo consenso.

2. Costituiscono in particolare atti di utilizzazione la fabbricazione, l'offerta, la commercializzazione, l'importazione, l'esportazione o l'impiego di un prodotto in cui il disegno o modello è incorporato o al quale è applicato, ovvero la detenzione di tale prodotto per tali fini.

3. I diritti esclusivi conferiti dalla registrazione di un disegno o modello si estendono a qualunque disegno o modello che non produca nell'utilizzatore informato una impressione generale diversa.

4. Nel determinare l'estensione della protezione si tiene conto del margine di libertà dell'autore nella realizzazione del disegno o modello”.

Vi possono essere delle situazioni in cui il disegno o il modello REGISTRATO presentino i requisiti necessari per poter essere brevettati e, quindi, accedere alle connesse tutele. Tale fattispecie viene disciplinata dall'articolo 40 del codice della proprietà industriale. Il titolare delle proprietà industriali potrebbe vedersi riconoscere il brevetto accedendo così ad entrambi gli strumenti di tutela.

Particolarmente interessante è la situazione in cui il brevetto e la registrazione relativa ad una stessa forma, siano effettuate da due soggetti separati che, a diritto, ne rivendicano la titolarità. In tal caso, i due soggetti (persone fisiche o giuridiche) non potranno, l'uno contestare l'altro in virtù del proprio diritto esclusivo. Allo stesso modo, però, essi potranno contestare qualsiasi produzione o commercializzazione da parte di terzi del prodotto.

Per quanto concerne il rapporto con la disciplina relativa al diritto d'autore, l'articolo 30 del codice della proprietà industriale, cd. "tutela", dispone che i diritti di utilizzazione economica dei disegni e modelli tutelati per mezzo della legge n.633/1941 "durano tutta la vita dell'autore e sino al termine del settantesimo anno solare dopo la sua morte o dopo la morte dell'ultimo dei coautori”.

Dunque, ai sensi della legge n. 633/1941, la protezione del diritto d'autore attiene solamente alle “opere del disegno industriale che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico”. Tale limitazione imposta dal legislatore nazionale, è

volta a limitare l'applicabilità delle tutele, evitando così, la sovrapposizione della protezione offerta dal diritto d'autore con quella riconosciuta ai disegni ed ai modelli.

2.6.4. Contesto normativo Comunitario.

Il Consiglio Europeo il 12 dicembre del 2001, promulgò il regolamento CE n.6/2002. La normativa comunitaria in materia di disegni e modelli, trova fondamento in esso. La principale novità legislativa introdotta da tale regolamento, consiste nella previsione di una duplice protezione accordata per i disegni e modelli comunitari.

A livello comunitario, inoltre, viene offerta una tutela sia alle opere registrate (presso l'Ufficio di Alicante, Ufficio per l'armonizzazione del mercato interno, UAMI), sia di quelle non registrate. Per le opere non registrate, per accedere alla protezione di diritto, la norma prevede che esse siano state divulgate al pubblico.

Essendo la normativa nazionale mutuata da quella comunitaria, per i disegni e modelli registrati e non, per accedere alle tutele di diritto, valgono le medesime caratteristiche richieste dall'ordinamento italiano. Il modello o il disegno, infatti, deve presentare i requisiti della individualità, della novità e che non siano contrari all'ordine pubblico o al buon costume. Allo stesso modo, è valida la previsione relativa all'utilizzazione esclusiva da parte del titolare del diritto. Ciò consiste, quindi, nella facoltà di vietare a terzi il compimento di qualsiasi atto relativo al disegno o al modello, fatta salva la concessione di apposita autorizzazione. Per quanto riguarda il disegno o il modello non registrato, a livello comunitario, l'articolo 19 del regolamento CE n.6/2002 attribuisce al titolare di tali proprietà intellettuali la facoltà di opporsi all'utilizzazione in copia dell'opera.

Infine, le tempistiche relative alle tutele concesse alle opere registrate piuttosto che a quelle diffuse, sono sostanzialmente diverse. infatti, per il disegno o modello comunitario non registrato la protezione è di un triennio mentre, come in ambito nazionale, per quelli registrati è per un quinquennio, prorogabile fino a 25 anni.

2.7. OIC 24: Immobilizzazioni immateriali.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), emana i principi contabili nazionali per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile. L'OIC, inoltre, ricopre anche un ruolo particolarmente importante nell'attività di coordinamento tra i principi contabili nazionali ed internazionali.

Nel Gennaio del 2015, l'OIC ha elaborato un'edizione rivisitata del principio contabile 24. Le modifiche apportate hanno determinato una riorganizzazione generale della tematica relativa al trattamento delle immobilizzazioni immateriali e un miglior coordinamento con la disciplina nazionale. I punti che sono stati maggiormente modificati, riguardano: la riformulazione della definizione di avviamento, le ragioni per cui i costi di addestramento e di qualificazione del personale possano essere capitalizzati, specificare i flussi finanziari relativi a brevetti, marchi, licenze e concessioni ecc. Si offrono, inoltre, dei chiarimenti in merito alla classificazione dei costi interni in spese di ricerca e sviluppo, nonché di capitalizzazione dei costi diretti ed indiretti relativi ai *software*.

E' fondamentale analizzare le principali voci presenti nel principio contabile, strumentali ad una migliore comprensione e qualificazione della norma del Patent Box.

2.7.1. Spese di ricerca, sviluppo e di pubblicità.

Le attività di ricerca all'interno del principio contabile, vengono divise in: *ricerca di base, ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto, costi di ricerca applicata e sviluppo*. Rispettivamente nei punti 43 e 44, il legislatore definisce la ricerca di base come quell'insieme di studi, ricerche ed analisi che non sono orientate ad un determinato bene o affare ma si considerano di utilità generale sia per l'impresa sia per la società. Da tale situazione ed in base a ciò che viene affermato dall'OIC 24, le ricerche di base dovrebbero essere considerate come costi di periodo e devono di conseguenza essere *"addebitati nel conto economico"* secondo il principio della competenza. La norma specifica: *"poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa ... "*

Il punto 44, invece, descrive la situazione relativa alla *ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo*. Per tali costi, viene previsto che possano essere capitalizzati, all'interno dell'attivo patrimoniale, come *costi di ricerca applicata e sviluppo* tra le Immobilizzazioni immateriali. Essi possono essere rappresentati dai salari, stipendi e spese connesse al personale collegato allo svolgimento dell'attività di ricerca e di sviluppo, altri costi come ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, per quanto tali beni contribuiscano all'attività di ricerca e sviluppo.

Cruciale al fine della comprensione del trattamento delle spese di ricerca e sviluppo, è la lettura del punto 45 dell'OIC 24. Si precisa, che il semplice legame con specifici prodotti, processi produttivi o affari non rappresenta la condizione "*sufficiente*" per ammettere a capitalizzazione tali costi ma sono necessarie tre caratteristiche:

1) "*Essere relativi ad un prodotto o un processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili*". Tale previsione è fondamentale per creare un collegamento tra le spese sostenute dalla società e il relativo prodotto (o processo) ed offrire un elemento probatorio di tale connessione. Si specifica che qualora si avesse un costo ricorrente nella gestione quotidiana, tale spesa non potrà essere capitalizzata perché, appunto, non inerente allo specifico prodotto.

2) "*Essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse*". Deve essere valutata, anche con stime peritali, la realizzabilità di un progetto. Considerando l'eventuale commercializzazione e sfruttamento commerciale del prodotto.

3) Il progetto al quale sono collegate le spese in ricerca e sviluppo deve almeno garantire dei ricavi tali da bilanciare i costi sostenuti per finanziare l'investimento.

Infine, per quanto concerne i costi di *pubblicità*, essi di norma non possono essere capitalizzati. Nel caso in cui, però, tali spese siano state sostenute per il lancio

OCCASIONALE di un'attività, il presente principio contabile ne concede la capitalizzazione.¹⁰⁴

2.7.2. Beni immateriali.

Data la natura intangibile delle attività immateriali, risulta necessario definire delle condizioni che se soddisfatte, permettono l'iscrizione di tali beni nell'attivo patrimoniale. Essi infatti devono essere: singolarmente identificabili ed la stima del loro costo deve essere attendibile. Al punto 48, l'OIC 24, stabilisce che un bene immateriale può essere considerato come "*individualmente identificabile*" se separabile dal complesso, dalla società e di conseguenza può essere venduto, dato in licenza, scambiato ecc.

Un aspetto particolarmente importante, è quello che riguarda il costo di *acquisto* dei beni immateriali. La capitalizzazione viene concessa a tutte quelle spese connesse all'acquisto dell'attività, incluse quelle accessorie. Nel punto 51, viene analizzata tale situazione e quella relativa alla produzione interna del bene. Viene, quindi, in accordo con quanto espresso dal punto 52, concessa la possibilità di capitalizzare solo i costi "*sostenuti per la produzione o l'acquisto di nuovi beni immateriali già esistenti*". Ne consegue, dunque, che qualora tali attività immateriali fossero state ricevute a titolo gratuito, non sarebbe possibile capitalizzarle.¹⁰⁵

2.7.3. I Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

Nei paragrafi precedenti sono stati esaminati, dal punto di vista giuridico le proprietà intellettuali/industriali ed i connessi diritti. Nell'OIC 24 in merito ai *brevetti industriali*, si riprende l'impostazione della normativa italiana, affermando che la brevettazione di un'invenzione concede il diritto esclusivo su di essa. Lo stesso concetto è valido per *i brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali* (art. 2592 e ss. del codice civile).

¹⁰⁴ Punto 46, OIC 24, Gennaio 2015: "... sono relativi ad azioni dalle quali la società ha ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultati da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali".

¹⁰⁵ Nota 49, OIC 24, Gennaio 2015: "... non sono capitalizzabili, sia per mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi attendibili".

Per quanto concerne il trattamento contabile dei *brevetti* acquistati a titolo oneroso, essi sono iscrivibili, secondo il principio contabile, nell'attivo dello stato patrimoniale, all'interno delle immobilizzazioni immateriali. L'iscrizione avviene nel momento in cui viene sostenuto dalla società o dal soggetto (persona fisica), il costo di acquisto della proprietà industriale. In ossequio a quanto stabilito dal principio, è concessa la capitalizzazione *"del costo di acquisto e di quelli accessori, compresi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto"* e la sua implementazione all'interno del contesto produttivo. Se oltre al pagamento iniziale, invece, il contratto di compravendita del brevetto prevede il pagamento di *"corrispettivi futuri"* correlati al volume delle vendite e della produzione, il principio contabile non ne ammette l'iscrizione all'interno delle immobilizzazioni. La motivazione risiede nel fatto che tali spese sono strettamente connesse con i ricavi ottenuti nell'esercizio e perciò non è ammissibile la loro capitalizzazione.

I punti 58 e 59 trattano i *diritti di autore* (articolo 2575 codice civile). Tali diritti includono: *"le opere dell'ingegno di carattere creativo (inerenti alle scienze, letteratura, musica ecc.); altri mezzi multimediali di espressione, qualunque ne sia il modo o la forma"*. Il principio afferma quanto è stato precedentemente affermato per la tutela giuridica. Viene infatti, specificato che non sono oggetto di protezione i principi artistici o scientifici ma la loro "manifestazione", forma espressiva (libro, spettacolo teatrale, film, concerto). Nel punto 59 vengono chiarite le condizioni per l'iscrizione dei diritti di autore all'interno dell'attivo dello stato patrimoniale. Innanzitutto, essendo tali attività caratterizzate dall'intangibilità, il costo di acquisizione di tali diritti deve essere in qualche modo attendibile. Accertamento della possibilità di avere futuri flussi di cassa in grado di garantire la recuperabilità dei costi sostenuti negli esercizi successivi. L'OIC 24, per una migliore comprensione e valutazione di tali beni, offre un quadro generale di quelli che possono essere i benefici economici nel futuro. ¹⁰⁶

¹⁰⁶ Nota 59, OIC 24, Gennaio 2015: *"... Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:*

- *Dalle caratteristiche intrinseche dell'opera e dal favore che essa può incontrare presso il pubblico;*
- *Dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento;*

Come stabilito per le spese di ricerca e di sviluppo, i brevetti ed altre attività immateriali, i diritti nascenti dallo sfruttamento delle opere dell'ingegno possono essere trasferiti e possono ricevere indicazione nello stato patrimoniale secondo precise condizioni quali i costi inerenti alla produzione interna ed all'acquisizione del bene, e quindi del diritto, all'esterno. Il principio contabile, in merito alla capitalizzazione delle produzioni interne rimanda espressamente a quanto precedentemente affermato per i brevetti. Nel caso di acquisto esterno, invece, valgono le regole precedentemente affermate. Può essere iscritto, infatti, nell'attivo dello stato patrimoniale unicamente il costo sostenuto all'inizio per l'acquisto del bene e non i costi successivi collegati alle vendite oppure alla produzione perché per competenza correlati al ricavo di esercizio.

2.7.4. Conclusioni relative al principio.

Essendo il lavoro incentrato sul sistema fiscale del *Patent Box*, in questo paragrafo si è sviluppato un focus su quelli che sono i trattamenti contabili delle attività oggetto della norma. L'OIC 24, tuttavia, approfondisce ulteriormente alcuni aspetti e trattamenti centrali per le immobilizzazioni immateriali. Questi riguardano: le concessioni, i marchi, le licenze, l'avviamento, i costi per i software ecc. Ciò che è importante notare è che una volta comprese le regole sulla capitalizzazione dei costi di acquisto e la relativa iscrizione nello stato patrimoniale, esse troveranno applicazione in quasi la totalità delle attività immateriali. Per tale ragione, per maggiori approfondimenti si rimanda alla lettura del principio contabile, a seconda del bene o della fattispecie analizzata.

2.8. IAS 38: Immobilizzazioni Immateriali.

A livello internazionale, lo IASB, l'organismo demandato all'emanazione dei principi contabili internazionali, cerca di redigere dei principi contabili che permettano un'armonizzazione tra la normativa nazionale e quella degli altri paesi. Uno di questi principi è lo IAS 38, relativo alle Attività Immateriali.

La finalità dello IAS 38 è quella di definire il trattamento contabile delle attività immateriali. I problemi principali nella valutazione di tali beni risiedono

- *Dalle disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico”.*

nell'elemento intangibile che li caratterizza. La determinazione, quindi, del momento per la rilevazione delle attività, dei valori contabili e delle metodologie di ammortamento.

2.8.1. Contesto applicativo e requisiti richiesti.

Il principio, come l'OIC 24, si applica per la contabilizzazione di attività immateriali. Vi sono però delle eccezioni all'estensione delle previsioni inserite nello IAS 38, queste sono:

- Attività che per natura sono da considerare immateriali ma che rientrano nell'ambito di applicazione di un altro principio. Un esempio può essere dato dalle attività immateriali non correnti e che vengono classificate come possedute per la vendita oppure come dice lo IAS 2, "Rimanenze", attività destinate ad essere cedute nel normale svolgimento dell'attività.
- Diritti minerari, di sviluppo e di esplorazione, risorse naturali simili non rigenerabili.
- Gli strumenti finanziari disciplinati dallo IAS 39.

Nell'OIC 24, sono state indicate delle caratteristiche necessarie per la qualificazione e l'individuazione di un'attività come immateriale. Tali aspetti erano (e sono): la singola identificabilità del bene, una valutazione oggettiva dei costi sostenuti (o per l'acquisto o la produzione interna) e la concreta esistenza di benefici economici futuri. Lo IAS 38 segue la medesima impostazione specificando che, in assenza di uno dei suddetti requisiti, la spesa per acquisire o generare internamente un bene, non potrà essere iscritta nello stato patrimoniale ma iscritta come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta.

2.8.2. Condizioni necessarie e trattamento contabile.

Il trattamento contabile delle attività immateriali può essere scomposto in tre fasi separate: la prima inerente alla rilevazione, successivamente la misurazione ed infine la valutazione "successiva". Strumentali al trattamento contabile, sono le condizioni necessari che permettono la rilevazione di una attività immateriali. Essi

sono: l'identificabilità, il controllo delle risorse, l'esistenza di benefici economici futuri, la determinabilità del costo.¹⁰⁷

2.8.3. *L'identificabilità, sfruttamento esclusivo, benefici economici futuri e determinabilità del costo.*

Un'attività immateriale è identificabile se può essere ceduta separatamente dall'intero complesso aziendale. L'identificabilità permette, chiaramente, di distinguere il bene dall'avviamento. Questo aspetto è strumentale alla valutazione del bene ed i modi per valutarla sono, sostanzialmente: se l'attività è separabile, ovvero se l'impresa può affittare, vendere o scambiare sul mercato tale bene e se tale attività deriva da un contratto, quindi, da diritti contrattuali o legali.

L'esistenza del bene e del relativo diritto, permette al soggetto titolare di beneficiare dello sfruttamento di tale attività e di disporne liberamente. La persona fisica, quindi, potrà liberamente scambiare, cedere e concedere in licenza i diritti inerenti allo sfruttamento di tale bene sul mercato. Strumentale allo sfruttamento e all'iscrizione contabile dell'*asset*, è che sia possibile oggettivamente determinare dei benefici economici futuri che possano includere sia i proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi sia i risparmi di costo o altri benefici.

In merito alla determinabilità del costo, un'attività immateriale può essere rilevata se e soltanto se, il costo della attività può essere valutato attendibilmente. *Il costo di acquisto di un'attività immateriale*, rappresenta il prezzo pagato per l'acquisto del bene, inclusi i costi direttamente attribuibili, il tutto al netto di sconti commerciali e abbuoni. Un altro aspetto cruciale, è rappresentato dal *fair value* del bene alla data di acquisizione.¹⁰⁸

2.8.4. *Ricerca e Sviluppo ed iscrizione in bilancio delle Attività Immateriali.*

Le attività immateriali possono essere il frutto dello svolgimento di attività di ricerca interna volta alla produzione, sviluppo ed innovazione di prodotti o processi già esistenti o di nuova creazione. Supponendo che si stia analizzando il momento in

¹⁰⁷ Vengono previsti dei requisiti aggiuntivi per le attività immateriali che sono generate internamente.

¹⁰⁸ All'interno dei principi contabili internazionali, un ruolo cruciale è ricoperto dal *Fair Value*. In base a tale criterio, infatti, tutte le attività devono essere valutate secondo quello che è il valore corrente (economico, quello riconosciuto dal mercato) del bene.

cui si origina una attività, in accordo con lo IAS 38, occorre distinguere tale processo in due fasi: una fase di ricerca ed una di sviluppo.

Affinché venga ammessa la capitalizzazione nello stato patrimoniale dei costi, è necessario essere in grado di distinguere le due fasi e, qualora ciò non fosse possibile, si dovrebbe provvedere ad addebitare tali spese all'interno del conto economico. Nel caso di separazione, invece, i costi inerenti alla fase di ricerca devono essere iscritti nel conto economico quando effettivamente sono stati sostenuti perché, in ossequio al principio di competenza, inerenti ad un determinato esercizio. Le spese inerenti la fase di sviluppo devono essere rilevate come attività immateriali, a condizione che l'impresa possa dimostrare l'esistenza di tutti i requisiti specifici per le attività immateriali, generate internamente. Le caratteristiche richieste per considerare un'attività immateriale generata internamente, sono quelle viste precedentemente con l'aggiunta di altre sei specifiche. Esse sono: la fattibilità tecnica, l'intenzionalità nel realizzare l'attività immateriale per utilizzarla o per venderla, la capacità di utilizzare l'attività oppure di destinarla alla vendita, la modalità di generazione dei probabili benefici economici futuri la disponibilità di risorse tecniche per completare lo sviluppo dell'attività immateriale e la capacità di valutare con attendibilità i costi attribuibili a tali attività.

Vi è, inoltre, la possibilità che l'attività immateriale possa essere acquistata senza dover sostenere oneri oppure tramite un contributo pubblico. La società, in questo caso, potrà scegliere se rilevare, per l'iscrizione iniziale, l'attività ed il contributo al *fair value* secondo lo IAS 20, oppure rilevare il bene al valore nominale e maggiorarlo di ogni spesa direttamente attribuibile per rendere l'attività pronta per quello che sarà il suo utilizzo, precedentemente stabilito, oppure per la vendita.

Lo IAS 38, inoltre, stabilisce due metodi per la valutazione di un'attività immateriale: 1) il metodo del costo e 2) il metodo della rigerminazione del valore. Nel primo un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio al costo sostenuto per l'acquisto o la produzione, rettificata del fondo ammortamento e di qualsiasi perdita di valore (cumulata). Il secondo metodo, invece, afferma che l'attività dovrà essere iscritta in bilancio al *fair value* e rettificata dell'ammortamento e, come

sopra, di ogni perdita di valore cumulata. Ovviamente potrà essere applicato uno ed un solo metodo.

CAPITOLO 3

ANALISI DEL REGIME FISCALE DEL “PATENT BOX” E DEL CREDITO DI IMPOSTA PER L’ATTIVITA’ DI RICERCA E SVILUPPO IN ITALIA.

3.1. Introduzione.

Il presente capitolo sarà incentrato sul regime fiscale di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset* in Italia, il cd. *Patent box*. La norma si è ispirata ai regimi di esenzione, totale o parziale, da tassazione delle *IP* (*intellectual property*), di altri paesi, europei e non e, pertanto, si è cercato nei precedenti capitoli di fornire un quadro generale in grado di far comprendere al meglio l’ambito da cui tale regime trae spunto.

Le aziende, infatti, si trovano ad operare all’interno di un mercato che, a seconda del settore, può essere caratterizzato da una più o meno intensa concorrenza. Si intuisce che è necessario dotarsi di elementi, come le immobilizzazioni immateriali, in grado di distinguere l’impresa da quella dei concorrenti. È stato, infatti, già accennato come gli elementi intangibili presenti all’interno del patrimonio aziendale, il più delle volte costituiscono gli aspetti caratterizzanti l’azienda. I segni distintivi (marchio, insegna e ditta), come dice la parola stessa, rappresentano l’elemento distintivo del complesso aziendale. Allo stesso modo, le proprietà intellettuali (brevetti, disegni e modelli, modelli d’utilità), a seconda della compagnia, possono costituire il reale maggior valore.

Data la natura intangibile di tali attività, il più delle volte, possono incontrarsi delle difficoltà nel commisurare con precisione il loro valore e, di conseguenza, nel monetizzarne i benefici. Questa situazione, unita alla facilità di circolazione delle *IP* (data sempre dalla loro natura intangibile), ha incentivato l’istituzione, in numerosi paesi, di regimi fiscali agevolativi per le proprietà intellettuali.

Nel primo capitolo, è stato delineato un quadro generale degli *IP Regime* presenti in Europa. Ai fini di una trattazione completa, è necessario conoscere il modo in cui tali sistemi si applicano e, soprattutto, a quali proprietà intellettuali. È facile

intuire come regimi che presentano maggiori agevolazioni, in termini di detrazioni delle spese e defiscalizzazione dei redditi e che estendono la loro applicabilità ad un più ampio insieme di proprietà intellettuali, risultino più allettanti. L'attenzione posta nell'attrarre il maggior numero di imprese, quindi di capitali e posti di lavoro, attraverso incentivi fiscali rivolti agli *intangible asset*, ha contribuito, in numerose occasioni, al sorgere dei conflitti tra i regimi fiscali dei vari paesi ed i principi OCSE e dell'Unione Europea. Lo scopo di tali principi, infatti, è quello di tutelare la libera concorrenza ed evitare che questa venga "compromessa" da sistemi fiscali troppo "permissivi". Il *Patent box* italiano, è stato disegnato cercando di ottemperare alle linee guida dell'OCSE.

Per queste ragioni, nel presente capitolo si partirà dall'analisi delle raccomandazioni dell'OCSE e, successivamente, verranno ripercorse le tappe che hanno portato all'approvazione definitiva del *Patent box* nonché del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, tenendo presenti i trattamenti fiscali delle attività intangibili prima della modifica apportata dalla Legge di stabilità dell'anno 2015.

3.2. Linee guida OCSE.

L'obiettivo dell'Unione Europea, come sopra evidenziato, è quello di favorire e sostenere la libera concorrenza e circolazione dei beni, servizi e capitali all'interno degli stati aderenti all'Unione. Le agevolazioni fiscali sui proventi derivanti dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali, ha acceso il dibattito sulla liceità di mantenere, introdurre o rimuovere tali sistemi. Le due linee di pensiero formatesi all'interno di questo conflitto ideologico sono maturate in Germania da una parte ed in Irlanda nonché in altri paesi dall'altra. La prima è contraria a tali regimi agevolativi in quanto sostiene che essi rappresentino una concorrenza fiscale scorretta, mentre, i secondi richiedono alla Commissione Europea di tracciare delle linee guida comuni, così da risolvere definitivamente il conflitto.

L'OCSE, nel documento "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*" (2014), si propone di affrontare il tema dell'ammissibilità del *patent box*, cercando di comprendere l'utilità di un fisco più equo che favorisca la trasparenza.

Nel capitolo quarto del documento, “*Revamp of the work on harmful tax practices*”, si definiscono delle condizioni a sostegno della trasparenza che scongiurino pianificazioni fiscali aggressive. Nel paragrafo “*Substantial activity requirement in the context of intangible regimes*” si considerano tre approcci differenti che richiedono lo svolgimento dell’attività effettiva in un *IP regime*.

Il primo, si basa su un “*value creation approach*” volto a contrastare quelle previsioni che incentivano la delocalizzazione dei profitti da *intangible*, che dovrebbero essere tassati nel paese in cui effettivamente è stato creato il valore. Viene, dunque, previsto il requisito dello svolgimento di attività effettiva nello stato.

Il secondo approccio, cd. “*transfer pricing approach*” permetterebbe di estendere i benefici fiscali a quei redditi generati dalle *IP* sia se il contribuente dovesse localizzare importanti funzioni all’interno delle giurisdizioni che offrono tali sistemi agevolati sia se fosse il proprietario delle attività immateriali sia se esercitasse i connessi rischi economici.

Il terzo ed ultimo approccio è il “*nexus approach*”, secondo il quale i benefici fiscalmente riconosciuti ai redditi derivanti dallo sfruttamento delle attività immateriali sono determinati in funzione delle spese sostenute per la loro realizzazione. Ciò in quanto tali spese rappresentano, sotto un profilo qualitativo, un *substantial activity requirement*. La proporzione delle spese direttamente connesse all’attività di ricerca e di sviluppo relativa ad un dato bene immateriale, permettere di desumere approssimativamente l’attività svolta dall’impresa.

3.2.1. The Nexus Approach ed il rapporto tra “qualifying expenditures” e costi totali.

Il documento OCSE, una volta definiti i tre approcci possibili, si concentra principalmente sul *Nexus approach*. Una volta che il modello di business di un’azienda diventerà più complicato, la stessa cosa accadrà pure al *Nexus approach*, perché tale approccio si basa sul determinare una connessione tra più livelli di reddito e spesa, dove solo alcune possono essere ritenute spese qualificate. Ne consegue che, secondo il *nexus approach*, il reddito agevolabile deriva dalla seguente formula:

Qualifying expenditures incurred

to develop IP asset X Overall income from IP asset = Income receiving tax benefits

**Overall expenditures incurred
to develop IP asset**

Questa equazione determina il reddito agevolabile ma richiede la registrazione di una grande mole di dati da parte dei contribuenti e le giurisdizioni dovrebbero istituire apposite procedure di monitoraggio. Nei punti successivi del paragrafo, l'OCSE delinea apposite linee guida per comprendere quali spese debbano essere incluse all'interno del calcolo e quali soggetti possano ricevere i benefici fiscali.

3.2.2. Contribuenti ammessi ai benefici fiscali del regime e IP assets.

Nel capitolo primo si è desunto che, l'aspetto comune a molti regimi fiscali agevolati era rappresentato dall'estensione dei benefici a quelle società, locali e non, che presentavano una stabile organizzazione all'interno del paese. Il requisito della *permanent establishment (PE)* viene espressamente raccomandato dall'OCSE. Essa, infatti, afferma che: "*Qualifying taxpayers would include resident companies, domestic Permanent Establishments (PE) of foreign companies, and foreign PEs of resident companies that are subject to tax in the jurisdiction providing benefits*".¹⁰⁹ Viene espressamente richiesta una connessione tra il reddito prodotto, le spese sostenute e la stabile organizzazione, che dovrà essere operativa nel momento in cui vi sarà l'effettivo guadagno.

Per quanto, invece, riguarda le proprietà intellettuali ammesse ai benefici fiscali degli *IP regime*, l'OCSE riconosce tali privilegi ai brevetti e ad altri *IP assets* funzionalmente equivalenti. Con ciò si intende che le proprietà intellettuali devono essere, allo stesso tempo, legalmente protette attraverso processi di valutazione dei requisiti e di registrazione simili a quelli dei brevetti. Nel *nexus approach* è necessario stabilire una connessione tra le spese ed i redditi delle proprietà intellettuali. Ciò implica che *marketing-related IP assets (i segni distintivi)* come ad esempio i marchi, non possono ottenere riconoscimento all'interno di un *IP regime* poiché risulta difficile stabilire un legame tra redditi e costi. Questo punto, come si

¹⁰⁹ OECD G/20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2014.

vedrà successivamente, è in contrasto con quanto previsto dal decreto attuativo del *patent box*.

3.2.3. *Costi qualificati e costi totali.*

Al numeratore dell'equazione sopra iscritta, si hanno i costi qualificati. Ciò che emerge dalla lettura del documento, è che essi debbano essere costi direttamente connessi al bene immateriale e che bisognerà anche includere quelle somme prese in considerazione nei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. La definizione di costi "qualificati", tuttavia, dipenderà dalla giurisdizione di riferimento che dovrà assicurarsi che sia stata realmente svolta attività di ricerca e sviluppo. Ferma restando la connessione diretta con una specifica proprietà intellettuale, non potranno essere inclusi, nei costi qualificati, gli interessi, i costi di acquisizioni o qualsiasi altra spesa che non presenta questo legame diretto.

I costi complessivi, invece, da indicare al denominatore, sono costituiti sia dalle spese qualificate iscritte al numeratore che dai costi per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, affidati alle società del gruppo. Tali costi, quindi, nonostante vengano definiti come "complessivi", non includono tutte le spese sostenute per la realizzazione dell'attività immateriale. Essi si caratterizzano, rispetto ai costi qualificati, per l'inclusione di quelli di acquisizione e di esternalizzazione della ricerca a parti correlate (aziende del gruppo). I costi complessivi, inoltre, possono essere definiti come quelle spese che permetterebbero di ottenere un rapporto pari al 100%, la totalità del reddito agevolabile, se il contribuente ad esempio svolgesse internamente le attività di ricerca e di sviluppo. La valutazione delle spese direttamente connesse sia di quelle iscritte al numeratore sia di quelle al denominatore, deve essere effettuata su tutta la durata di vita utile dell'*IP asset*.

3.2.4. *Redditi derivanti dal bene immateriale.*

L'ultimo elemento dell'equazione, è rappresentato dei redditi complessivi derivanti dallo sfruttamento delle attività immateriali. L'OCSE, nel documento che si sta analizzando, lascia la definizione di "*overall income*" ai singoli governi. Tuttavia, viene richiesto di rispettare due principi:

- 1) *Overall income should be limited to IP income;*

2) *Income benefiting from the regime should be proportionate.*

Per quanto riguarda il primo punto, risulta necessario che il reddito complessivo derivi unicamente dagli *IP asset* e, come sopra visto, che sia possibile stabilirne un legame diretto. Possono essere incluse royalty, capital gain e altri proventi derivanti dalla cessione delle attività immateriali.

Il secondo punto, invece, sostiene che si debbano considerare, proporzionalmente, i redditi che possono accedere ai benefici fiscali. Con questo approccio “netto”, si vuole evitare che venga considerato il reddito complessivo derivante dallo sfruttamento degli *IP*, in quanto può presentare dei beni non inclusi nel computo delle *qualifying expenditures*. Di conseguenza, ai proventi complessivi dovrebbero sottrarsi le spese “*IP*” assegnabili a tali redditi sostenute nell’anno.

3.2.5. *Outsourcing.*

L’attività di *outsourcing*, viene espressamente trattata nel punto *F)* del documento OCSE e, data l’importanza, merita una particolare attenzione. Si è visto nei due paragrafi precedenti, come l’obiettivo del *nexus approach* sia quello di massimizzare i benefici fiscali di quelle aziende che svolgono internamente attività di ricerca e sviluppo. L’orientamento dell’OCSE, tuttavia, è rivolto ad offrire una tutela, un riconoscimento a chi comunque ricorre ad una “esternalizzazione” per lo svolgimento dell’attività di ricerca, *outsourcing*. Tale impostazione deriva dal fatto che, nella realtà aziendale, può accadere che solo una parte dell’attività di ricerca e sviluppo venga concessa in *outsourcing*.

Essendo comunque necessario ricondurre il discorso alla “discussione”, avviata precedente, in merito a quali debbano essere imputati tra i costi qualificati e totali (*qualifying expenses and overall incurred to develop an IP*), l’orientamento OCSE tende a ricomprendere tra le *qualifying expenses*, quei costi per l’*outsourcing* affidati direttamente a soggetti terzi indipendenti ma anche quando una delle società di un gruppo affida a terzi l’attività e poi addebita il costo alle altre consociate.¹¹⁰

¹¹⁰ “Since the vast majority of the value of an IP asset rests in both the R&D undertaken to create it and the information necessary to undertake such R&D, it is unlikely that a company will outsource the fundamental value-creating activities to an unrelated party, regardless of where that

3.2.6. Periodi di imposta e costi retrospettivi.

Nel periodo di imposta in cui esiste un reddito agevolabile ricollegabile ad una determinata attività intangibile, bisognerà ricomprendere all'interno del rapporto non solo quelle spese sostenute nello stesso esercizio ma anche quelle degli esercizi precedenti. Considerando i singoli beni ed il reddito collegabile agli stessi. Il documento OCSE sostiene espressamente che il *nexus approach* rappresenta un meccanismo volto all'accertamento che i redditi ed i costi che beneficiano delle agevolazioni fiscali del regime, siano direttamente collegabili ad un determinato *intangible asset*. La valutazione, quindi, deve essere fatta considerando singolarmente i beni e non un unico rapporto per tutte le immobilizzazioni immateriali.

Il metodo di calcolo sopra descritto, che include le spese di uno stesso periodo e dei precedenti, viene definito "approccio cumulativo".¹¹¹ L'importanza di tale approccio si intuisce considerando che l'attività di ricerca e sviluppo, il più delle volte, è caratterizzata dal sostenimento di costi nel periodo iniziale dell'investimento e, quando il conseguimento di un reddito, ricollegabile alla proprietà immateriale, può avvenire non contestualmente ma dopo molti anni. L'impostazione proposta dall'OCSE, distingue la possibilità di considerare le spese all'interno del regime agevolato, a seconda che il sistema fiscale sia entrato o meno in vigore. Nel caso in cui esso sia operativo, è possibile retroagire i costi, a prescindere dal numero di periodi interessati, fino all'esercizio in cui sono state sostenute spese rilevanti per l'avvio dell'attività di ricerca. Per quanto invece concerne i costi sostenuti in periodi antecedenti l'entrata in vigore della norma, può essere predisposto un limite temporale.

3.3. Legge di stabilità 2015.

Il disegno di legge di stabilità 2015, presentato alla Camera dei Deputati il 23 ottobre del 2014 (AC n. 2679, poi divenuto AC n. 2679-bis), approvato in seguito

unrelated party is located. Allowing only expenditures incurred by unrelated parties to be treated as qualifying expenditures".

OECD G/20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2014.

¹¹¹ L. Miele, R. Vio, "Patent box": spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE, *Corriere Tributario* 22/2015, pag. 1670.

dalla L. n° 190/14, contiene delle importanti previsioni, nell'art. 1 commi 37-45, per le imprese proprietarie di *IP* e per le attività di ricerca e di sviluppo.

L'art. 7 del disegno di legge di stabilità 2015, stabilisce notevoli cambiamenti in merito al credito di imposta, già introdotto alla fine dell'anno 2013 dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 ed anche, per quanto riguarda il regime fiscale opzionale per la tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali cercando, da una parte, di migliorare e di rendere più appetibile la riforma già esistente sul credito d'imposta e dall'altra di ridurre il gap esistente tra il regime fiscale italiano e quello degli altri Paesi, Europei e non, introducendo strumenti di incentivazione alla "formazione", detenzione ed introduzione degli *intangibles* all'interno del nostro paese.

3.3.1. Il regime fiscale del "Patent box".

Precedentemente si è parlato dell'importanza rivestita dagli *intangible* sia perché in numerose realtà aziendali rappresentano il reale plusvalore sia perché la natura intangibile di tali *asset*, unita alla presenza di strumenti di incentivazione fiscale ha favorito la loro delocalizzazione in paesi più "permissivi".

Con i commi da 3 a 11 del menzionato art. 7, le autorità fiscali italiane hanno introdotto un sistema opzionale di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di immobilizzazioni immateriali, cd. *Patent Box*. Cercando di perseguire gli obiettivi sopra descritti, è stata introdotta, per i soggetti che generano redditi tramite lo sfruttamento delle attività intangibili, la possibilità di optare per un regime agevolato che consente un'esenzione ai fini IRES e IRAP dei proventi derivanti dall'utilizzo diretto o dalla concessione in uso a terzi, fino ad una percentuale massima del 50%. È previsto che i soggetti beneficiari siano i titolari del reddito d'impresa (sia soggetti IRES che soggetti IRPEF) e che una volta esercitata l'opzione, essa sarà irrevocabile ed avrà una durata di cinque esercizi sociali. L'irrevocabilità, unita alla durata dell'opzione (cinque esercizi), possono risultare eccessive e scoraggiare il contribuente all'esercizio dell'opzione. Il primo punto, consistente nell'irrevocabilità del regime, non riguarda l'impresa ma i redditi ricollegabili allo sfruttamento di determinati *asset*. Ne consegue che, qualora, ad esempio, l'azienda decidesse di cedere l'*intangible* prima della

scadenza del quinquennio oppure lo passasse ad un'altra società dello stesso gruppo ma localizzata all'estero, sorgerebbero delle problematiche operative.

L'articolo 1, commi 37-45 della legge n° 190/2014, ha previsto l'estensione del regime di tassazione agevolato ai redditi derivanti dallo sfruttamento delle opere dell'ingegno, delle proprietà industriali, quindi dei brevetti industriali, dei marchi di impresa funzionalmente equivalenti nonché di processi e formule. Per funzione equivalente dei marchi di impresa ai brevetti, si intende che, per il loro mantenimento e miglioramento, è necessario il sostenimento di attività di ricerca e di sviluppo. La Legge di stabilità, inoltre, precisa che sono esclusi dal regime agevolato i marchi commerciali.¹¹²

Il comma 5 del disegno di legge di stabilità prevede il “*caso di utilizzo diretto dei beni indicati*” e la relazione illustrativa chiarisce che “*l'utilizzo del regime opzionale, è possibile, oltre che per i beni derivanti dalla concessione in uso a terzi dei beni immateriali, anche nell'ipotesi di utilizzo diretto degli stessi*”. Ne consegue che, i beni immateriali a cui sono riconosciuti i benefici fiscali del regime, non devono necessariamente essere registrati dal soggetto che li detiene ma è sufficiente che si tratti di *intangibile* ammessi a tutela legale.

3.3.2. Operatività del regime opzionale.

La previsione contenuta nel comma 9 dell'art. 7 del disegno di legge, concede l'esclusione dal reddito complessivo, derivante dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, in misura crescente, attraverso una detassazione con aliquota progressiva pari al 30% per il primo periodo d'imposta (2015), 40% per il secondo (2016) ed infine del 50% per il terzo (2017). La condizione indispensabile per accedere ai benefici fiscali, è che i soggetti titolari di redditi d'impresa (sia che siano soggetti IRES che IRPEF) svolgano attività di ricerca e di sviluppo, anche mediante la concessione in *outsourcing* (a soggetti diversi dalle società del gruppo) e che tale attività sia orientata alla “realizzazione” di specifici *intangibile asset*, i cui proventi rientrano nel regime.

¹¹² Nei paragrafi successivi verrà approfondito questo argomento dell'esclusione dei marchi commerciali perché molto importante.

Come visto precedentemente, le linee guida OCSE propongono un cd. *Nexus approach*, collegamento esistente tra le spese ed i redditi dell'attività immateriale. Sulla scorta di tale previsione normativa, la normativa interna (o domestica) prevede che il reddito beneficiario delle agevolazioni, derivi dal prodotto tra il reddito del singolo asset intangibile ed il rapporto tra i costi cd. "qualificati" e i costi totali (*overall*). L'aspetto fondamentale è che il numeratore può essere aumentato, per un limite del 30 per cento dei costi per l'acquisizione "esterna" del bene immateriale ed i costi per attività di ricerca e sviluppo affidati a parti correlate. Per quanto invece riguarda i costi complessivi, indicati al denominatore, sono costituiti da tutte le spese "qualificate" indicate al numeratore a cui vanno aggregate, per l'intero importo e non per il 30 per cento, gli eventuali costi di acquisizione e di concessione di attività di ricerca e sviluppo a società del gruppo. I costi presenti al numerato ed al denominatore, di conseguenza, avranno la medesima natura ma, a seconda delle situazioni, gli importi saranno differenti. Si intuisce come, qualora le attività di ricerca e sviluppo fossero svolte internamente oppure fossero concesse in *outsourcing* a soggetti terzi indipendenti, il valore del rapporto sarà pari ad 1, quindi, il 100% rappresenterà reddito agevolabile.

Nella pratica, molte volte, risulta complesso stabilire il legame esistente tra i redditi e le spese dei beni immateriali. Nel caso in cui il diritto di sfruttamento fosse concesso in uso a terzi (*royalty*), risulterebbe più facile commisurare i redditi correlati, poiché stabiliti contrattualmente. Qualora, invece, vi fosse un utilizzo diretto dell'*intangible asset*, risulterebbe più complesso individuare il contributo apportato alla formazione del reddito complessivo. Il legislatore ha proposto una soluzione che consiste nell'attivazione di una procedura di *ruling*.

3.3.3. Procedura di "ruling", individuazione beni e trattamento delle plusvalenze.

La legge n. 326/2003, in conversione del D.L. n.269/2003, disciplina la procedura di *ruling*, volta all'individuazione dei componenti positivi di reddito ricollegabili all'utilizzo diretto delle proprietà immateriali ed alla definizione dei criteri per il trattamento delle componenti negative. Sottostando l'impostazione di base del *nexus approach*, risulta necessario avere una rappresentazione corretta dei flussi di reddito. Di conseguenza, la procedura di *ruling* verrà applicata anche quando le attività intangibili verranno sfruttate da soggetti facenti parte del medesimo gruppo.

Per quanto concerne gli aspetti operativi, il disegno di legge lascia dei dubbi che necessitano della lettura del decreto attuativo. Non è, infatti, specificato nel disegno di legge e nella successiva legge di stabilità se il *ruling* debba essere applicato a tutti i beni immateriali oppure solo ad alcuni.

In merito alle plusvalenze, viene concessa, dal regime fiscale del *Patent box*, l'esenzione totale da tassazione di tali proventi, a condizione che l'azienda reinvesta il 90% in attività di ricerca e sviluppo. La Legge di stabilità, in accordo con i principi OCSE, stabilisce che per accedere alle agevolazioni del regime, sarà necessario investire il 90% del reddito derivante dalla cessione dell'*intangible asset* e non il 90% della plusvalenza, come si potrebbe erroneamente pensare. Su un articolo del Corriere tributario;¹¹³ viene analizzato un caso abbastanza frequente nelle realtà aziendali. Se il corrispettivo fosse rateizzato come dovrà trovare applicazione il requisito del reinvestimento? Dovranno seguire il principio di cassa?

3.4. Investment Compact.

Il D.L. 24 gennaio 2015, n.3 ("Misure urgenti per il sistema bancario e gli investimenti"), cd. "*Investment Compact*", all'art. 5 presenta importanti modifiche al regime del *Patent box*, che hanno esteso l'ambito di applicabilità del regime di tassazione agevolato disegnato per le attività immateriali. Tale sistema fiscale, come visto precedentemente, è stato introdotto dall'art. 1, commi 37 e successivi della legge di stabilità 2015, legge 23 dicembre 2014, n. 190.

3.4.1. Investment Compact: estensione delle agevolazioni.

Il comma 39 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2015, ha previsto quali redditi derivanti dallo sfruttamento delle opere dell'ingegno, delle proprietà industriali, quindi dei brevetti industriali, dei marchi di impresa funzionalmente equivalenti nonché di processi e formule dovessero essere ricomprese all'interno del regime di tassazione agevolato. Si comprende, dunque, come il requisito della "funzione equivalente", richieda investimenti in ricerca e sviluppo per il mantenimento ed il miglioramento dei marchi, in considerazione di quanto avviene per i brevetti. La

¹¹³ G.M. Committeri, "*Patent box*": il regime opzionale per gli "*intangibles*", Corriere Tributario 44/2014, pag. 3396.

Legge, inoltre, specifica come i marchi commerciali non siano ricompresi all'interno del regime agevolato.

Le modifiche apportate dall'*Investment Compact*, hanno previsto un'estensione all'ambito di applicabilità dei benefici fiscali. Ne consegue che i marchi d'impresa (quali segni distintivi), rientrano pienamente nelle agevolazioni previste per gli *asset* immateriali. È stato, infatti, rimosso il requisito sopra esposto che richiedeva il rispetto della "funzione equivalente ai brevetti", estendendo così l'ambito di validità a tutti i marchi, inclusi quelli commerciali, espressamente non ricompresi nella relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015. La considerazione dei marchi commerciali, rappresenta L'ELEMENTO distintivo del regime italiano rispetto a quelli europei. Settori come quello della moda, del *design* e dell'intrattenimento trovano spesso la loro caratterizzazione nell'utilizzazione e nella "formazione" di marchi, disegni e modelli. Per tali ragioni, l'estensione dell'ambito d'applicabilità, rappresenta un elemento cruciale nella creazione di un polo attrattivo per la delocalizzazione di attività e gli investimenti in ricerca e sviluppo.

3.4.2. Modifiche dell'operatività del regime.

Non si riscontrano sostanziali modifiche alle previsioni della Legge di stabilità in merito alle modalità di accesso e di funzionamento del regime. Infatti, nell'*Investment Compact*, permane la possibilità di esercitare l'opzione per l'applicabilità del *patent box*. La durata dell'opzione è sempre irrevocabile e quinquennale ed è rinnovabile, ad oggi, illimitatamente.

Dovranno, inoltre, essere sempre tenute in considerazione le regole inerenti al *nexus approach*. Ne deriva che il regime verrà applicato sui redditi ricollegabili DIRETTAMENTE allo sfruttamento dei singoli *asset* immateriali. Di conseguenza, l'esercizio dell'opzione potrà essere riconosciuto ai singoli beni e non necessariamente a tutte le proprietà intangibili iscritte nel patrimonio aziendale. Una volta valutato il collegamento esistente tra beni e flussi di reddito, occorre effettuare investimenti in ricerca e sviluppo indirizzati allo sviluppo ed al mantenimento dell'*asset* intangibile che ha accesso al regime agevolato. Occorre, infatti, tenere presente che il fine ultimo della norma è quello di incentivare gli

investimenti nell'attività di ricerca e di sviluppo, fondamentali per il raggiungimento dei benefici economici.

Un importante intervento dell'*Investment Compact*, è quello relativo alle modalità di quantificazione dei benefici. È stato esplicito come i benefici vengano commisurati in base al prodotto tra il reddito realizzato dal singolo *asset* ed il rapporto tra i costi qualificati e quelli totali. Per accedere ai benefici massimi, la legge di stabilità riconosceva pienamente come costi qualificati, le spese interne in R&S e quelle relative ad i costi dell'*outsourcing*. La versione originaria della norma ammetteva tra i costi rilevanti, unicamente quelli riferibili all'attività di ricerca concesse ad università o enti di ricerca. L'*Investment Compact*, al fine di rendere più appetibile il regime ed incentivare ulteriormente l'attività di ricerca e sviluppo, ha esteso la possibilità di considerare come costi qualificati tutte le forme di esternalizzazione. Nonostante il più diffuso approccio internazionale e, soprattutto, non riscontrandosi divieti espliciti, è lecito considerare ammissibili a tutele ed ai benefici fiscali, le attività di ricerca e sviluppo svolte all'estero.¹¹⁴ Tale previsione rispetta le libertà fondamentali dell'Unione Europea, in quanto non crea una limitazione alla circolazione dei capitali, beni e servizi all'interno degli stati aderenti all'unione. Tuttavia, presenterebbe dei contrasti con le linee guida tracciate dall'OCSE.

Il *modified nexus approach* proposto dall'OCSE, prevede la necessità di avere un'attività sostanziale, rappresentata dall'effettivo sostenimento di specifiche spese di ricerca e sviluppo connesse al bene immateriale. Verrà, dunque, data piena riconoscibilità dalle spese di acquisizione all'esterno dell'*intangible* ed ai costi di ricerca e sviluppo infragruppo, se e soltanto se il 30% del totale rientra nelle spese di ricerca e sviluppo pienamente riconosciute (quelle interne o concesse in *outsourcing* a soggetti terzi). Qualora dovessero eccedere il sopracitato limite, si avrà una riduzione proporzionalmente crescente del beneficio. Ne consegue che, quando l'attività di ricerca e di sviluppo verrà svolta internamente oppure affidata a soggetti terzi indipendenti, il valore del rapporto necessario alla determinazione del reddito agevolabile sarà pari a 1 e, quindi, il

¹¹⁴ Importante in merito il Decreto Attuativo, tuttavia si propende per la considerazione unica delle spese per ricerca e sviluppo svolte unicamente all'interno del paese, secondo il primo approccio descritto dall'OCSE.

reddito derivante dallo sfruttamento del bene immateriale sarà integralmente agevolabile. Tale rapporto sarà inferiore ad 1 in due casi: quando un'impresa che, ipoteticamente, svolge attività di ricerca interna oppure la esternalizza a soggetti terzi, decide di acquistare le proprietà intangibili ovvero affidare l'attività di ricerca e di sviluppo a società del gruppo. Da quanto sopra espresso, si intuisce che, se le spese con riconoscimento parziale fossero pari o superiori al 30% delle spese che hanno accesso alla piena riconoscibilità (cd. *Qualificate*), il beneficio sarebbe integrale. Qualora, invece, tali spese dovessero eccedere il limite del 30%, vi sarebbe una riduzione proporzionale del beneficio. Di conseguenza, il reddito che avrà ottenuto la piena ammissibilità ai benefici fiscali, verrà detassato del 30% nel 2015, del 40% nel 2016 ed infine del 50% nel 2017.

In conclusione, l'aspetto fondamentale viene rappresentato dal sostenimento delle spese, dirette o tramite soggetti terzi "esterni", di ricerca e di sviluppo, volte al mantenimento ed all'accrescimento dell'*intangibile asset*. Ad inizio paragrafo, sono state analizzate le linee guida OCSE, che prevedevano tre criteri generali validi per considerare i beni immateriali come beneficiari delle agevolazioni fiscali dei vari "*IP Regimes*". Il documento OCSE, *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* che richiede un collegamento tra bene ed attività produttiva. Questa impostazione, ereditata dal *Patent box* italiano, crea un conflitto "interpretativo" in merito a quali attività intangibili debbano essere, o meno, ricomprese all'interno delle agevolazioni fiscali. Non presentando, dunque, i marchi (in particolare quelli commerciali), una continua correlazione con l'attività di ricerca, data fondamentalmente dalla natura del bene, sorgono dei dubbi sulla loro considerazione all'interno del regime. Da un lato, il regime fiscale italiano nel quale di concedere un'estensione per incentivare gli investimenti, le delocalizzazioni e si rende il proprio regime fiscale più appetibile, dall'altra l'Unione Europea e l'OCSE, sulla scorta delle linee guida dettate, ne contesta l'inclusione.

3.4.3. Agevolazioni sulle Plusvalenze in caso di cessione dell'attività.

Il *Patent box* italiano, oltre alle sopra descritte agevolazioni, ha introdotto un'importante misura che permette la detassazione integrale delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle immobilizzazioni immateriali, a condizione che almeno il 90% venga reinvestito in attività di ricerca e sviluppo. Tale previsione

viene descritta dal comma 40 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015, nel quale si specifica l'esclusione dalle agevolazioni per quelle plusvalenze ricollegabili ai beni indicati al comma 39, se il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione, non venisse reinvestito. Si continua, inoltre, specificando un'altra condizione, ovvero che il corrispettivo scaturente dalla cessione dovrà essere *“reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali di cui al comma 39”*. È necessario specificare che l'impresa dovrà reinvestire la totalità del corrispettivo della CESSIONE e non della plusvalenza. Per i dubbi legali sorti in merito agli aspetti applicativi, si rimanda all'analisi del decreto attuativo ed a quanto già affermato, precedentemente, nel paragrafo *“3.3.3. Procedura di “ruling”, individuazione beni e trattamento delle plusvalenze”*.

3.5. Decreto Attuativo.

Il Decreto emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, in accordo con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sulla “Gazzetta Ufficiale” del 29 luglio del 2015, ha chiarito alcuni aspetti importanti sull'operatività del *Patent box* e del credito di imposta per le attività di ricerca e di sviluppo (Dm Economia 27 maggio 2015).

Sintetizzando quanto è stato sopra descritto, il *patent box* è stato introdotto dalla legge di stabilità 2015 (legge n° 190/2014) prevedendo un regime fiscale opzionale di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali. La legge di stabilità ed il seguente decreto legge, cd. *Investment Compact*, prevedono l'esenzione parziale con aliquota crescente (30% nel 2015, 40% nel 2016, 50% nel 2017) dei ricavi scaturenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno. È stata, inoltre, descritta l'importanza dello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo necessarie al mantenimento ed all'accrescimento dell'*intangible asset*, quali condizioni fondamentali per l'accesso ai benefici fiscali.

I chiarimenti attesi riguardano principalmente la definizione delle attività immateriali beneficiarie delle agevolazioni, le modalità di calcolo del reddito agevolabile (sebbene l'*Investment Compact* abbia offerto importanti chiarimenti in merito) e quali costi considerare come qualificati e non.

3.5.1. Primi chiarimenti in merito all'operatività del "Patent box".

Si è visto come l'elemento che contrasta con quanto previsto dalle linee guida dettate dall'OCSE, sia rappresentato dalla considerazione dei marchi di impresa come beneficiari del regime del *Patent box*. La novità è rappresentata dalla possibilità di ricomprendere marchi registrati o in corso di registrazione. È possibile, inoltre, considerare le spese rilevanti che sono connesse ai marchi, quali *"attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dell'immateriale, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti, dei servizi o del design"*.¹¹⁵ Con tale previsione normativa, il legislatore ha dimostrato come le sopracitate spese possano essere considerate come strumentali all'accrescimento ed al mantenimento dell'*intangibile*, del marchio. In tal modo, verrebbe rispettato il criterio richiesto dall'OCSE, *"assimilabilità ai brevetti"*. Ciò non è sufficiente in quanto, in accordo con gli indirizzi OCSE tracciati nel Documento, ai marchi non potrebbero essere estese le agevolazioni fiscali. Le norme di fiscalità domestica, tuttavia, in accordo con le raccomandazioni a livello internazionale, consentono una deroga temporale a tale principio. Oltre ai marchi ed alle estensioni previste, il decreto ricomprende tra i redditi agevolabili, quelli derivanti da: *"software protetto da copyright (e non le altre opere dell'ingegno), i brevetti industriali, i disegni e i modelli giuridicamente tutelabili e le informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete giuridicamente tutelabili"*.¹¹⁶

Per quanto, infine, concerne il calcolo del reddito agevolabile, permangono le previsioni sopradescritte e quanto sostenuto dal *"nexus approach"*. Importanti chiarimenti sono stati forniti dal decreto attuativo in merito al metodo di ricalcolo delle spese "qualificate" poste al numeratore e di quelle totali al denominatore. Tali costi devono essere ricalcolati alla fine di ogni periodo di imposta, per mantenere quella connessione diretta tra i redditi e le spese sostenute. Il decreto ha introdotto un'importante regola transitoria, che permette di considerare nel primo periodo

¹¹⁵ L. Miele, *Patent box a maglie larghe per le spese legate ai marchi*, Norme e Tributi, 31 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

¹¹⁶ *"Per tali ultimi beni non è richiesto un processo di certificazione"*.

L. Miele, *Patent box a maglie larghe per le spese legate ai marchi*, Norme e Tributi, 31 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

d'imposta, in cui le disposizioni sono valide e nei due successivi, i costi di competenza e quelli dei tre precedenti periodi di imposta. Viene, infatti, stabilita la non indispensabilità della coincidenza del sostenimento dei costi di R&S per un determinato bene immateriale, nel medesimo periodo in cui si usufruirà delle agevolazioni riconosciute ai redditi della stessa attività. La norma estende la tutela, entro certi limiti, anche alle ricerche svolte all'estero. Quanto recepito dalle raccomandazioni OCSE, in merito al "*nexus approach*", ha reso necessaria, ai fini della qualificazione dei costi, che vi sia una connessione diretta (o indiretta) ed esclusiva tra un determinato *intangibile* e l'attività di R&S effettuata "*da chi ha la titolarità dello sfruttamento economico*".¹¹⁷

La novità, come detto precedentemente, che costituisce un elemento attrattivo del *Patent box* italiano, è la possibilità di beneficiare non solo dei costi di ricerca riferiti al periodo inerente allo sfruttamento delle agevolazioni, ma anche di quelli di periodi precedenti. Ne consegue che, avendo efficacia il regime fiscale agevolato a partire dal 2015, l'articolo 9 del Dm¹¹⁸ concede per il primo periodo e per i due successivi (2015, 2016, 2017),, l'inclusione delle spese connesse ai beni immateriali riferibili al triennio precedente all'anno considerato, tra le spese qualificate. Dall'anno successivo, 2018, il coefficiente dovrebbe essere determinato per singolo IP.

L'applicazione del *nexus*, necessita di un adeguato sistema di monitoraggio e di una contabilizzazione specifica di quelle spese, direttamente o indirettamente connesse all'*IP*. Il sistema di contabilizzazione dei costi e dei ricavi direttamente ricollegabili a ciascun *intangibile*, rappresenta una sorta di quadro RV, da utilizzare nelle operazioni straordinarie. È necessario specificare che l'opzione per il *Patent box* possa essere esercitata discrezionalmente per una singola immobilizzazione e non necessariamente per tutte. "*Il Decreto sull'internazionalizzazione modificherà l'articolo 152 del Tuir imponendo alle stabili organizzazioni, la predisposizione di un apposito rendiconto economico patrimoniale [...] tutti quei beni immateriali attribuibili alla stabile organizzazione [...] coerentemente con*

¹¹⁷ M. Pennesi, *Patent box, bonus anche per il passato, La ricerca può essere effettuata nell'anno del beneficio e in quelli precedenti*, Norme e Tributi, 18 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

¹¹⁸ Secondo quanto affermato nell'articolo di:

M. Pennesi, *Patent box, bonus anche per il passato, La ricerca può essere effettuata nell'anno del beneficio e in quelli precedenti*, Norme e Tributi, 18 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

*l'approccio della "separate entity" elaborato in ambito OCSE ed espresso nell'articolo 7 del Modello di Convenzione OCSE 2010 e nel relativo Commentario".*¹¹⁹

Uno dei dubbi interpretativi sorti in seguito all'emanazione della legge 190/2014 (Legge di stabilità 2015), riguarda l'estensione dei privilegi del *Patent box* a quelle attività di ricerca e di sviluppo che possono essere svolte all'estero. Prima della bozza del decreto attuativo si avevano due interpretazioni in merito. Da un lato, c'era chi sosteneva che l'assenza di una precisa norma di legge, che escludesse o limitasse in qualche modo l'inclusione delle attività di R&S all'interno del regime fiscale agevolato, permettesse l'estensione dei benefici fiscali anche a tali ricerche. La seconda tesi, invece, richiedeva uno stretto legame tra le attività di "produzione" degli *intangibile*, i connessi redditi ed il paese in cui ha stabile organizzazione l'azienda che usufruisce dei benefici ed utilizza direttamente i beni immateriali stessi. Entrambe le posizioni presentavano punti di forza e rispettavano regole internazionali e comunitarie. La prima interpretazione, infatti, non restringendo ai confini nazionali la possibilità di inglobare nelle agevolazioni fiscali le attività di ricerca e sviluppo, rispettava il diritto comunitario *"ed, in particolare, la libertà di stabilimento ed il diritto alla libera prestazione dei servizi"*.¹²⁰ La seconda, invece, rispetterebbe il criterio della *"substantial activity"* presente nel Documento OCSE, *"Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance"* (2014). Il Decreto di attuazione e la relazione illustrative hanno previsto che ai fini dell'applicazione del regime di *Patent Box* *"non rileva il luogo di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo che, quindi, possono essere materialmente svolte anche all'estero"*.¹²¹

Infine, come accennato nel quadro generale sui principi OCSE, l'ordinamento italiano ha ripreso la procedura di *ruling* per la qualificazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di immobilizzazioni immateriali. Il decreto attuativo (la bozza) ha previsto una procedura semplificata per le micro, piccole e medie imprese, da stabilire con apposito Provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate. Questa ulteriore agevolazione, risponde alla necessità di incrementare

¹¹⁹ Id. 118.

¹²⁰ L. Miele, G. Monteduro, *Premiata la ricerca all'estero, L'assenza di limiti garantisce libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi*, Norme e Tributi, 25 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

¹²¹ Id. 120.

ulteriormente la forza attrattiva del *Patent box* e di ridurre i costi ed i tempi amministrativi che le piccole e medie imprese dovrebbero sostenere. È bene ricordare, che qualora la società che ha realizzato il bene immateriale, lo utilizzasse direttamente, sarebbe obbligata nell'attivazione della procedura di *ruling*. L'attivazione è facoltativa, invece, quando il reddito connesso all'*intangible asset*, deriva da operazioni con altre società appartenenti allo stesso gruppo. In ambo i casi, *“la determinazione del reddito agevolabile è legata alla preventiva attivazione con l’Agenzia di una procedura di ruling di standard internazionale finalizzata alla quantificazione del reddito ritraibile dal bene immateriale di riferimento”*.¹²² La procedura “agevolata”, quindi, riguarderà unicamente la documentazione necessaria, in un’ottica di riduzione degli oneri amministrativi, senza però, semplificare o modificare i criteri di calcolo del reddito soggetto ai benefici fiscali.

3.5.2. Operatività del Credito di Imposta per le Attività di Ricerca e di Sviluppo.

In seguito all’emanazione del D.M. 27 maggio 2015, è stato offerto un quadro operativo di riferimento, per quanto riguarda, da un lato il credito d’imposta riconosciuto per lo svolgimento di attività di ricerca e di sviluppo (art. 1, comma 35, L. 190/2014, Legge di Stabilità 2015) e dall’altro *check and monitoring* (verifica e monitoraggio) delle spese effettivamente sostenute a partire dal periodo di imposta 2015, le cause di decadenza e di revoca del beneficio fiscale ed infine i casi che comportano la restituzione del credito d’imposta.

Il decreto attuativo ha chiarito come tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica (siano esse società di persone o di capitali), dal settore in cui operano, dalle dimensioni e dal regime contabile adottato, che qualora dovessero effettuare investimenti in attività di ricerca e di sviluppo, tali soggetti giuridici potranno accedere al credito di imposta, a partire dall’esercizio 2015 e fino a quello del 2019. Una volta definiti i soggetti beneficiari del credito, l’articolo 2 del decreto attuativo ha chiarito quali spese possano essere agevolabili ovvero quali attività di ricerca e di sviluppo debbano essere considerate ammissibili.

¹²² L. Miele, R. Vio, *Patent box e Pmi, ruling semplificato, La procedura “facile” riguarderà la documentazione ma non i criteri di calcolo*, Norme e Tributi, 29 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

“a) Lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti (c.d. ricerca fondamentale);

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c) (c.d. ricerca industriale);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo e' necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione e' troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida (c.d. sviluppo sperimentale);

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali”.

Sempre nell'articolo 2, si fa menzione delle spese alle quali non dovrà essere esteso il credito di imposta, esse sono le attività di ricerca e di sviluppo che conducono a “*modifiche ordinarie o periodiche*” per i prodotti, processi, servizi esistenti ed altre operazioni, anche nel caso in cui “*tali modifiche rappresentino dei miglioramenti*”. sviluppo sperimentale);

All'articolo 4 del D.M. 27 maggio 2015, si stabilisce come i costi ammessi al computo del credito d'imposta siano quelli che, secondo l'articolo 109 del TUIR, sono considerabili di competenza e che possono essere DIRETTAMENTE connessi alle attività di ricerca e sviluppo definite nell'articolo 2. Tra questi vi sono: i costi relativi al personale altamente qualificato, sia che si tratti di dipendenti dell'impresa (escluso il personale al quale sono riconosciute mansioni amministrative, contabili e commerciali) sia che siano in un rapporto di

collaborazione con l'azienda. In merito al secondo aspetto, vengono ricompresi gli esercenti arti e professioni, ferma restando la condizione dello svolgimento dell'attività all'interno delle medesime strutture aziendali.¹²³

La legge stabilisce che debbano essere considerati i costi effettivamente sostenuti dall'impresa sia per i lavoratori dipendenti sia per quelli in rapporti collaborativi. L'ammontare delle spese è pari alla retribuzione lorda prima delle imposte e dei contributi obbligatori (oneri previdenziali e assistenziali obbligatori per legge) effettivamente corrisposti ai lavoratori per l'attività svolta. Le quote di ammortamento ricollegabili alle *“spese di acquisizione o di utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio”*, considerando i limiti indicati nel Decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, relativi a misura e periodo dell'attività di ricerca, *“costo unitario non inferiore a 2000 euro al netto dell'imposta del valore aggiunto”*. Il D.M. prevede che, per avere riconoscimento normativo, gli strumenti e le attrezzature da laboratorio dovranno essere acquistati dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo. Qualora venissero acquistati tramite locazione finanziaria, si specifica che la durata del contratto non dovrà essere *“inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7 del TUIR”*. In questa situazione, verranno presi in considerazione come costi ammissibili le quote capitale dei canoni. Per quei beni acquisiti, invece, non mediante locazione finanziaria, concessi in affitto, trova applicazione il metodo del costo storico, costo risultante o da contratto o da un'apposita dichiarazione del locatore. Bisogna tener conto anche dei costi ricollegabili a contratti di ricerca con università o altri enti equiparati come ad esempio le start-up innovative. *Ai fini dell'ammissibilità dei costi suddetti, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri UE o nello SEE ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.* Altro aspetto fondamentale è quello riguardante le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale per le quali il limite massimo di ammissibilità è pari a 5000 euro.

¹²³ *“Nello specifico deve trattarsi di soggetti in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritti ad un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, ovvero in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced”.*

3.5.3. Calcolo del credito d'imposta, suo utilizzo e documentazione necessaria.

L'art. 5 del Decreto attuativo ha previsto un *range* di variazione per l'ammissibilità delle imprese al credito di imposta. Esse potranno fruire di un credito d'imposta, fino ad un massimo di 5 milioni di euro per ogni singolo beneficiario, se avranno sostenuto almeno una spesa pari a 30.000 euro per attività di ricerca e sviluppo. Nel precedente paragrafo e all'articolo 4 del sopracitato D.M., sono state definite quelle spese ammesse ai benefici del credito di imposta. Tale agevolazione agirà attraverso un credito del 50% riconosciuto alle spese incrementalmente dei costi di ricerca e sviluppo indicati nei punti a) e c) dell'articolo 4 e del 25% delle spese incrementale dei costi indicati ai punti b) e d).

È stato già accennato che sarà possibile fruire del beneficio fiscale dall'esercizio 2015 fino a quello relativo al 2019. Di conseguenza, il credito d'imposta si applicherà a quelle spese incrementalmente rispetto alla media degli investimenti sostenuti nel triennio precedente rispetto al periodo di riferimento ovvero 2012-2014. Per quelle imprese, invece, che sono state costituite da meno di tre anni, non potendosi effettuare il calcolo di cui sopra, si dovrà ricorrere ad una valutazione sul *"minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione"*.

Qualora si accertasse che le imprese abbiano indebitamente fruito, anche in maniera parziale, del credito di imposta, l'Agenzia delle Entrate provvederà al recupero dell'importo, maggiorato degli interessi e delle sanzioni previste dalla legge. I controlli dovranno essere effettuati preventivamente sulla documentazione contabile fornita dal beneficiario, la quale verrà certificata da un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali. Tale certificazione dovrà essere allegata al bilancio e le imprese beneficiarie dovranno conservare tutta la documentazione probatoria necessaria a dimostrare i costi sui quali è stato determinato il credito.¹²⁴ Quelle imprese, invece, che non sono soggette alla revisione legale dei conti e sono prive del collegio sindacale, dovranno comunque

¹²⁴ "- per quel che concerne i costi del personale, i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile di tale attività;
- relativamente gli strumenti e alle attrezzature di laboratorio, la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo relativa alla misura e al periodo in cui essi sono stati utilizzati".

avvalersi di una certificazione fornita da un revisore legale dei conti o da una società di revisione.

CAPITOLO 4

CONFRONTO TRA GLI “IP REGIMES” EUROPEI ED IL “PATENT BOX” ITALIANO E CONTRASTI CON LA NORMATIVA EUROPEA.

4.1. Introduzione.

Nel presente capitolo, si cercherà di fornire una rappresentazione delle distinzioni di base tra il regime di detassazione dei redditi da immobilizzazioni immateriali italiano, cd. *Patent box*, e gli “*IP regimes*” degli altri paesi europei, analizzati in parte nel primo capitolo. Si partirà dall’analisi delle linee guida tracciate dall’Unione Europea e dall’OCSE, verificando quelle che sono le previsioni di legge domestiche in contrasto con quanto richiesto dalla normativa europea ed internazionale. Successivamente, verranno esaminate le differenze tra le normative dei singoli stati, in merito alle agevolazioni riconosciute ai redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset*, cercando, dunque, di fornire un quadro riassuntivo, oggettivo ed il più completo possibile sulle ragioni che hanno determinato le divergenze a livello normativo.

4.2. La normativa Europea: importanza e compatibilità.

4.2.1. Le Libertà Fondamentali dell’Unione Europea.

Come è stato possibile vedere nel capitolo precedente, le libertà fondamentali (la libera circolazione dei capitali, dei beni, dei servizi ecc.) rappresentano le “basi” dell’Unione Europea. Gli incentivi all’attività di ricerca e sviluppo, uniti alle previsioni legislative dei singoli paesi, hanno creato delle situazioni di incompatibilità con quanto stabilito a livello europeo. La prima possibile forma di “discriminazione” avverrebbe qualora il regime fiscale agevolato per *IP* di un paese, non concedesse le medesime agevolazioni, a società residenti che sviluppano le proprietà intellettuali in stabili organizzazioni presenti in paesi stranieri. Di conseguenza, le *intellectual property* “prodotte” in una società che ha stabile organizzazione in un altro paese, non verrebbero ricomprese all’interno del regime fiscale.

Per determinare, quindi, la compatibilità con la normativa dell'Unione Europea, è necessario verificare l'esistenza di restrizioni a particolari libertà. Un *IP Box Regime* che richiede che la proprietà immateriale venga sviluppata nel paese, non impedisce direttamente l'estensione delle agevolazioni ad una stabile organizzazione in un altro paese (caso italiano). Dall'altro lato, legislazione che vietano l'inclusione di stabili organizzazioni residenti in altri Stati Membri, creano delle restrizioni (caso olandese). Come risultato, il regime fiscale così disegnato, non prevedendo l'inclusione delle stabili organizzazioni, rappresenta una violazione alle sopracitate libertà fondamentali. Si potrebbe obiettare, tuttavia, che le ragioni principali per introdurre, a livello locale, misure fiscali agevolative, come gli *IP Box regime*, risiedono nella volontà di promuovere attività di R&S.

Qualsiasi misura fiscale, come ad esempio quella che si sta esaminando, non potrebbe trovare giustificazione qualora essa dovesse essere in conflitto diretto con la politica della Comunità Europea, in merito alla ricerca e allo sviluppo tecnologico. L'articolo 179 del TFEU, infatti, ¹²⁵ mira ad incentivare la creazione di un'area in cui le ricerche, le conoscenze scientifiche e tecnologiche possano circolare liberamente, ciò al fine di incrementare lo sviluppo della Comunità Europea e facilitarne l'accesso all'innovazione. L'art. 179 del TFEU, in particolare si focalizza sulla rimozione dei vincoli legali e fiscali ("*removal of legal and fiscal obstacles*"). Di conseguenza, non concedere l'estensione dei benefici fiscali dell'*IP regime* a proprietà intellettuali sviluppate in stabili organizzazioni residenti in un altro Paese è esattamente il tipo di vincolo fiscale che pone degli ostacoli alle attività di ricerca e sviluppo in Europa.

Le normative tributarie nazionali, inoltre, qualora fossero in contrasto con quanto previsto dall'Unione Europea, potrebbero adire come ulteriore giustificazione, l'inefficacia del "monitoraggio" a livello comunitario. Uno stato membro potrebbe, in accordo con tale giustificazione, prevedere una misura volta all'accertamento chiaro e preciso dell'ammontare di tasse che gli debbono essere riconosciute. La

¹²⁵ "*Strengthening its scientific and technological bases by achieving a European research area in which researchers, scientific knowledge and technology circulate freely, and encouraging it to become more competitive*".

ECJ, 10 Mar. 2005, Case C-39/04, *Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales*, para. 23.

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 79.

misura fiscale in esame (*IP Regime*), esclude completamente questa previsione quando l'IP è sviluppato in un Paese estero. Non sorge, infatti, una questione riguardo alla determinazione dell'ammontare tassabile, dal momento in cui la limitazione dell'*IP box regime* non riguarda la locazione degli IP durante il loro sfruttati, ma la loro locazione nel momento in cui sono sviluppati.¹²⁶

4.2.2. Misure di sostegno statali.

Tutti i sistemi fiscali di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset*, hanno come obiettivo comune quello di introdurre un'aliquota agevolata. La concessione di tali benefici, tuttavia, in accordo con quanto affermato dagli articoli 107 e 108 del TFEU, potrebbe far sorgere dei dubbi in merito alla liceità di questi "aiuti statali". L'obiettivo del "*State aid rules*", è quello di assicurare che gli interventi governativi non comportino una distorsione della competizione all'interno dell'Unione Europea. Una misura statale, dunque, verrà qualificata come illegale qualora riconoscesse un vantaggio economico al contribuente che, in normali condizioni, non avrebbe avuto. La valutazione del vantaggio fiscale deve essere appurata basandosi sul sistema tributario interno e non sul confronto con quello relativo ad un altro regime dell'Unione Europea. In generale, il beneficio di un *IP box regime* è rappresentato dalla minore aliquota, riconosciuta ai redditi derivanti da royalty e strumenti simili rispetto a quella da applicare ad altri tipi di redditi. Di conseguenza, i redditi generati dalle proprietà intellettuali avranno un trattamento fiscale migliore rispetto a quelli cd. non *IP*, fornendo così, l'*IP box regime*, quindi, un vantaggio economico che il contribuente non avrebbe potuto normalmente avere.

Il criterio successivo riguarda la distorsione della competizione e l'effetto sugli scambi nell'Unione Europea. Non è necessario che si abbia una reale distorsione ma è sufficiente che vi sia soltanto un possibile rischio.¹²⁷ I regime fiscali di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di *intangible asset*,

¹²⁶ "Considering ... the Mutual Assistance Directive (2011/16), in combination with the purpose of article 179 of TFEU, the effectiveness of fiscal supervision cannot be used to justify a limitation of freedom".

EU Mutual Assistance Directive (2011): Council Directive 2011/16/EU of February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 80.

¹²⁷ E. Grabitz, M. Hilf & M. Nettesheim, *The law of the European Union*, vol. 52, art.107 TFEU, para. 69.

concedendo delle agevolazioni, alle proprietà intellettuali come brevetti, royalty, disegni e modelli e a volte i marchi, potrebbero rappresentare elementi d'ostacolo alla competizione e alla libera circolazione. Gli *IP regime*, che fanno parte del regime fiscale dei rispettivi stati membri che li hanno adottati, a volte presentano il rischio che il trattamento agevolato possa essere selettivo. Come regola generale, i regime fiscali che agevolano gli *IP* sono concessi a tutte le aziende che producono questo tipo di reddito da sfruttamento di *intangibile*. La questione che sorge, è se compagnie che non producono tale reddito possano essere in una situazione comparabile. Generalmente, la decisione di politica fiscale dietro l'introduzione di un regime agevolato per gli *IP* risiede nella volontà di incentivare le attività di ricerca e sviluppo delle aziende localizzate nei rispettivi Stati membri. Ciò può essere ritenuto valido per quei Paesi che riconoscono i benefici fiscali agli *IP* sviluppati autonomamente ed internamente. Allo stesso modo, anche i paesi che applicano questo speciale regime alle proprietà intellettuali acquistate da terzi, supportano lo sviluppo degli *IP*. Pertanto, ciò che dovrà essere determinato è se ogni azienda operante nell'area economica che riconosce le agevolazioni, ha la possibilità di beneficiare del regime. Essendo, solitamente, l'obiettivo della misura fiscale, quello di incentivare lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, nessuno degli *IP regime* "operativi" pone delle restrizioni per quanto riguarda i soggetti (le compagnie) che possono usufruire delle agevolazioni riconosciute alle proprietà intellettuali. Lo scopo dell'*IP regime*, quindi, è troppo esteso per essere considerato selettivo. Con ciò non si vuole intendere che tali sistemi fiscali non potranno mai costituire illeciti aiuti a livello statale. Se, ad esempio, uno Stato dovesse garantire il suddetto regime unicamente in certe aree della nazione (selezione regionale) oppure unicamente a certi beni che differiscono per forma legale, dimensione, date di creazione, settori o altri criteri che devono essere rispettati (selezione materiale), il regime fiscale potrebbe essere ritenuto un aiuto illegale dello Stato, a meno che non trovi giustificazione nell'articolo 107 del TFEU.

4.2.3. Codice di Condotta.

Il Codice di condotta ("*Code of Conduct*"), è un accordo volto a prevenire, l'introduzione da parte degli Stati membri di norme che costituiscano politiche fiscali nocive per la concorrenza. È necessario segnalare che il Codice di condotta, è stato adottato dal Consiglio Europeo e rappresenta una

raccomandazione, non ha quindi efficacia di legge. In generale, il codice ha contribuito, attraverso la definizione di appositi criteri, al fatto che gli Stati membri accettassero di non introdurre alcuna nuova misura fiscale potenzialmente dannosa (“*standstill*”) e ad eliminare, in un certo periodo di tempo, le misure nocive già esistenti (“*rollback*”). In estrema sintesi, in base a quanto affermato dal codice, bisognerà considerare dannose, unicamente quelle misure fiscali che presenteranno una bassa aliquota fiscale, se non tendente allo zero. Nell’identificare sistemi fiscali dannosi, il codice ha selezionato cinque criteri specifici per commisurare se una misura fiscale è potenzialmente lesiva della concorrenza:

1. Vantaggi accordati unicamente ai non residenti o a transazioni verso l'estero con soggetti non residenti;
2. “*Ring-fencing*”, l’ambito di applicabilità del regime;
3. Vantaggi garantiti senza che vi sia una connessione con l’attività economica (I vantaggi sono garantiti senza tenere conto del fatto che vi sia sostanziale presenza di un’attività economica nello Stato membro);
4. I profitti determinati contrariamente a quanto affermato dai principi accettati a livello internazionale; e
5. Mancanza di trasparenza.

A questo punto, è necessario analizzare i singoli criteri stabiliti dal Codice di condotta e verificare se essi possano creare pregiudizi ad una corretta concorrenza. Il dubbio principale dovrebbe riferirsi al fatto che una misura fiscale possa deviare dal sistema di riferimento di un Paese, quindi, se le misure fiscali possano o meno, condurre ad un effettivo minor livello di tassazione. In tutti gli Stati, che hanno adottato un *IP regime*, l’aliquota è significativamente inferiore rispetto al tasso che generalmente viene applicato ai redditi ricollegati allo svolgimento di attività d’impresa. Questo fattore, tuttavia, isolatamente non rappresenta un elemento sufficiente per etichettarlo come una “previsione statale dannosa”.

Il problema più grande, solitamente, è rappresentato dall’infrazione del terzo criterio (“*advantages granted without economic substance*”). Garantire le agevolazioni fiscali, indipendentemente dal fatto che vi siano o meno attività

economiche in un Paese, è indizio di una politica fiscale indirizzata ad attrarre attività economiche mobili di altri Stati, invece che incentivare lo sviluppo sostenibile della propria economia nazionale. Nel valutare l'*UK patent box*, la Commissione Europea ha valutato, questo particolare sistema, come contrario alle richieste del punto tre. In accordo con quanto affermato dalla Commissione, il regime viola questo criterio applicandosi anche ad *IP* non sviluppati in Gran Bretagna. Il problema, potrebbe essere che un regime che è unicamente applicabile ad *IP* sviluppati all'interno del Paese potrebbe costituire un'infrazione delle libertà fondamentali (come visto nel capitolo 3).

Oltre al punto appena analizzato, gli *IP box regime* possono presentare ancora delle incompatibilità con il criterio tre. Non essendoci una diretta correlazione con le attività economiche, risulterà possibile rapportarsi ad ogni altro tipo di attività. Quando il regime permette a una compagnia unicamente di localizzare l'*IP* nel suo Paese, senza il bisogno di amministrarlo dall'interno (ad esempio attraverso una stabile organizzazione), questo aspetto potrebbe rappresentare un'infrazione del terzo criterio. Vi dovrebbe essere una ragione economica, data dalla connessione dell'attività e dall'amministrazione di essa, per localizzare l'*IP* in tale Paese, altrimenti le multinazionali potrebbero decidere di sfruttare unicamente i vantaggi dei regimi fiscali agevolati, stabilendovi le aziende. Come risultato, è molto probabile che gli *IP box regime* siano incompatibili con il criterio tre del *Code of conduct*, quando viene previsto che non vi è bisogno di alcuna sostanza economica per beneficiare dello speciale regime di tassazione.

Il criterio successivo (in quarto) rappresenta una deviazione dagli standard riconosciuti internazionalmente, che si riferiscono al modo in cui i regimi fiscali calcolano il reddito tassabile. Se un Paese calcolasse il reddito su una base che è in disaccordo con gli standard internazionali, ciò potrebbe essere qualificato come lesivo della competizione. Sebbene l'aliquota fiscale sia differente da Paese a Paese, sempre che adottino l'*IP regime*, è possibile assumere che alcuni sistemi tributari, calcolino il reddito in modo differente rispetto a quanto sostenuto dagli standard internazionali. Come risultato, essi saranno in violazione del criterio quattro.

Il criterio cinque, si riferisce ad una mancanza di trasparenza del regime. Questo tipo di infrazione fiscale è considerata la più pericolosa tra le forme discorsive della concorrenza in quanto, sono difficili da individuare e per qualsiasi informazione bisognerà fare affidamento sulla discrezionalità delle autorità fiscali. Questo criterio, tuttavia, non trova applicazione per gli *IP regime*, i quali sono tuttavia tendenzialmente chiari.

Il reddito che deriva dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali è soggetto ad una minore aliquota fiscale. L'esistenza di tali regimi è ben conosciuta e chiunque rispetti i requisiti può beneficiare delle agevolazioni. In conclusione il più delle volte non vi è una mancanza di trasparenza per quanto riguarda gli *IP box regime*.

4.2.4. OCSE, BEPS e linee guida IP Box Regime.

Il BEPS (*“Base Erosion and Profit Shifting”*), è un progetto dell'OCSE che ha come obiettivo, quello di affrontare le conseguenze dannose della competizione fiscale creata dall'introduzione degli *IP Box Regime*. Negli ultimi anni, i governi hanno registrato la perdita di numerose entrate fiscali (ecco perché *tax base erosion*) a causa di pianificazioni fiscali che prevedono lo “spostamento” dei profitti in paesi con un più favorevole trattamento fiscale. Per offrire un “piano d'azione” per contrastare il fenomeno della delocalizzazione dei guadagni, l'OCSE pubblicò un report nel 2013, intitolato *“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”*. Questo documento, ha il chiaro obiettivo di guidare gli stati verso il miglioramento dei loro sistemi fiscali al fine di evitare che le multinazionali possano sottrarsi ad una “normale” tassazione. Il piano d'azione del BEPS, offre agli Stati la possibilità di contrastare quelle strutture e quelle transazioni di certe multinazionali che erano state istituite, principalmente, allo scopo di ridurre l'imposizione fiscale. Il documento delinea dei principi guida internazionali che esaminano quelle che possono essere pratiche fiscali dannose.

Il report prodotto dall'OCSE, nel 2013 ha come primo obiettivo quello di rinnovare il precedente, pubblicato sempre dall'OCSE nel 1998. Tale documento si concentra sul miglioramento delle regole di trasparenza dei regimi fiscali dei vari Paesi. Come è stato possibile vedere nel Codice di Condotta, più precisamente nel criterio cinque, la trasparenza non è un problema che riguarda gli *IP box regime*, dal momento che questi sistemi forniscono sufficienti informazioni. Il

documento OCSE, non si riferisce unicamente alla trasparenza piuttosto menziona numerosi criteri utili ad identificare quelli che potrebbero essere regimi dannosi per la tassazione. Molti di questi fattori sono simili a quelli del Codice di Condotta, per tale motivo per maggiori approfondimenti si rimanda alla lettura del paragrafo precedente.

Il punto da cui conviene partire, invece, è l'applicazione di un'aliquota effettiva particolarmente bassa o tendente allo zero.¹²⁸ I regimi di defiscalizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di attività intangibili prevedono sempre un'aliquota fiscale significativamente inferiore rispetto a quella che normalmente si applica per le società presenti nel Paese.

Un'aliquota fiscale agevolata tuttavia non è sufficiente a considerare un regime come lesivo della competizione. Infatti un sistema tributario per essere considerato dannoso della concorrenza dovrà violare almeno uno degli altri tre criteri proposti dall'OCSE: *ring-fencing*, mancanza di trasparenza e mancanza di un effettivo scambio di informazioni. Com'è stato possibile vedere in precedenza, gli IP regime tendenzialmente rispettano questi tre criteri, inoltre da quando gli Stati membri dell'Unione Europea hanno "*The Mutual Assistance Directive*" (2011/16) e la "*Recovery Directive*" (2010/24) non vi sono molte possibilità per una circolazione limitata delle informazioni.¹²⁹

4.2.5. L'introduzione del criterio della connessione, dello svolgimento dell'attività.

Nell' "*Action 5*" ("*Harmful tax practices*"), viene introdotto il problema della mancanza di previsioni che richiedano una connessione con le attività nel sistema fiscale locale o internazionale. Il report, tuttavia, né menziona direttamente gli *IP regime*, né fornisce alcun principio valido ad identificare la mancanza della sostanza economica. Viene, comunque, affermato nel Documento, che le opportunità di delocalizzazione dei guadagni, sono fortemente incentivate dalla maggiore facilità nella circolazione delle attività immateriali. Di conseguenza, è

¹²⁸ "A low or zero effective tax rate on the relevant income is necessary starting point for an examination of whether a preferential tax regime is harmful".

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* p.26 (OECD 1998).

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 83.

¹²⁹ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 83.

possibile affermare che il BEPS, indirettamente, si concentra su quelle politiche fiscali che mirano ad attrarre i profitti “mobili” derivanti dallo sfruttamento degli *IP*.

Continuando ad analizzare il criterio della connessione con lo svolgimento dell'attività economica, il report non presentava alcuna informazione in merito alla definizione di questo criterio, lasciando libera interpretazione al lettore della norma. Prendendo, quindi, in considerazione lo scopo del BEPS, con il termine “*substantial economic activity*”, il Documento intende che per accedere alle agevolazioni degli *IP regime*, è necessario che il soggetto che ne beneficia, crei oppure presenti, un certo grado di connessione con l'attività svolta, nel paese. Ciò potrebbe essere ottenuto consentendo solamente agli *IP* che sono stati sviluppati all'interno del Paese in questione di accedere alle agevolazioni del regime. Il problema con questo principio sarebbe che verrebbero violate, come più volte espresso, le libertà fondamentali, base della libera circolazione nell'Unione Europea. Gli Stati potrebbero sempre provare a giustificare tale restrizione basandosi principalmente sul bisogno di prevenire l'elusione fiscale. Il fatto che un'azienda voglia trasferire le proprie proprietà intellettuali presso un Paese dotato di un *IP regime* non può automaticamente qualificare questa delocalizzazione come artificiosa, in quanto potrebbero esservi numerosi ragioni di natura economica, fiscale, finanziaria e reddituale. Ciò, tuttavia, non modifica l'impostazione a livello europeo, che vede nel forzare le aziende a sviluppare le proprietà intellettuali all'interno del Paese, una violazione delle libertà fondamentali. Ciò nonostante, le libertà fondamentali non proibiscono la considerazione di un requisito che si focalizza non sul territorio bensì sulla persona che sviluppa una particolare proprietà intellettuale. Ci si riconduce, dunque, alle considerazioni iniziali riguardanti l'istituzione dei requisiti di territorialità come misure focalizzate alla produzione degli investimenti in ricerca e sviluppo. Questo obiettivo, tuttavia, non è raggiunto quando la legislazione non richiede che almeno la persona, beneficiaria del regime, debba detenere una qualche forma di attività di ricerca all'interno del Paese. Le aziende potrebbero, quindi, semplicemente siglare degli accordi di condivisione dei costi offrendo capitali senza una sostanziale connessione con un'attività economica. Ne consegue, che il requisito di “territorialità” potrebbe obbligare le aziende a condurre gli investimenti nella ricerca rispetto a determinate proprietà intellettuali

nel paese, altrimenti verrebbero negati i benefici fiscali. È necessario specificare, che il requisito deve focalizzarsi unicamente sulla persona e non sulla *location* dell'attività. Sarebbe, inoltre, possibile stabilire ulteriori requisiti, come ad esempio analizzare il perché una certa proprietà intellettuale sia stata trasferita nel paese preso in considerazione. Si potrebbe, ad esempio, richiedere che le compagnie beneficiarie debbano sviluppare ulteriormente gli IP ricorrendo a professionalità presenti nel Paese attraverso: sviluppo di attività intellettuali già esistenti, promozione di tali proprietà, marketing, e concessione di licenze per lo sviluppo.

Nel capitolo terzo è stato analizzato il documento OCSE che ha introdotto, nel Settembre 2014, il cosiddetto nexus approach, il quale ha richiesto una diretta connessione tra i ricavi e le spese relative ad una determinata attività immateriale. Tale approccio non violerà le libertà fondamentali fin quando non si focalizzerà sul posto dove l'IP è stato creato.

4.3. Patent Box Italiano: Confronto con gli Altri Sistemi Similari.

4.3.1. Quadro Generale del sistema.

Precedentemente, si è cercato di offrire un quadro completo, su quelle che sono le maggiori tematiche e differenze tra i regimi d'agevolazione fiscali europei (e non) e le raccomandazioni a livello comunitario ed internazionale.

Nel primo capitolo, sono stati analizzati, attraverso un approccio cronologico, alcuni dei paesi che hanno introdotto degli *IP Regime*, all'interno dei propri sistemi fiscali. Tale rappresentazione, era necessaria e strumentale alla comprensione di quelli che sono stati gli spunti normativi che hanno condotto all'introduzione nel nostro ordinamento, del sistema di defiscalizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset*, il cd. "*Patent box*".

Nella seconda parte del presente capitolo (ovvero quella che seguirà), si cercherà di fornire un confronto completo tra gli *IP Regime* precedentemente trattati (olandese, del Lussemburgo e Regno Unito) e quello italiano.

4.3.2. Evoluzione storica delle normative.

L'evoluzione storica della normativa, è importante per comprendere le fasi che hanno condotto alla definizione dei singoli sistemi agevolati e delle sottostanti

motivazioni. Tutti gli *IP Regime*, a partire da quello olandese fino all'italiano ed incluso l'irlandese, hanno in comune il fine di incentivare le attività di ricerca e sviluppo, necessarie alla crescita dell'intero sistema economico. In Belgio, ad esempio, il governo ha implementato il "*PID*" per favorire, da parte delle imprese belga, le innovazioni tecnologiche e di processo, stimolare le attività di R&S, strumentali allo sviluppo ed al miglioramento di brevetti già esistenti e per incoraggiare il possesso di tali brevetti e l'acquisizione dei diritti d'uso per quanto concerne, sempre, i brevetti. Le agevolazione del regime fiscale, saranno operative se la produzione dei prodotti, a cui i sopracitati brevetti fanno riferimento, venga svolta all'interno del paese in cui la norma ha origine, ovvero il Belgio.

Confrontando, invece, l'evoluzione storico-normativa dell'introduzione "*IP regime*" olandese, le ragioni sottostanti risiedevano nell'incentivazione e nella creazione di un personale altamente qualificato nelle attività di ricerca e sviluppo. Il *paper*, "*Working on profit*", proposto dal governo dei Paesi Bassi, infatti, aveva l'obiettivo di analizzare nel complesso il sistema fiscale olandese e definire i possibili cambiamenti indirizzati ad incrementare la competitività del Paese ed a riformare il "*Netherlands Corporate Tax Income*". Nel 2007, quindi, divenne definitivamente operativo il "*Working on profit*" che conteneva al suo interno il "*Royalty box*", strumento indirizzato all'incentivazione delle attività di ricerca e sviluppo. Tale previsione, consentiva la riduzione al 10% dell'aliquota fiscale sui redditi derivanti esclusivamente dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, protette da brevetto e prodotte direttamente dal contribuente. Non venivano ricompresi nella prima formulazione i marchi ed i logo. Il 1 Gennaio del 2008, il "*Patent box*" olandese, subì una modifica che condusse all'estensione dei benefici agli *intangible asset*, frutto di investimenti in ricerca e sviluppo ed il vincolo annuo di 400.000 Euro ai profitti derivanti da tali immobilizzazioni. Nel 2011 e nel 2012, seguirono ulteriori rettifiche al fine di rendere l' "*Innovation Box Regime*" meno rigido e favorire maggiormente l'innovazione e la crescita economica, incentivando l'ingresso delle multinazionali. Nel 2013, infine, la lente d'ingrandimento si è spostata dai grandi gruppi industriali alle piccole e medie imprese.

Continuando, in principio, il sistema del Lussemburgo, concedeva un esenzione da tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di certe immobilizzazioni immateriali pari all'80%, allo stesso modo anche alle plusvalenze realizzate dalla

cessione dei diritti su tali *IP*, conducendo così ad una imposizione massima del 5,84% (20% moltiplicato per l'attuale aliquota societaria pari al 29,22%). Infine, per quanto riguarda il Regno Unito, nell'aprile del 2013, il governo inglese introdusse il *Patent box*, tale regime consentiva a determinate compagnie inglesi di ottenere una minore imposizione fiscale sui redditi derivanti dai brevetti.

Basandosi su queste evoluzioni storiche normative, è possibile concludere, almeno, che tutti questi paesi avevano l'intenzione, al momento dell'introduzione dei regimi, di promuovere le attività di ricerca e sviluppo, ma la significativa differenza risiede nella "centralizzazione" del possesso economico o legale dei brevetti. Tali incentivi fiscali, essendo stati introdotti precedentemente rispetto al *Patent box* italiano, le loro finalità fossero: l'incentivazione degli investimenti in attività di ricerca, l'incremento dell'attrattività dei sistemi fiscali ed una maggiore competitività volta a favorire lo sviluppo. Il *Patent box* italiano, invece, oltre ad i sopracitati motivi, si presenta come uno strumento di difesa dalle massicce delocalizzazioni che hanno portato allo spostamento delle attività produttive dall'Italia a paesi con maggiori agevolazioni fiscali.

4.3.3. Soggetti ammessi ai benefici.

Il "*PID*" è esteso a tutte le società che hanno residenza legale in Belgio e le stabili organizzazioni belga di aziende non residenti. Per quanto riguarda l'uso di brevetti in rami d'azienda, è importante specificare che il "*PID*" si applicherà unicamente a quei redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, brevettati e generati nel ramo che ha residenza in Belgio. Si intuisce, come detto precedentemente, che il criterio della territorialità assume un ruolo cruciale e fondamentale nell' "*IP Regime*" belga. In Olanda, come in Belgio, le agevolazioni del regime fiscale, sono concesse a compagnie residenti e a quelle con una stabile organizzazione. La stessa impostazione è seguita dai paesi nordici e dal Lussemburgo. Ciò crea un forte contrasto con i principi che sono alla base dell'Unione Europea, che prevedono la libera circolazione di capitali e beni.

Nel Regno Unito, le aziende devono essere cd. "*qualifying companies*" per accedere ad i benefici del *Patent box* esse, infatti devono presentare le seguenti caratteristiche:

1) devono detenere un brevetto od una licenza, in esclusiva su un determinato “qualifying IP”.

2) qualora l'azienda fosse parte di un gruppo, essa dovrebbe rispettare, per quanto riguarda l'IP, la condizione dell' “active ownership” (possesso attivo). Con ciò si intende assicurare che la compagnia che usufruisce dei benefici del regime di detassazione non si un possessore “passivo” dell'IP, ma che o l'abbia sviluppato oppure contribuisca attivamente al suo miglioramento. Qualora non dovesse rispettare le seguenti caratteristiche, non “qualificherebbe” ai fine dell'applicazione della norma.

3) oltre al possesso dell'IP, una licenza che fornisce i diritti esclusivi di sviluppo e sfruttamento del bene immateriale, può beneficiare del regime.

Con il termine “*exclusivity*” (o esclusività), si intende che il possessore del diritto, della licenza debba avere:

- Il diritto legale per lo sviluppo, lo sfruttamento e la tutela del bene brevettato;
- Uno o più diritti atti all'esclusione di altre persone dall'utilizzo del diritto;
- Lo sfruttamento esclusivo del diritto almeno all'interno di una parte del territorio nazionale;
- L'abilità di avviare una procedura di infrazione per difendere i propri diritti.

Nel Lussemburgo, invece, in accordo con quanto sancito dalla Legge, solo il possessore dell'IP può beneficiare del regime. Qualora vi fossero delle differenze tra il possesso legale ed economico, prevarrà quest'ultimo. Il soggetto che ha il possesso economico è colui che esercita il controllo effettivo sul bene immateriale e può escludere il possessore legale, attraverso l'influenza economica durante tutta la durata di vita attesa dell'attività immateriale. Dal momento in cui il possesso economico prevale su quello legale, non potrebbe essere possibile per un'azienda del Lussemburgo unicamente concedere una licenza ed allo stesso tempo poter beneficiare del regime. In pratica, il possesso economico è solitamente trasferito attraverso un contratto di licenza, che fornisce al suo possessore (della licenza) il diritto assoluto di sfruttamento dell'*intangible asset* per tutta al durata di vita attesa del bene.

In Italia i benefici del *Patent Box*, sono estesi a tutte le società (soggetti IRAP E IRES). La norma italiana, è meno rigida rispetto alle altre, collocandosi come ultima in ordine temporale, ma è strettamente legata al credito d'imposta per le attività di ricerca e di sviluppo.

4.3.4. Beni Immateriali ammessi ai benefici.

Nel Regno Unito, sono ammessi ai benefici del regime fiscale del *Patent box*, solo tre tipologie di *IP*, essi sono:

- 1) i brevetti concessi dall' "*UK Intellectual Property Office*" secondo il "*Patent Act 1977*";
- 2) brevetti concessi dall' "*European Patent Office*";
- 3) brevetti concessi secondo la legge EEA sui paesi membri, con criteri simili a quelli del Regno Unito per la concessione del brevetto.

È previsto un ulteriore criterio il cd. "*qualifying development*" esso richiede che:

- La creazione od un contributo essenziale alla creazione di un'invenzione brevettata;
- Porre in essere e dimostrare di aver svolto sostanziali attività per lo sviluppo dell'invenzione brevettata, di prodotti che incorporino l'invenzione;
- Ogni processo che incorpora l'invenzione brevettata.

Nel chiarificare il significato di "*significant*" la guida HMRC ha indicato che, "*simply applying for a patent in respect of acquired rights, or acquiring rights to and marketing a fully developed patent or invention, or product incorporating the invention, will not be sufficient*".¹³⁰ Un contributo, inoltre, può essere "*significant*" non solamente in riferimento ad i costi, ma anche al tempo od agli sforzi sostenuti.

Proseguendo l'analisi, nel Lussemburgo, gli *IP* che possono beneficiare del sistema agevolato, sono quelli che sono facilmente identificabili e presentano una "natura" tecnologica o industriale. Come risultato, i seguenti redditi dei sopracitati beni immateriali, rientrano nello scopo del regime:

- 1) Software copyrights;

¹³⁰ HMRC, supra n.7 a p. 21, para. 2.38.

- 2) Brevetti;
- 3) Marchi;
- 4) Design di prodotti;
- 5) Modelli ed altri segni distintivi.

Il concetto di brevetto, inoltre include anche modelli di utilità, diritti di sfruttamento simili al brevetto, ma meno rigidi e costosi. Il sistema presenta un'importante caratteristica che ne incrementa l'attrattività, e che è stata successivamente ripresa dal *patent box* italiano anche per i marchi, l'estensione a quei brevetti in corso di registrazione. Beni immateriali acquisiti da una compagnia associata, che è definita come un'azienda che beneficia direttamente del reddito derivante dallo sfruttamento dell'*IP*. Tale società deve detenere almeno il 10% di partecipazioni dirette o un controllo diretto di almeno il 10%, qualora non fossero rispettate queste due condizioni, l'azienda non potrebbe essere ammessa al trattamento fiscale agevolato. Come per il Regno Unito, il Lussemburgo estende i benefici anche a quegli "oggetti" incorporanti i diritti di vendita o di servizio.

Per quanto invece concerne i Paesi Bassi, si è precedentemente discusso del percorso che ha poi condotto alla modifica del "*Patent box*" ed alla successiva applicazione dell' "*IP Box Regime*". Il nuovo "*innovation box*" si applica ai seguenti beni immateriali:

- 1) attività intangibili per le quali è stato concesso un brevetto al contribuente o dall'ufficio olandese oppure da uno estero.
- 2) beni intangibili che trovano origine da attività per le quali è stata concessa una "dichiarazione" delle effettivo sostegno di spese di R&S, dal Ministero degli Affari economici. La dichiarazione può essere ottenuta per certe "*qualifying activities*".

Come risultato, il nuovo regime può essere esteso anche a compagnie che non intendono applicare per brevetti per la tutela degli investimenti sostenuti in attività di ricerca e di sviluppo o che producano prodotti che non sono brevettabili, come ad esempio software, know-how ecc. "*Marketing intangibles*" e *brand* restano comunque esclusi dall' "*IP Box Regime*". Come, quindi, per il Regno Unito ed il Lussemburgo, l'Olanda estende i benefici fiscali dell' "*IP Regime*" ai diritti

incorporati nella vendita dei prodotti o servizi, che permette, dunque, al contribuente di beneficiare delle agevolazioni anche senza una licenza sull'*IP*.

Il *Patent box* italiano, invece, contrasta in parte con i regimi simili sopra citati e con quanto previsto dalle linee guida dettate dall'OCSE, per quanto concerne i marchi di impresa come beneficiari del regime agevolato. Come più volte ripetuto, il sistema di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset* italiano, sconta l'essere stato introdotto successivamente rispetto agli altri regimi europei. Per tale ragione, i beni a cui vengono estese le agevolazioni del *patent box*, sono: i MARCHI REGISTRATI oppure IN CORSO DI REGISTRAZIONE. Viene, inoltre, concessa la possibilità di considerare le SPESE RILEVANTI che sono CONNESSE ai marchi:

*“attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dell'immateriale, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti, dei servizi e del design”.*¹³¹

Oltre ai marchi ed alle estensioni previste, il decreto ricomprende tra i redditi agevolabili, quelli derivanti dallo sfruttamento di:

- SOFTWARE protetti da copyright;
- Brevetti industriali;
- Disegni e Modelli;
- Informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali e scientifiche giuridicamente tutelabili.

4.3.5. *Calcolo dei benefici.*

Per quanto riguarda il calcolo dei rilevanti *“IP Profits”*, si fornisce una rappresentazione semplificata rispetto a quanto la guida HMRC fornisca. Il primo passo, è quello di calcolare i redditi *“rilevanti”* per gli *intangible asset*. I redditi rilevanti per gli *IP* sono divisi in quattro categoria:

1) proventi derivanti dalla vendita globale di prodotti brevettati;

¹³¹ L. Miele, *Patent box a maglie larghe per le spese legate ai marchi*, Norme e Tributi, 31 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

- 2) canoni e royalty;
- 3) proventi derivanti dalla realizzazione di “*qualifying IP*”;
- 4) danni, assicurazioni ed altre entrate.

Il secondo *step*, è quello di convertire tali ricavi in “*patent box PROFITS*”. Nel fare ciò, la compagnia potrebbe scegliere tra due metodi:

- Potrebbe distribuire i propri profitti totali in base al reddito inerente agli *IP* e ai redditi totali lordi; o
- potrebbe assegnare le proprie spese ad una base relativa ad i redditi degli *IP* e di altri redditi.

Avendo identificato i rilevanti profitti per gli *IP*, ci sono due ulteriori passi per il calcolo. Il primo, uno deve dedurre un ritorno “routinario” rispetto a certe spese consuetudinarie sostenute per generare i profitti da brevetti. Il ritorno è fissato al 10% ed i profitti sono ridotti di questo ammontare, in maniera tale che questo 10% è tassato alla normale imposta societaria. Il secondo passo è quello di rimuovere un ritorno da “marketing assets” utilizzati per derivare il reddito rilevante per gli “IP”, deducendo una marketing royalty per l’utilizzo di tali “asset”.

Per quanto invece concerne il Lussemburgo, il sistema concede una esenzione da tassazione pari all’80% dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *IP*, stesso discorso vale per le plusvalenze realizzate. Risulterà, dunque, un’aliquota fiscale effettiva pari al 5,84% (20% moltiplicato per la corrente aliquota impositiva nel Lussemburgo pari al 29,22%). Le proprietà intellettuali, inoltre, dovranno generare dei ricavi “qualificati”, un risultato netto positivo (definito come il profitto lordo, meno i costi direttamente ricollegabili ad i redditi generati dall’*IP*, incluso l’ammortamento) e capital gain, in accordo con l’ “*arm’s lenght principle*”.

L’ “*IP Box Regime*” olandese, invece, opera con regole speciali per quanto riguarda la attività di R&S. Il sistema, infatti, offre benefici alle multinazionali che hanno sostenuto costi di ricerca non solo in Olanda, il tutto dipende dal fatto che o il prodotto possa essere qualificato come brevettato oppure risulti da una dichiarazione che riconosca il sostenimento di spese di ricerca e di sviluppo. I brevetti possono essere sviluppati o svilupparsi, nei Paesi Bassi oppure in altri

paesi all'interno oppure all'esterno dell'Unione Europea qualora il rischio legato alle attività di ricerca e di sviluppo, ricada sul contribuente olandese. Ciò permette, quindi, al contribuente di "out source" le attività di ricerca all'interno del gruppo, fino a quando rispetta i criteri inerenti al rischio ed ai requisiti contabili. Maggiori difficoltà possono sorgere in merito alla dichiarazione di R&S. Inizialmente, tale dichiarazione può essere ottenuta per attività di ricerca e di sviluppo che hanno luogo o solamente in Olanda oppure in altri paesi, soggetti a numerose condizioni. Quando certi aspetti della ricerca si svolgono fuori dai Paesi Bassi, il contribuente deve presentare o un criterio QUALITATIVO oppure un criterio QUANTITATIVO. Lo standard QUALITATIVO richiede che i dipendenti del contribuente olandese portino al di fuori le funzioni di coordinazione, di controllo e di management. Qualora tale condizione non venisse rispettata, l'IP qualificherà ai fini dell'applicazione del regime, se almeno il 50% delle attività di ricerca sono svolte da dipendenti del contribuente olandese.

Il governo olandese, in attuazione della "Law for the Stimulation of Research and Development" fornisce, a partire dall'esercizio 2013, degli incentivi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. Viene concessa una deducibilità del 38% per i primi 200.000 Euro di spese salariali sostenute e collegabili alle attività di R&S, per la parte eccedente è consentita una deduzione del 14%, con un limite massimo annuale pari a 14 milioni di Euro. Il 50% o più delle spese di ricerca e sviluppo, iscritte tra le immobilizzazioni immateriali, deve essere ricollegabile ad attività di ricerca effettivamente svolte per quel determinato asset, accordando così la possibilità di concedere lo svolgimento delle attività di ricerca in *outsourcing*. Il *patent box* olandese, tassa tutti i redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible* prodotti direttamente ad un tasso effettivo del 10%. È concesso, inoltre, al contribuente di selezionare il bene ed il relativo reddito, che può accedere ai benefici. Il tasso del 10% si applica unicamente se il guadagno assegnabile all'*intangible asset* eccede una certa soglia; l'ammontare complessivo dei costi di produzione, rispetto al bene immateriale ammesso al regime di *Patent box*.

Infine, per quanto concerne il *Patent box* italiano, come più volte detto, il legislatore nella sua definizione ha seguito le linee guida tracciate dal documento OCSE, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account

Transparency and Substance” (2014). All’interno di tale Documento, l’organismo internazionale definisce un criterio per l’attribuzione ed il calcolo dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, il cd. “*nexus approach*”. Questo principio richiede che vi sia una stretta correlazione tra l’asset, il reddito prodotto dal bene intangibile ed i costi sostenuti per la sua produzione e manutenzione. Da quanto appena espresso, si intuisce l’importanza per le società che usufruiscono dei benefici fiscali del *patent box* di dotarsi un efficace meccanismo di controllo e di monitoraggio dei costi e dei redditi e di redigere una contabilità separata. Tali costi devono essere ricalcolati alla fine di ogni periodo di imposta, per mantenere quella connessione diretta tra i redditi e le spese sostenute. Il decreto ha introdotto un’importante regola transitoria, che permette di considerare nel primo periodo di imposta, in cui le disposizioni sono valide e nei due successivi, i costi di competenza e quelli dei tre precedenti periodi di imposta. La norma, inoltre, estende la tutela, entro certi limiti, anche alle ricerche svolte all’estero. Il calcolo dei benefici, nell’ordinamento italiano avviene attraverso l’applicazione di una formula che mette in relazione i costi qualificati con quelli complessivi. La formula, quindi, determina il reddito agevolabile come prodotto tra il rapporto dei costi qualificati e quelli totali e il reddito prodotto dall’ *intangibile*.

Conclusioni

A conclusione del presente elaborato, la sintesi che si può trarre è rappresentata, purtroppo, dall'evidente ritardo con cui il legislatore italiano è intervenuto su una tematica strategica, quale il *patent box*. Al fine di adeguarsi alla concorrenza europea ed internazionale, alla fuga di importanti marchi e di rilevanti professionalità e competenze, riscontrata negli ultimi anni, si è deciso di dotare la normativa fiscale italiana di tale strumento agevolativo. Nonostante, si sia abusato del termine "globalizzazione" nei più disparati ambiti, in quello economico è risultato decisamente pertinente alla luce dei passati e recenti accadimenti. Infatti, si è sempre più assistito al fenomeno della delocalizzazione di attività produttive verso paesi che presentavano regimi fiscali più attraenti rispetto a quello italiano, determinando in questo modo l'impoverimento dell'industria e dell'economia nazionale. Tutto ciò acuito anche dall'assenza di una coordinata politica fiscale europea. Le attività immateriali, data la loro natura intangibile, si prestano meglio a questo fenomeno potendo circolare liberamente. Basandosi l'industria italiana principalmente sui grandi marchi automobilistici, della moda e del design, nei recenti anni ha subito ingenti perdite in termini di posti di lavoro, redditi prodotti e soprattutto opportunità di crescita. L'importanza della ricerca dalla quale poi derivano idee e progetti imprenditoriali deve essere necessariamente sostenuta da una normativa interna che stimoli ed incentivi tali attività e risulti attrattiva nei confronti dei nuovi investimenti. Il *patent box* può rappresentare, anche se in ritardo, un primo passo verso la modernizzazione del regime fiscale a favore del sistema industriale italiano, attraverso il sostenimento delle politiche orientate all'innovazione ed alla ricerca che sfociano in brevetti, marchi, segni distintivi in generale, ma sicuramente non determinante se non affiancato da ulteriori interventi strutturali interni e coordinati con quelli comunitari.

Bibliografia

N. Abriani, G. Cottino, M. Ricolfi, Trattato di diritto commerciale - Volume II: Il Diritto Industriale, I segni distintivi, CEDAM, 2001, pp.125 e ss.

G. Andreani, A. Tubelli, *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, Il Fisco n. 44, 2014, p. 4315.

H. J. Ault, W. Schon and S. E. Shay, *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform*, Bulletin for International Taxation, June/July 2014, 275 ss.

C. Benigni, Incentivi per lo sfruttamento dei brevetti: regime del "Patent box", Pratica fiscale e professionale, n.4 del 2015, p. 53.

C. Benigni, A. Tomassini, *Patent box e credito per R&S, al via i decreti*, Prima Pagina, 30 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

A. Bal, Dr R. Offermanns, *R&D Tax Incentives in Europe*, European Taxation, April 2012, pp. 167 e ss.

B. P. Bernabeu, R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules, European Taxation, May 2014, pp. 178 e ss.

G. F. Campobasso, *Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione)*, UTET, pp. 163-176-179-180-186-187-202-206-212, nota 23-28-35.

A. Casley, A. Gregory & K. Naish, *The Patent Box Regime*, 20 Intl. Transfer Pricing J. 2, pp. 111-115, a p. 112 (2013).

G. M. Committeri, *Maggiore "appeal" per il "Patent box" con le modifiche dell' "Investment compact"*, Corriere Tributario, 6/2015, pp. 562 e ss.

G. M. Committeri, *"Patent box": il regime opzionale per gli "intangibles"*, Corriere Tributario 44/2014, pag. 3396.

A. Cotto, *Patent box ai nastri di partenza, Pronto il decreto interministeriale che fissa ambito e modalità di calcolo dell'incentivo*, FISCO, Martedì, 21 Luglio 2015.

V. Di Cataldo, A. Vanzetti *Manuale di Diritto Industriale*, 7 Edizione, Giuffrè 2012, pp.271 ss.

S. Dikmans, *New Netherlands Corporate Income Tax Provisions for 2007*, European Taxation, April 2007, pp. 158.

L. Evers, H. Miller & C. Spengel, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations*, ZEW Discussion paper n. 13-070, November 2013.

W. Eynatten, *European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study*, 2008, pp. 502-519.

M. Foriers, E. Warson, *The Belgian Patent Income Deduction*, European Taxation, February 2008, p. 70.

C. Fotina, *"Patent box" con calcolo dell'agevolazione a due vie*, Norme e Tributi, 21 Maggio, 2015, Il Sole 24 Ore.

C. Fotina, *Pronte le regole per il "Patent box", Detassazione anche per brevetti e know how non registrati e per i marchi commerciali*, Imprese & Territori, 16 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Gaiani, *Patent box, sconti in tre mosse, Per i beni immateriali in uso dal titolare si ricorre a un accordo con il Fisco*, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore, 4 Settembre 2015.

V. Giglio Moro, M. Peverelli, *"Patent box": il regime opzionale*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 6 del 2015, p. 53.

E. Grabitz, M. Hilf & M. Nettesheim, *The law of the European Union*, vol. 52, art.107 TFEU, para. 69.

M. Herrington, C. Lowell, *A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan*, International Transfer Pricing Journal, November/December 2013, pp. 369 ss.

P. L. Kelley, P. Van Den Berghe, *New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive*, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, pp. 374-375-377-378-379-380.

F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, February/March 2015, pp. 78-79-80-83-84-85.

L. Miele, *Le spese di acquisto del bene influenzano il "patent box"*, Norme e Tributi, 23 Maggio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, *Patent box, i costi outsourcing per R&S sono spese qualificate*, Norme e Tributi, 27 Maggio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, *Calcolo del coefficiente per ogni bene*, Norme e Tributi, 17 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, *Marchi, agevolate anche le spese di promozione, L'Ocse non considera questi "intangibili" tra gli immateriali qualificati ma c'è una finestra provvisoria*, Norme e Tributi, 17 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, *Patent box a maglie larghe per le spese legate ai marchi*, Norme e Tributi, 31 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, G. Monteduro, *Premiata la ricerca all'estero, L'assenza di limiti garantisce libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi*, Prima Pagina, 25 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, G. Monteduro, *Opere dell'ingegno, bonus circoscritto*, Prima Pagina, 25 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, R. Vio, *Patent box, avvio agevolato, Fino al 2017 possibile considerare anche i costi sostenuti in passato*, Norme e Tributi, 1 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, R. Vio, *Patent box e Pmi, ruling semplificato, La procedura "facile" riguarderà la documentazione ma non i criteri di calcolo*, Norme e Tributi, 29 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, R. Vio, *"Patent box": spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*, Corriere Tributario 22/2015, pag. 1670.

L. Miele, R. Vio, *"Patent box": proposte di soluzione per i dubbi interpretativi*, Corriere Tributario 24/2015, pp. 1875 e ss.

A. M. Nardiz, *The Basque Patent Box Regime*, European Taxation, January 2010, pp. 37 ss.

B. R. Obuoforibo, *United Kingdom, The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules*, European Taxation, 2013 (Volume 53), n. 10, 4 September 2013.

M. Pennesi, *Patent box, bonus anche per il passato, La ricerca può essere effettuata nell'anno del beneficio e in quelli precedenti*, Norme e Tributi, 18 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

A. Sacrestano, *Due opportunità in evoluzione*, Prima Pagina, Il Sole 24 Ore, 8 Giugno 2015.

M. Schellekens, *The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime*, European Taxation, October 2013, pp. 525-526-529.

P. Smith, *The Long Road to Corporate Tax Reform*, European Taxation, April 2012, p. 176.

E. Traversa, *Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*, World Tax Journal, October 2014, pp. 315 ss.

F. Van Kuijk, *An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime*, 69 Tax Notes, 21 Gennaio 2013, p. 291.

L. Wagenaar, *The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, Bulletin International Taxation, February 2015, pp. 84 ss.

J. Wittendorff, *"Taxation of Intangibles in the Nordic Countries"*, European Taxation, August 2011, pp. 348-352.

Zappa G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927, pp. 30-40.

Commerz Credit Bank AG v. Finanzamt Saarbruecken, Case C-5091, 13 October 1992, Par. 16.

Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development – Good practice and future developments (Brussels: European Commission, Directorate-General for Research, 2009).

ECJ, 10 Mar. 2005, Case C-39/04, *Laboratoires Fournier SA v. Direction des verifications nationaux et internationaux*, para. 23.

EU Mutual Assistance Directive (2011): Council Directive 2011/16/EU of February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

EU Update, European Taxation, February/March 2014, pp. 5 ss.

EU Update, European Taxation, May 2014, pp. 13 ss.

EU Update, European Taxation, February/March 2015, pp. 5 ss.

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* p.26 (OECD 1998).

OECD Ctr. For Tax Policy and Admin., *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations*, OECD 2013.

OECD G/20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2014.

OIC – Organismo Italiano di Contabilità, OIC 24, *Principi Contabili*, Gennaio 2015.

Sitografia

[https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_\(Netherlands\)](https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_(Netherlands))

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuld=FTU_3.1.4.html

[http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_\(Dizionario_di_Economia_e_Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_(Dizionario_di_Economia_e_Finanza)/)

<http://www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/earn-out145.htm>

https://it.wikipedia.org/wiki/Segni_distintivi

https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/10/30/codice-della-propriet%C3%A0-industriale#capo1>

<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-propriet%C3%A0-industriale#capo2>

https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

[http://www.treccani.it/enciclopedia/propriet%C3%A0-intellettuale_\(Dizionario-di-Economia-e-Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/propriet%C3%A0-intellettuale_(Dizionario-di-Economia-e-Finanza)/)

<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-proprietà-industriale#capo2>.

