



**La proprietà intellettuale:  
nuove prospettive  
per una crescita sostenibile**





# La proprietà intellettuale: nuove prospettive per una crescita sostenibile

## **Estratto**

# **Normativa fiscale e diritti di proprietà intellettuale**

A cura di  
Leonardo Reggio e Andrea Vestita

Copyright © 2023 LES Italia - Netval (Network per la Valorizzazione della Ricerca Universitaria), All rights reserved

Il presente estratto è parte integrante dell'opera *“La proprietà intellettuale: nuove prospettive per una crescita sostenibile”* realizzata con l'ausilio dei singoli autori senza la corresponsione di corrispettivi allo scopo di fornire uno strumento di utile formazione ed orientamento nella complessa materia della proprietà intellettuale e industriale. La pubblicazione è stata realizzata con la massima accuratezza ed attenzione, senza pretesa, tuttavia, di completezza, tenuto conto della complessità della materia trattata. Le informazioni legali e tecniche, ivi incluse eventuali clausole contrattuali, contenute in questa pubblicazione sono quindi di natura generale e non esaustiva e sono fornite esclusivamente a scopo didattico ed orientativo. I contenuti della pubblicazione non possono pertanto sostituire il parere legale e/o tecnico di un professionista abilitato. Gli autori non possono pertanto essere ritenuti responsabili per eventuali usi dei contenuti di questa pubblicazione, ivi inclusi quelli inappropriati od illeciti, in contrasto con le finalità qui espressamente dichiarate, né per qualsiasi tipo di danno conseguente a tali eventuali usi. Inoltre i contenuti dei singoli articoli non riflettono necessariamente la posizione ufficiale delle associazioni di appartenenza; pertanto, le informazioni e le opinioni espresse nella presente pubblicazione sono riferibili esclusivamente agli autori delle stesse. Questa pubblicazione è protetta in base alla normativa in materia di diritto d'autore. Dell'opera è vietata la riproduzione totale o parziale, senza espressa approvazione preventiva. I marchi e gli altri segni distintivi rappresentati nella presente pubblicazione sono proprietà esclusiva dei rispettivi titolari. Chiuso in redazione il 31 marzo 2023

# Normativa fiscale e diritti di proprietà intellettuale

A cura di Leonardo Reggio\* e Andrea Vestita\*\*

## 1. Introduzione

La crescita esponenziale dell'internazionalizzazione, spinta dalla crescente globalizzazione, ha incrementato in maniera significativa la ricerca di innovazione da parte delle imprese e degli operatori economici, più in generale.

I bilanci delle imprese hanno visto un incremento rilevante, nell'ultimo decennio, della voce «Immobilizzazioni Immateriali» a evidenza del fatto che, in un'epoca contraddistinta da innovazione e da una rivoluzione digitale sempre più accelerata, tali *assets* stanno man mano acquisendo una particolare rilevanza all'interno dei piani strategici e di sviluppo aziendali. Prova ne è il processo di digitalizzazione, in atto già da qualche anno, acuito con l'avvento della pandemia da Covid-19 che, per specifiche esigenze contingenti, ha consentito di evidenziare talune criticità del nostro sistema Paese, soprattutto in alcune specifiche aree come sanità, logistica e servizi in generale erogati dalle amministrazioni pubbliche, oggetto di interventi normativi che – in mancanza di tali eventi – probabilmente sarebbero stati ulteriormente trascurati. In tale contesto, infatti, si è inserito il cd. Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), di cui l'Italia è stato tra i Paesi promotori, mediante il quale è stato previsto lo stanziamento di risorse ingenti con l'obiettivo di incentivare e agevolare proprio quel processo di trasformazione, innovazione e digitalizzazione delle imprese e, anche, della stessa macchina burocratica delle amministrazioni pubbliche.

In tale quadro, può osservarsi un sensibile aumento del numero di imprese aventi come *core business* l'ideazione, lo sviluppo e lo sfruttamento di beni immateriali ricadenti nella categoria delle cd. Proprietà Intelletuali (che, nel seguito, per semplicità espositiva andremo a indicare con l'acronimo PI) proprio in ragione della crescente esigenza di «restare al passo» con il processo evolutivo in atto.

Posta tale breve premessa, il presente contributo ha l'obiettivo di fornire, senza alcuna pretesa di esaustività e sulle base di talune semplificazioni, un quadro d'insieme sistematico delle PI nell'ordinamento giuridico tributario italiano, muovendo dall'individuazione di una potenziale definizione delle medesime sino a giungere alla qualificazione fiscale dei proventi, nonché del relativo trattamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, che

\* Dottore commercialista, CBA Studio Legale e Tributario.

\*\* Dottore commercialista, Syntagma.

il soggetto titolare ritrae dallo sfruttamento delle stesse. Saranno, infine, forniti i tratti essenziali del cd. Patent box, quale misura agevolativa «di sistema» a testimonianza della particolare attenzione del nostro Paese alle politiche fiscali «attive» destinate all'incentivazione degli investimenti nelle PI.

## 2. Un tentativo di definizione di proprietà intellettuale ai fini fiscali

L'assenza di una disciplina organica riguardante il trattamento fiscale delle PI nel sistema tributario italiano, visto sia nel suo insieme sia all'interno della disciplina dei singoli tributi, non consente agevolmente di inquadrare le PI sotto specifici schemi e definizioni che abbiano un'immediata e diretta validità tributaria. Poste tali difficoltà, l'approccio che tenteremo di adottare nel presente lavoro sarà quello, come detto, di procedere criticamente con l'inquadramento tributario e l'analisi delle PI:

- individuando una qualificazione ai fini fiscali del bene in sé, differenziandola anche in ragione del “tipo” di soggetto, persona fisica e persona giuridica, e del titolo giuridico in virtù del quale è possibile vantare il diritto a goderne e disporne;
- a naturale conseguenza del punto precedente, valorizzando e qualificando fiscalmente sia i proventi di cui il titolare gode, anche in questo caso in ragione del proprio *status* giuridico, sia i relativi oneri che sostiene.

Procedendo nell'ordine appena esposto ai fini qualificatori, anche fiscali, data l'assenza di una disposizione normativa «speciale» in ambito tributario, è necessario rifarsi alle medesime categorie delineate in seno al diritto civile (quale branca giuridica «di primo grado» rispetto al diritto tributario<sup>1</sup>), cosicché è possibile definire con il termine «proprietà intellettuale» quell'insieme di «istituti che ricomprende al suo interno il diritto dei segni distintivi, la tutela dei brevetti per invenzione (in tutte le sue articolazioni) e il diritto d'autore»<sup>2</sup>.

Fornita la definizione, gli aspetti «dinamici» della fiscalità delle PI si collegano direttamente ai corrispettivi riconosciuti nell'ambito della circolazione del diritto di privativa generalmente riconosciuto al titolare, sia esso persona fisica o giuridica, nelle diverse forme di tutela che l'ordinamento prevede. Detto in altri termini, oggetto di rilevanza sono i proventi derivanti dallo sfruttamento delle PI che, da un punto di vista strettamente tributario, devono essere declinati in termini pratici secondo le previsioni dell'ordinamento, domestico e sovranazionale, e sotto il cappello del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, in ragione:

- della natura del soggetto titolare del relativo diritto di privativa, persona fisica o persona giuridica;
- della tipologia negoziale attraverso la quale lo stesso bene circola, potendo il relativo diritto essere trasferito sia a titolo temporaneo, come nell'ipotesi

del cd. contratto di licenza in uso (o *licensing*), ovvero a titolo definitivo, mediante gli ulteriori strumenti giuridici esistenti, su tutti quello della cessione a titolo oneroso.

Caratteri, dunque, che influiscono sulle qualificazioni fiscali dei proventi che il titolare ritrae dal relativo sfruttamento e che assumono rilevanza sotto diversi profili impositivi, ai fini nella nostra indagine limitati, come detto, al campo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

### 3. L'imposizione ai fini delle imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette (i.e. IRPEF e IRES), il corretto trattamento fiscale delle PI varia in ragione del «tipo» di soggetto titolare che ritrae dallo sfruttamento i relativi proventi, siano essi *royalties*, quale corrispettivo periodico riconosciuto al concedente dal concessionario in virtù di apposito contratto di licenza d'uso, ovvero redditi derivanti dalla cessione a titolo definitivo. Al riguardo, pertanto, ne deriva che:

- per le persone fisiche che agiscono per scopi estranei all'attività d'impresa, la generalità dei proventi da cessione, concessione o licenza di PI – quali opere dell'ingegno, brevetti, formule, *know-how* e altri beni immateriali – si qualificano come redditi di lavoro autonomo, se realizzati dallo stesso inventore o autore<sup>3</sup> ovvero nell'ambito dell'attività artistica o professionale<sup>4</sup>, ovvero come redditi cd. «diversi»<sup>5</sup> se realizzati da persone diverse dall'autore o dell'inventore al di fuori dell'esercizio dell'attività artistica o professionale;
- per i soggetti cd. imprenditori<sup>6</sup> (ditte individuali, società di persone e società di capitali), viceversa, i componenti positivi registrati nelle scritture contabili rimangono attratti nella cd. categoria del reddito d'impresa<sup>7</sup>.

#### 3.1. Il regime fiscale in capo alle persone fisiche «non imprenditori»

Rispetto al caso delle persone fisiche «non imprenditori», come anticipato, tali soggetti producono redditi «di lavoro autonomo» o «diversi» a seconda del fatto che gli stessi si qualificano o meno come «inventori» o «autori» delle PI. Tale differenziazione può assumere portata dirimente ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Difatti, l'inventore (o autore), che realizza reddito di lavoro autonomo, usufruisce di una deduzione forfettaria del 25%, ovvero del 40% se di età inferiore a 35 anni, sull'ammontare dei proventi ritratti dallo sfruttamento di tali beni immateriali ai fini della formazione del proprio reddito complessivo<sup>8</sup>.

Il regime di deduzione forfettaria innanzi illustrato, tuttavia, non trova accoglimento con riferimento alla specifica categoria di PI costituita dai marchi, per i quali, nell'ipotesi in cui i relativi proventi siano realizzati nell'ambito dell'attività

artistica o professionale, pur rientrando anch'essi nella categoria di redditi di lavoro autonomo, concorreranno per intero alla formazione della base imponibile al netto dei costi che hanno contribuito alla loro produzione, secondo il metodo ordinario di determinazione dei redditi di lavoro autonomo<sup>9</sup>.

Diversamente, i proventi ritratti dal soggetto che ha acquisito, a titolo oneroso o gratuito, da terzi il diritto di «godere e disporre» delle PI saranno attratti alla categoria dei cd. redditi diversi. Al riguardo, l'art. 71 del dpr. 22 dicembre 1986 n. 917 (cd. «TUIR») prevede che i redditi «diversi» derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico assumono rilevanza:

- per l'intero importo percepito nel periodo di imposta, se i diritti sono stati acquisiti a titolo gratuito;
- per l'importo percepito nel periodo di imposta ridotto del 25% (a titolo di deduzione forfetaria), se i diritti sono stati acquisiti a titolo oneroso.

Può agevolmente osservarsi una particolare attenzione del Legislatore tributario verso i «giovani» inventori (o autori), i quali godono di un regime più favorevole mediante il riconoscimento di una deduzione forfetaria sull'ammontare del 40% dei proventi, mentre si nota una sostanziale omologazione del trattamento riservato agli inventori (o autori) di età superiore a 35 anni e coloro che hanno acquisito le PI a titolo oneroso.

In ultimo, al quadro generale sopra delineato, si pone in eccezione il trattamento fiscale relativo ai proventi derivanti dalla circolazione dei marchi, la cui questione si presenta controversa tra la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate<sup>10</sup> e quella di una parte della dottrina<sup>11</sup> accolta dalla giurisprudenza di merito<sup>12</sup>.

Secondo la prima, i proventi derivanti dalla cessione dei marchi assumerebbero rilevanza fiscale come redditi «diversi» rientrando nella categoria residuale degli «obblighi di fare, non fare o permettere» di cui all'art. 67, co. 1, lett. l) del TUIR e, conseguentemente, la base imponibile determinata come differenziale tra le somme percepite nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione<sup>13</sup>. Parte della dottrina e della giurisprudenza di merito ritiene, invece, tali proventi non rilevanti, in quanto non espressamente disciplinati da alcuna disposizione normativa e pertanto, in ossequio al principio della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, non ricadenti nella fattispecie residuale richiamata dall'Amministrazione Finanziaria.

### **3.2. Il regime fiscale in capo ai soggetti titolari di reddito d'impresa («imprenditori»)**

Discorso più complesso riguarda la categoria dei cd. imprenditori, qualificati come tali sulle base della definizione fornita in seno al diritto civile (diritto com-

merciale) all'articolo 2195 c.c.<sup>14</sup>, siano essi persone fisiche o persone giuridiche.

Qui assume ancor maggiore portata l'inquadramento «definitorio» relativo alle modalità di rilevazione «patrimoniale» nelle scritture contabili delle PI, cui poi agganciare la qualificazione dei correlati proventi e oneri conseguentemente registrati a livello di conto economico. Infatti, la rappresentazione bilancistica, ai fini del corretto inquadramento fiscale, assume una valenza primaria proprio in ragione del principio (cardine) di determinazione del reddito d'impresa della cd. «derivazione dal bilancio»<sup>15</sup>.

Al riguardo, i principi contabili nazionali e internazionali includono le PI tra le cd. immobilizzazioni immateriali (*intangibles*), definite come attività patrimoniali «caratterizzate dalla mancanza di tangibilità e costituite da costi sostenuti che non esauriscono la loro utilità in un solo esercizio ma manifestano benefici economici in più esercizi»<sup>16</sup>, la cui iscrizione in bilancio è ammessa (in termini strettamente generali), a condizione che<sup>17</sup>:

- siano soddisfatte le condizioni di esistenza giuridica;
- la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici;
- il suo costo o il suo valore sono stimabili con sufficiente attendibilità.

La qualificazione contabile assume rilevanza, proprio in virtù del citato principio di «derivazione», anche ai fini fiscali, così come il relativo valore di iscrizione se l'acquisizione si è realizzata a titolo oneroso ovvero il relativo valore sia stato oggetto di «affrancamento», mediante il versamento di apposite imposte sostitutive di volta in volta previste come nelle ipotesi riguardanti le cd. operazioni straordinarie societarie<sup>18</sup>.

Dal riconoscimento fiscale del valore di iscrizione<sup>19</sup> deriva la necessaria menzione e analisi del trattamento normativamente previsto per le quote di ammortamento, quale espressione dell'attitudine dei beni «a rilasciare la propria utilità in uno spazio cronologico significativamente ampio, suscettibile, di regola, di estendersi al di là dello spazio coperto dalla singola annualità fiscale»<sup>20</sup>. La disciplina, differenziata in ragione della tipologia di PI, è, ancora una volta, offerta dalle disposizioni normative del TUIR<sup>21</sup> alla luce delle quali:

- per i diritti di utilizzazione delle opere di ingegno, dei brevetti industriali e dei processi, formule e informazioni, le rispettive quote di ammortamento non possono eccedere il 50% annuo del costo sostenuto (i.e. del relativo valore fiscalmente riconosciuto al momento dell'acquisizione);
- per i marchi d'impresa e per l'avviamento, l'ammortamento è deducibile in misura non superiore a 1/18 del costo;
- per i diritti di concessione e degli altri *intangibles* iscritti in bilancio, diversi dai precedenti, le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal relativo contratto o dalla legge.

A integrazione del discorso finora condotto, ci preme menzionare, seppure non espressamente denunciato come argomento di trattazione nelle intenzioni del presente contributo, come la tematica della deducibilità delle quote di ammortamento delle PI vada considerata anche alla luce dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP). Tale imposta determina la propria base imponibile in maniera autonoma dalle regole delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF, disciplinate dal TUIR) secondo il cd. principio di presa diretta dalle voci di bilancio. Cionondimeno, per quanto riguarda i marchi e l'avviamento (se rilevato nel bilancio dell'impresa interessata) la normativa pone il limite di deducibilità nella misura massima di 1/18 del «costo sostenuto per l'acquisizione»<sup>22</sup>.

Tornando nel campo delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF), è necessario ora procedere all'inquadramento fiscale dei proventi che l'imprenditore titolare di reddito d'impresa ritrae dallo sfruttamento delle PI, concentrandoci, dunque, sulle operazioni afferenti alla circolazione degli stessi. Difatti, nell'attuale contesto (macro)economico, gli *intangibles* sono sempre più frequentemente oggetto di trasferimento da un soggetto all'altro mediante «concessione in uso», se lo stesso si realizza a titolo temporaneo, ovvero mediante «cessione a titolo oneroso» nel caso in cui il trasferimento del relativo diritto si realizzi a titolo definitivo.

L'importanza dell'individuazione del negozio giuridico traslativo, come preannunciato nelle premesse, assume portata dirimente nella qualificazione del provento che il titolare ritrae.

Si avrà così, nell'ipotesi (classica) di cessione onerosa il realizzo di una «plusvalenza» (o di una «minusvalenza») rilevante ai fini fiscali, determinata come differenziale tra «il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato»<sup>23</sup>; mentre, nel caso del trasferimento a titolo temporaneo, realizzato (per esempio) con la conclusione di un contratto di licenza d'uso, il provento registrato dall'imprenditore nelle scritture contabili si qualificherà come *royalties* e concorrerà integralmente alla formazione della base imponibile come mero ricavo derivante da una prestazione di servizi<sup>24</sup>.

### **3.3. Cenni di diritto tributario internazionale ai fini delle imposte dirette relativi alle PI e il relativo trattamento fiscale nel diritto convenzionale e dell'Unione Europea**

A completamento dell'inquadramento sistematico ai fini delle imposte dirette, riteniamo utile fare alcuni cenni al diritto tributario internazionale, richiamando alcune ipotesi in cui le operazioni relative alle PI coinvolgano un soggetto non residente in Italia.

La normativa tributaria domestica prevede che tale tipologia di redditi ritratti da non residenti e corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato rilevi

ai fini fiscali in Italia e, pertanto, debba soggiacere ai principi e alle regole di determinazione sopra generalmente passati in rassegna<sup>25</sup>.

Tale *regola iuris*, secondo i principi in materia di fonti del diritto, cede il passo di fronte alle previsioni normative di rango sovranazionale, sancite in seno all'ordinamento dell'Unione Europea e alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia.

Anche tale argomento, per l'importanza (e non solo) che ricopre negli scambi commerciali in cui le PI si inseriscono, meriterebbe ben maggiore approfondimento che, in questa sede, limitiamo alla menzione e breve esplicazione delle principali disposizioni che influiscono nella pianificazione fiscale degli operatori economici coinvolti.

A monte, dinanzi alle su richiamate fonti, ci sembra opportuno sottolineare come, diversamente dalla disciplina domestica, sia il diritto convenzionale sia l'ordinamento dell'Unione Europea hanno cristallizzato una definizione di *royalties*, quale provento derivante dalla concessione a titolo temporaneo delle PI, identificandole come «i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico»<sup>26</sup>.

In seno al diritto dell'Unione Europea, la regolamentazione fiscale delle *royalties* ha trovato espressa disciplina nella cd. Direttiva 2003/49/CE<sup>27</sup> (Interessi e *Royalties*) per quanto concerne i pagamenti effettuati tra società consociate, residenti in due Stati Membri diversi. La Direttiva Interessi e *Royalties* trova la propria *ratio* nell'esigenza di uniformare il regime impositivo delle *royalties* (oltre che degli interessi) all'interno dell'Unione, sancendo come principio la potestà impositiva in capo allo Stato di residenza del percettore beneficiario effettivo del provento e con il fine ultimo di contrastare possibili casi di doppia imposizione<sup>28</sup>. Per effetto dell'applicazione di tale disciplina, le *royalties* pagate dai residenti a non residenti andranno esenti da ritenute e altra forma di imposizione in uscita e, parimenti, le *royalties* «in entrata» percepite dai residenti saranno tassate esclusivamente in Italia secondo i principi della normativa domestica sopra passata in rassegna.

A livello delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, concluse dall'Italia secondo il cd. Modello OCSE, l'art. 12 fornisce una definizione di *royalties* coincidente con quella sopra riportata per l'ordinamento dell'Unione Europea e sancisce il medesimo principio di tassazione nello Stato del percettore, salva la possibilità, da parte dello «Stato della fonte», di operare una ritenuta sulle *royalties* in uscita. È bene precisare che secondo la definizione delineata, i

soli corrispettivi riconosciuti in relazione al trasferimento a titolo temporaneo assumono la qualificazione di *royalties* e, pertanto, soggiacciono ai principi di cui al citato articolo 12, diversamente, come chiarito dal Commentario OCSE<sup>29</sup>, laddove un pagamento rappresenti il corrispettivo per il trasferimento della proprietà piena di un diritto di cui alla definizione di *royalty*, lo stesso non può qualificarsi come *royalty*<sup>30</sup>, bensì configurerà una cessione di bene immateriale che darà luogo a utili di impresa (Art. 7 del Modello OCSE) o a *capital gain* (Art. 13 del Modello OCSE) a seconda della specifica casistica.

Alla luce del quadro sopra delineato, le valutazioni relative alla pianificazione fiscale delle operazioni relative alle PI non potranno che includere anche le variabili poste dalla normativa sovranazionale prevenendo i rischi e cogliendo le opportunità offerte a tale livello.

#### **4. Il trattamento fiscale delle *royalties* ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**

A premessa delle considerazioni che saranno svolte in materia di imposta sul valore aggiunto sui corrispettivi riconosciuti dallo sfruttamento delle PI, nei limiti degli obiettivi posti, occorre muovere dall'identificazione dei caratteri essenziali di un'operazione rilevante ai fini dell'IVA.

A tal riguardo, l'art. 1 del dpr. 26 ottobre 1972 n. 633<sup>31</sup> (di seguito, Decreto IVA) sancisce espressamente che «L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni [...]». Possono, dunque, essere individuati i seguenti requisiti qualificatori:

- soggettivo, in quanto il soggetto che pone in essere l'operazione deve essere un soggetto che agisce nell'esercizio della propria attività di impresa o professione;
- oggettivo, in quanto deve trattarsi di una prestazione di servizi e/o di una cessione di beni;
- territoriale, in quanto l'operazione deve realizzarsi nel territorio dello Stato, in cui l'Italia può esercitare la propria potestà impositiva.

In tale contesto, concentreremo la nostra trattazione esclusivamente sulla qualificazione delle PI dal punto di vista oggettivo andando, cioè e più nel dettaglio, a comprendere se le operazioni poste in essere in relazione agli stessi beni, mediante negozi giuridici traslativi a titolo definitivo e o a titolo temporaneo, possano qualificarsi come prestazioni di servizi o cessione di beni rilevanti ai fini del tributo in commento, assumendo la sussistenza dei requisiti soggettivo e territoriale.

La regola generale è offerta dalla previsione normativa di cui all'art. 3, comma 2, n. 2) del Decreto IVA, il quale ricomprende «le cessioni, concessioni, licenze

e simili relative a diritti di autore, quelle relative a invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti».

Tra le cd. prestazioni di servizi «assimilate», secondo il metodo legislativo definito in dottrina delle cd. «eccezioni attrattive»<sup>32</sup>. Tali operazioni, per il proprio contenuto, non sarebbero astrattamente configurabili come prestazioni di servizi, ma, tuttavia, vengono qualificate tali per esigenze di tecnica impositiva (ciò anche quando abbiano per oggetto una cessione) e, dunque, sono da considerarsi attratte al campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Come di consueto, alla presenza di regole coincide la sussistenza di eccezioni e casi particolari previsti dalla stessa normativa. Facendo salve ulteriori ipotesi «non ordinarie», sono due le casistiche che attengono alla circolazione delle PI che riteniamo essere degne di menzione in questa sede.

Si tratta, in primo luogo, delle operazioni di «cessione, concessione, licenze e simili» dei diritti di autore che rimangono escluse dal campo di applicazione dell'IVA se poste in essere dall'autore, dai loro eredi o legatari. Si tratta di una deroga speciale che soggiace a un'interpretazione particolarmente restrittiva e limitata, appunto, ai soli diritti di autore in senso stretto, tanto che (a riprova) l'Amministrazione Finanziaria italiana, in alcuni documenti di prassi, ha escluso l'applicazione di tale eccezione ai corrispettivi riconosciuti agli artisti, interpreti ed esecutori, sebbene «tutelati», che – dunque – rimangono attratti al campo di applicazione dell'IVA<sup>33</sup>.

La seconda casistica «eccezionale», considerevole di menzione e attenzione nelle valutazioni da porre in essere nella pianificazione fiscale, concerne il trasferimento delle PI all'interno di conferimenti di azienda, quali operazioni generalmente escluse dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto<sup>34</sup>. Un primo tema, ha riguardato, in passato, i marchi la cui circolazione in maniera distinta dall'azienda era vietata<sup>35</sup>. Su tale presupposto normativo di diritto civile, la giurisprudenza di legittimità riteneva il trasferimento di tale bene, seppure realizzato unitamente al complesso aziendale di appartenenza, autonomamente imponibile ai fini dell'IVA come prestazione di servizi. A oggi, la questione pare superata alla luce della riforma del diritto societario del 2003<sup>36</sup> e, nello specifico, con la modifica dell'art. 2573 c.c. sul punto. Tuttavia, e qui si inserisce un secondo tema, il trasferimento del marchio è ancora oggetto di attenzione nell'attualità nell'ambito delle cessioni separate di singoli beni e diritti dell'imprenditore che, cumulativamente, potrebbero configurare, anche solo astrattamente, un'azienda ai sensi dell'art. 2555 c.c.. Al riguardo, consuete sono le contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria volte a riqualificare operazioni «spezzettate» come cessione di azienda (o rami di azienda) in osservanza al cd. principio di unitarietà e, in quanto tale, irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per dirla con la posizione espressa dall’Agenzia delle Entrate, dunque, può configurarsi un’autonoma prestazione di servizi rilevante ai fini IVA nei soli casi in cui la cessione di opere dell’ingegno avvenga al di fuori della cessione di un’azienda o di un ramo d’azienda<sup>37</sup>.

Le regole generali esposte e le casistiche particolari riportate rappresentano la miglior prova di come nella pianificazione fiscale relativa alla circolazione delle PI, anche ai fini dell’IVA, assumono portata dirimente i *driver* della tipologia di soggetto che pone in essere l’operazione e del tipo di negozio giuridico traslativo concluso per il perfezionamento delle stesse.

## 5. Il Patent box, disciplina previgente e le novità apportate dalla legge di bilancio 2022

A dimostrazione dell’assoluta rilevanza, economica e non, che i beni immateriali ricoprono all’interno del nostro ordinamento, il legislatore ha introdotto «come normativa di sistema» il regime speciale di tassazione agevolata del cd. Patent box. Seppure oggetto di sostanziali modifiche nel corso degli anni, in particolare – da ultimo e in modo sostanziale – con il dl. 21 ottobre 2021 n. 146<sup>38</sup>, la *ratio* di fondo rimane quella di «premiare» le imprese che investono in beni immateriali in Italia, in accordo con le linee guida elaborate in ambito OCSE<sup>39</sup>.

L’istituto del Patent box, nelle versioni precedenti, consisteva in un regime opzionale – ai fini delle imposte sui redditi e rivolto ai soggetti titolari di reddito d’impresa – di tassazione agevolata sui redditi derivanti dall’utilizzo di taluni beni immateriali quali *software* coperto da *copyright*, brevetti industriali, processi, formule e informazioni riservate relative a esperienze proprie dell’azienda acquisite nel campo industriale durante lo svolgimento dell’attività dell’impresa (i.e. i segreti commerciali). Più in particolare, l’opzione consentiva (al sussistere di determinati requisiti e condizioni) di escludere dalla determinazione della base imponibile il 50% dei redditi derivanti dall’utilizzazione delle suddette categorie di beni immateriali.

Il nuovo Patent box, così come modificato dal citato dl. n. 146/2021 e, successivamente integrato, dalla Legge di Bilancio per l’anno 2022, prevede per i medesimi soggetti «imprenditori» – a partire dal periodo d’imposta 2021 – un meccanismo di agevolazione basato su una deduzione maggiorata del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai seguenti beni immateriali: disegni e modelli, *software* protetto da *copyright*, brevetti industriali. La differenza sostanziale, rispetto al precedente regime, oltre al differente approccio utilizzato (si è passati da una parziale detassazione del reddito rinvenibile dallo sfruttamento degli *intangibles* a un super deduzione dei costi sostenuti per la loro ideazione, sviluppo e protezione), rilevabile *ictu oculi* è, purtroppo, l’esclusione dall’agevolazione dei segreti commerciali.

Uno degli aspetti, invece, da accogliere con maggior favore è sicuramente il cd. «meccanismo di *recapture*» delle spese sostenute sulle PI sopra individuate fino all’ottavo anno precedente a quello di ottenimento del diritto di privativa. Si tratta di una disposizione senz’altro opportuna e rispondente alle esigenze concrete degli operatori economici, considerando come – nella pratica – le spese per le PI vengono generalmente sostenute in periodi d’imposta precedenti all’effettivo riconoscimento della tutela che, per l’appunto, si pone come requisito di accesso al regime agevolativo in parola. La disciplina prevede, inoltre, un meccanismo di *penalty protection* in caso di infedele dichiarazione, qualora i soggetti interessati predispongano (e presentino su richiesta delle autorità fiscali) un *set* documentale contenente le informazioni necessarie ai fini della determinazione della predetta maggiorazione dei costi in cui la misura si sostanzia.

## 6. Conclusioni

Con il presente contributo è stato perseguito l’obiettivo di fornire un inquadramento generale nell’ordinamento tributario delle PI. Sono stati, pertanto, evidenziati quelli che sono i *driver* fondamentali nella pianificazione fiscale delle operazioni a esse relative, dall’identificazione della natura soggettiva delle parti coinvolte fino alla valorizzazione del negozio traslativo utilizzato e delle giurisdizioni interessate.

L’analisi ha evidenziato come l’esigenza avvertita dagli operatori economici di promozione degli investimenti nei beni immateriali sembra essere ormai entrata, costantemente, nell’agenda dei vari governi che si sono susseguiti alla guida del nostro Paese. La speranza è che questa sensibilità mostrata non vada persa e che il tema degli incentivi alle imprese possa essere accompagnato da maggiori sistemi di cooperazione preventiva tra amministrazione finanziaria e imprese, nonché da interpretazioni normative univoche, nell’ottica della gestione del rischio fiscale e di una maggiore certezza nella determinazione del carico fiscale effettivo degli operatori economici, così da favorire sempre maggiormente l’iniziativa economica privata, motore trainante dell’economia Italiana e dell’Unione Europea.

<sup>1</sup> M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi*, Ferrara, Pacini Editore, 2009, p. 21.

<sup>2</sup> F. A. GENOVESE - G. Olivieri, *Proprietà Intellettuale*, Milano, UTET Giuridica, 2021, Cap. 1, § 1.

<sup>3</sup> Cfr. art. 53, co. 2, lett. b) e 54, co. 8, del dpr. 22 dicembre 1986 n. 917 GU 31 dicembre 1986, n. 302, S.O. (“TUIR”).

<sup>4</sup> Cfr. Art. 54, co. 1-*quater*, del TUIR.

<sup>5</sup> Cfr. art. 67, co. 1, lett. g)-l) e art. 71 del TUIR.

<sup>6</sup> Con il termine “imprenditore” si fa riferimento ai soggetti che svolgono una delle attività elencate dall’art. 2195 c.c..

<sup>7</sup> Cfr. artt. 55 e 81 del TUIR.

<sup>8</sup> L'ipotesi considerata fa esclusivo riferimento al regime ordinario di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non considerando l'applicazione dei regimi speciali quale, per esempio quello cd. "forfetario" di cui alla l. n. 190/2014, GU 29 dicembre 2014, n. 300, S.O.

<sup>9</sup> Cfr. Art. 54, co. 1-*quater*, del TUIR.

<sup>10</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 11 marzo 2002, n. 81/E e Risoluzione 16 febbraio 2006, n. 30.

<sup>11</sup> Cfr. G. Rebecca – G. Baruchello, *Licenza e cessione di marchio da parte di privato: effetti fiscali*, in *Il Fisco*, n. 19/2005, pag. 2892. S. D'Alessio – P. D'Annibale, *Compensi per la cessione di un marchio percepiti da soggetti privati: redditi diversi o irrilevanza fiscale?*, in *Il Fisco*, n. 10/2020 pag. 923.

<sup>12</sup> Cfr. Comm. Trib. Prov. di Bari, sentenza 28 ottobre 2019, n. 2112; Comm. Trib. Reg. del Veneto, sentenza n. 524 del 15/05/2019; Comm. Trib. Prov. di Trento, sentenza 1° dicembre 2017, n. 193.

<sup>13</sup> Cfr. Art. 71, co. 2, del TUIR.

<sup>14</sup> Cfr. art. 55 e 81 del TUIR.

<sup>15</sup> Cfr. art. 83 del TUIR.

<sup>16</sup> Cfr. OIC 24, § 4.

<sup>17</sup> Cfr. principio contabile "OIC 24", per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi del Codice Civile, e "IAS 38", per quelli che invece adottano i principi contabili internazionali.

<sup>18</sup> Art. 15, co. 10-12, del dl. 29 novembre 2008 n. 185 GU 29 novembre 2008, n. 280, S.O. e art. 176, co. 2-ter, del TUIR.

<sup>19</sup> Le cui regole sono generalmente previste dall'art. 110 del TUIR.

<sup>20</sup> M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, Milano, CEDAM, 2015, § 17.19.

<sup>21</sup> Cfr. art. 103 del TUIR.

<sup>22</sup> Cfr. artt. 5, 6 e 7 del dpr. 15 dicembre 1997 n. 446, GU 23 dicembre 1997, n. 298, S.O., per le diverse categorie di soggetti passivi dell'IRAP.

<sup>23</sup> Cfr. art. 86, co. 2, e art.101, co. 1, del TUIR.

<sup>24</sup> Cfr. art. 85 del TUIR.

<sup>25</sup> Cfr. Art. 23, co. 2, lett. c) del TUIR.

<sup>26</sup> Cfr. art. 12 modello di convenzione contro le doppie imposizioni approvato in sede OCSE e art. 2 Direttiva 2003/49/CE (cd. Direttiva "Interessi e Royalties").

<sup>27</sup> GUUE L 157, 26.6.2003, p. 49-54.

<sup>28</sup> A. DRAGONETTI - V. Piacentini – A. Sfondini, *Manuale di Fiscalità Internazionale*, Milano, IPSOA, 2022, Capitolo XIX, § 19.2.4.3.

<sup>29</sup> Commentario OCSE, art. 12, § 8.

<sup>30</sup> A. DRAGONETTI - V. Piacentini – A. Sfondini, *Manuale di Fiscalità Internazionale*, Milano, IPSOA, 2022, Capitolo XIX, § 19.3.

<sup>31</sup> GU, 11 novembre 1972, n. 292, S.O.

<sup>32</sup> B. SANTACROCE, *Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano, Gruppo24Ore, 2020, Capitolo 6.

<sup>33</sup> Cfr. Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Affari Giuridici, Risoluzione 19 giugno 1997 n. 143.

<sup>34</sup> Cfr. art. 2, co. 3, lett. b) del dpr. n. 633/1972.

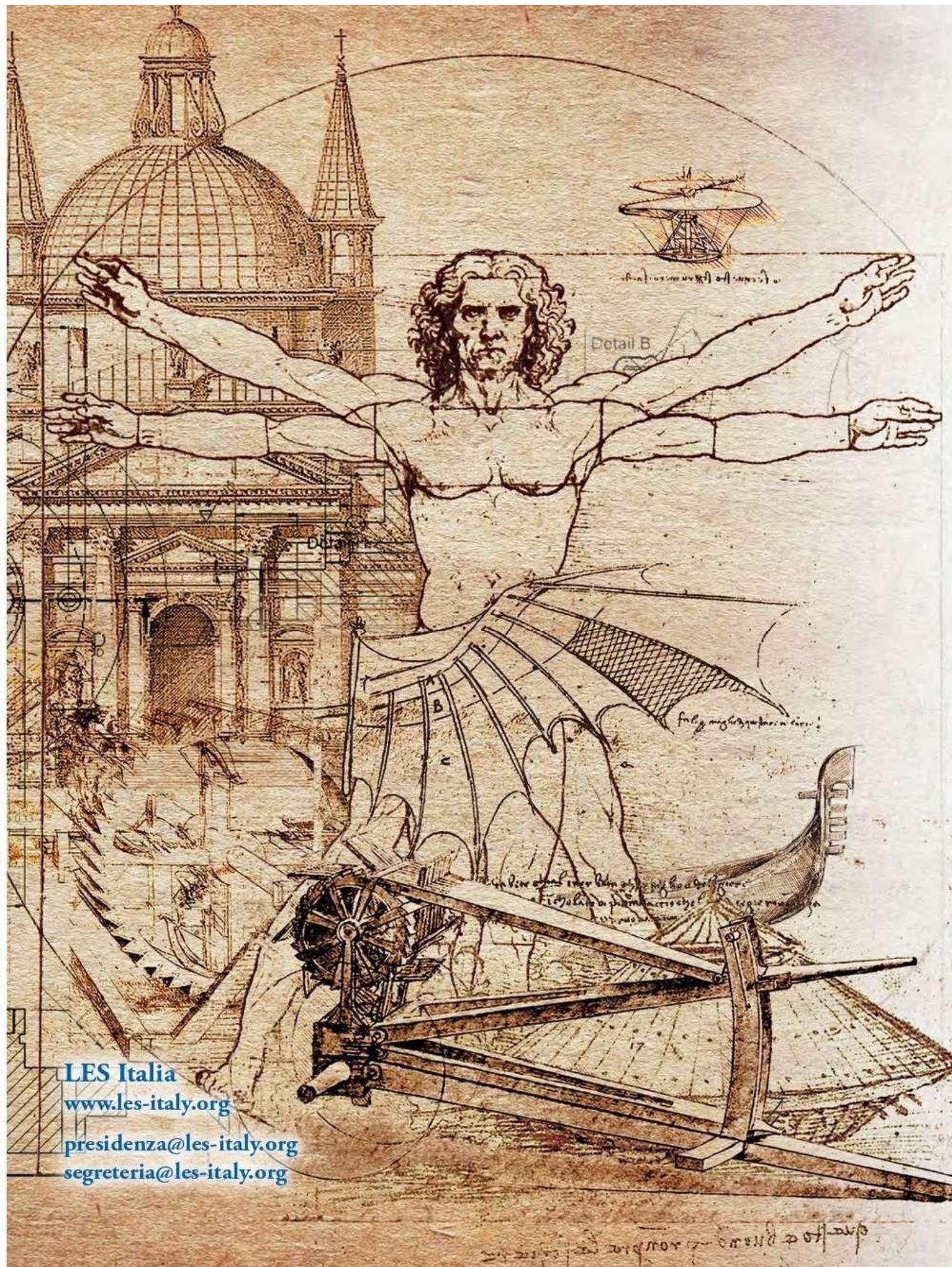
<sup>35</sup> Cfr. art. 2573 c.c. prima delle modifiche operate dal dlgs. 4 dicembre 1992, n. 480, GU 16 dicembre 1992, n. 295, S.O.

<sup>36</sup> Dlgs. 17 gennaio 2003, n. 6 GU 22 gennaio 2003, n. 17, S.O.

<sup>37</sup> Agenzia delle Entrate, Risoluzione 3 aprile 2006, n. 48.

<sup>38</sup> GU 21 ottobre 2021, n. 252.

<sup>39</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 1° dicembre 2015, n. 36/E.



LES Italia

[www.les-italy.org](http://www.les-italy.org)

[presidenza@les-italy.org](mailto:presidenza@les-italy.org)

[segreteria@les-italy.org](mailto:segreteria@les-italy.org)