



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE  
E COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN  
ECONOMIA E DIRITTO (MED)**

**TESI DI LAUREA**

***Il cd. "Patent Box"*  
e le altre misure fiscali di favore  
per l'economia digitalizzata**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI**

**LAUREANDA: GIADA BURATTIN**

**MATRICOLA N. 1105869**

**ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017**



Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente:

---

GIADA BURATTIN



*Ai miei genitori, Michela e Lorenzo,  
che mi hanno reso la persona forte che sono,  
e che, con tanta pazienza e amore,  
hanno fatto sì che questo percorso giungesse al termine.*



# RINGRAZIAMENTI

---

Attraverso questi ringraziamenti desidero ricordare tutte le persone che, non soltanto mi sono state accanto durante la stesura di questo elaborato, ma che sono sempre state presenti durante questo mio percorso universitario.

In prima battuta, desidero ringraziare il mio relatore *prof. Marcello Poggioli*, la cui guida e disponibilità è stata fondamentale per portare a termine questo elaborato; senza dimenticarci, inoltre, del supporto ricevuto anche in passato, durante la stesura della tesi triennale.

Ringrazio i miei genitori, mio fratello, nonni, zii, cugini e parenti tutti che mi hanno sostenuta in ogni scelta e incoraggiata nel portare a termine questi studi.

Ringrazio il mio fidanzato Alessandro perchè nonostante tutto mi è rimasto accanto, mi ha sempre supportato (e sopportato soprattutto) in ogni mia crisi.

Ringrazio, con particolare affetto, la mia indispensabile “compagna di banco” Angela perchè grazie a lei sono riuscita a rialzarmi ogni volta che qualcosa mi buttava a terra. Ci siamo reciprocamente state accanto per cinque lunghi anni, e grazie a questo è maturata un'amicizia solida, sincera e profonda.

Ringrazio tutti gli amici che hanno sopportato le mie lunghe assenze perchè “devo studiare” e che hanno sempre avuto un sorriso e una battuta pronta per tirarmi su di morale.

Ringrazio, infine, tutte le persone che mi hanno rivolto una parola di conforto perchè credevano in me.





# INDICE

---

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>1</b>
<b>I – CONTESTO ECONOMICO: L'INDUSTRIA 4.0 .....</b>	<b>7</b>
1. Premessa.....	7
2. L'Italia e lo sviluppo dell'Industria 4.0.....	8
2.1 Misure del Piano I4.0 .....	11
3. “Economia digitalizzata” e regime <i>Patent Box</i> (premessa) .....	12
3.1 Fonti normative di riferimento.....	15
3.2 Finalità dell’incentivo .....	17
3.3 Alcuni problemi .....	19
<b>II – II REGIME OPZIONALE "PATENT BOX" .....</b>	<b>23</b>
1. L’ambito soggettivo .....	23
1.1 Soggetti esclusi .....	26
2. L’ambito oggettivo .....	27
2.1 Vincolo di complementarità.....	29
2.2 Individuazione degli assets agevolabili.....	30
2.2.1 Il <i>software</i> .....	31
2.2.2 Il brevetto industriale .....	33
2.2.3 Il marchio .....	36
2.2.4 I disegni e modelli .....	37
2.2.5 Il <i>know-how</i> .....	39
3. Attività di ricerca e sviluppo .....	41
4. Tipologie di utilizzo dei beni agevolabili .....	43
4.1 Concessione in uso del diritto a terzi .....	43
4.2 Utilizzo diretto dell’ intangibile .....	44

5. Calcolo dell'agevolazione .....	45
5.1 Concessione in uso .....	47
5.2 Utilizzo diretto .....	48
6. Tracciabilità dei componenti positivi e negativi.....	50
7. Modalità di accesso al regime e procedura di <i>ruling</i> .....	52
7.1 Modalità di accesso al regime: opzione, decorrenza e durata .....	52
7.2 Procedura di <i>ruling</i> .....	55
8. Plusvalenze da cessione di beni immateriali .....	57
9. Perdite da <i>Patent Box</i> (cenni) .....	58
10. Differenze con altri paesi (cenni) .....	60

### **III – LE ALTRE MISURE FISCALI DI FAVORE PER L'ECONOMIA DIGITALIZZATA .....**

<b>1. Premessa.....</b>	<b>65</b>
2. Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo .....	67
2.1 Soggetti beneficiari .....	67
2.1.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 .....	68
2.2 Attività e spese ammissibili .....	69
2.2.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 .....	72
2.3 La misura dell'agevolazione .....	73
2.3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 .....	73
3. <i>Super</i> -ammortamento.....	75
3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 .....	76
4. <i>Iper</i> -ammortamento .....	77
5. <i>Start-up</i> innovative .....	80
5.1 Cosa sono.....	80
5.2 Agevolazioni fiscali .....	83
5.2.1 <i>Ante</i> Legge di Bilancio 2017 .....	83
5.2.2 <i>Post</i> Legge di Bilancio 2017 .....	84
<b>CONCLUSIONI.....</b>	<b>87</b>
<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....</b>	<b>93</b>

# INTRODUZIONE

---

La crisi economica e finanziaria degli ultimi anni ha fatto emergere con forza la debolezza di economie eccessivamente finanziarizzate e politiche economiche sempre meno attente allo sviluppo dell'economia reale. L'integrazione tra industria e innovazione risulta ancor più evidente nella declinazione contestuale di strategie specifiche per la ricerca, l'innovazione e lo sviluppo tecnologico. Emerge, quindi, un quadro di riferimento per lo sviluppo manifatturiero sempre più orientato ad una maggiore qualità dei prodotti e dei processi produttivi, ma anche in grado di sviluppare al suo interno una filiera integrata beni-servizi che apra la strada allo sviluppo di nuovi mercati e alla crescita di nuove imprese industriali. È in questo contesto che va collocata l'Industria 4.0, per comprenderne effettivamente la portata che, al di là delle semplificazioni, risulta essere ampia e profonda, perché impatta direttamente sulle relazioni tra capitale umano e impresa, tra uomo e macchina. In questo senso, il nostro Paese non può più rinviare l'impegno di dotarsi di un disegno di sviluppo di lungo periodo e di una strategia coerente di politica industriale, che incorpori l'approccio Industria 4.0 e che sia in grado non solo di sostenere la vocazione manifatturiera del Paese, ma anche di governare le trasformazioni della società.<sup>1</sup>

L'Italia, povera di risorse naturali e materie prime di rilevanza mondiale, è notoriamente un Paese che ha nella creatività e nell'innovazione una delle risorse principali, anzi, probabilmente la principale "miniera d'oro" del proprio sviluppo. Gli italiani inventano, creano, innovano, a grande intensità e questo ci è riconosciuto nel mondo.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> BIANCHI A., *Indagine conoscitiva su "Industria 4.0": quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, Confindustria, 22 marzo 2016, disponibile su: [http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it/5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati\\_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES](http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it/5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES)

<sup>2</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Milano: EGEEA, 2016, p. XI

Recenti studi e ricerche hanno dimostrato che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso sempre più evidente l'importanza dei beni immateriali (marchi, brevetti, *know-how*, ecc.) assunta nella creazione di valore aggiunto in un contesto economico globalizzato e caratterizzato da un elevato grado di mobilità dei fattori produttivi. È nell'ambito di questo scenario internazionale, quindi, che il Legislatore italiano, avvertendo la necessità di ripensare le misure fiscali di sostegno alla gestione e allo sfruttamento dei beni immateriali, ha deciso di introdurre anche nel nostro ordinamento il regime “*Patent Box*”, ispirato ai modelli già adottati da altri Stati europei (tra cui Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna) e coerente con *standard* internazionali condivisi (schema del *Nexus approach* dell'OCSE)<sup>3</sup>.

I Paesi dell'*est* Europa e anche dell'*est* e del *sud* del mondo, sono molto più concorrenziali ed è difficile competere sul piano dei costi; l'unica arma di difesa per il nostro Paese è l'innovazione a cui segue la creazione di condizioni incentivanti per portare “all'interno” la produzione di prodotti innovativi. Il *Patent Box*, in generale, fa esattamente questo: rende più conveniente produrre nel Paese che lo adotta, prodotti coperti da brevetto. C'è però da dire che in Europa non tutti i Governi sono d'accordo sull'applicazione di questo regime agevolato per il timore di creare una concorrenza sleale.<sup>4</sup>

L'introduzione nell'ordinamento tributario italiano del *Patent Box* è stata generalmente accolta con favore nei primi commenti, che hanno espresso apprezzamento per l'impiego della leva fiscale come incentivo allo sviluppo e strumento di contrasto alla delocalizzazione all'estero dei beni intangibili<sup>5</sup>. Infatti, rappresenta un intervento legislativo che sta registrando particolare interesse tra gli operatori, anche in considerazione delle modifiche apportate alla normativa dal Decreto Legge *Investment Compact*, che ha esteso l'ambito di applicazione (seppur temporaneamente) ai “marchi commerciali”<sup>6</sup>.

La scelta del Legislatore, peraltro, si inserisce nel solco di una prospettiva di politica tributaria più ampia, caratterizzata dal riconoscimento di un ruolo fondamentale della fiscalità di vantaggio quale strumento a supporto dello sviluppo e della crescita economica e tecnologica

---

<sup>3</sup> NAPOLITANO G., *op. cit.*

<sup>4</sup> MARZULLI N. e ZAMBETTI F., *Il Patent Box per stimolare la brevettazione - Incentivare la produzione di prodotti brevettati*, disponibile su <http://ufficiomarchibrevetti.it/2014/11/il-patent-box/>

<sup>5</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. Dir. Tribut.*, 2014, p. 60 ss., *ivi* a p. 61

<sup>6</sup> AVOLIO D. e DE ANGELIS E., “*Patent box*”, *gruppi di imprese e contributo economico degli “intangibles”*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 4279 ss., *ivi* a p. 4279

del sistema Paese, con effetti positivi su investimenti e occupazione<sup>7</sup>. Si tratta, comunque, di un istituto che viene calato in un contesto amministrativo farraginoso, diffidente e deresponsabilizzato, senza considerare che l'attrattività di un sistema fiscale dipende da valutazioni complessive, più che da iniziative occasionali ed estemporanee come questa. Esso comunque è un elemento di novità nel sistema fiscale italiano, sicuramente non privo di qualche criticità<sup>8</sup>.

Oltre a questo regime opzionale di *Patent Box*, con il D.M. 27 maggio 2015 prende finalmente corpo il credito d'imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo. Il decreto attuativo, infatti, chiarisce diversi aspetti pratici e consente agli operatori di pianificare correttamente le attività. Il *bonus* è destinato alla generalità delle imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività, dalle dimensioni e dal regime contabile adottato. Il credito d'imposta è riconosciuto nella percentuale del 50% (nuova percentuale modificata attraverso la Legge di Bilancio 2017) della spesa incrementale complessiva, fino ad un importo massimo annuale di 20 milioni di euro a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di R&S (effettuata in ciascun periodo d'imposta) sia almeno pari ad euro 30 mila ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti (a quello in corso al 31 dicembre 2015) ovvero, per le imprese attive da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. L'utilizzo del credito d'imposta è limitato alla compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.<sup>9</sup>

La Legge di Bilancio 2017 proroga di un anno gli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi (cd. *super-ammortamento*). In particolare, questo *super-ammortamento* è un'agevolazione consistente in una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei costi di locazione finanziaria.<sup>10</sup>

La Legge di Bilancio 2017, oltre a questa proroga, introduce un'ulteriore e teoricamente più performante misura mirata ad agevolare le acquisizioni di talune tipologie di beni strumentali nuovi ad elevata tecnologia (cd. *iper-ammortamento*). Il meccanismo di funzionamento del

---

<sup>7</sup> NAPOLITANO G., *op. cit.*

<sup>8</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, "Patent Box" tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio, in *Dialoghi Trib.*, 2015, p. 70 ss., *ivi* a p. 71

<sup>9</sup> COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, in *Fisco*, 2015, p. 3231 e ss. *ivi* a p. 3235

<sup>10</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla legge di bilancio 2017*, in *Finanziamenti su misura - News*, 2017, p. 42 e ss., *ivi* a p. 42

nuovo incentivo ricalca quello del *super*-ammortamento, visto il richiamo alle disposizioni dell'art. 1, comma 91, della Legge di Stabilità per il 2016, operando quindi come maggiorazione del costo di acquisizione del bene agevolabile ai soli fini della deduzione delle relative quote d'ammortamento o della quota capitale dei canoni di locazione finanziaria. L'introduzione dell'*iper*-ammortamento, che “offre” una maggiorazione del costo di acquisto del 150% e, conseguentemente, una deduzione complessiva pari al 250% del costo, è stata accompagnata da un'inedita agevolazione rivolta a determinati beni immateriali strumentali. Infatti, sempre con l'intento di favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale, secondo il modello “Industria 4.0”, i soggetti che beneficiano dell'*iper*-ammortamento saranno premiati mediante il riconoscimento di una maggiorazione del costo di acquisizione (del 40%) anche per alcuni investimenti in beni immateriali (ad esempio i *software*).<sup>11</sup>

Infine, la Legge di Bilancio 2017 rafforza gli incentivi fiscali previsti per i soggetti che investono nel capitale sociale delle *Start-up* innovative e delle PMI innovative. È previsto, infatti, che a decorrere dall'anno 2017 l'investimento massimo detraibile sia aumentato a un milione di euro, mentre il termine minimo di mantenimento dell'investimento detraibile è aumentato a tre anni. Inoltre, la percentuale dell'investimento considerata sia ai fini delle detrazioni, sia per le deduzioni, è aumentata al 30% del totale.<sup>12</sup>

Questo elaborato, quindi, dopo aver creato una contestualizzazione economica attraverso l'approfondimento di quella che è l'Industria 4.0, si propone di analizzare nel dettaglio tutte queste agevolazioni fiscali.

In particolare, nel primo capitolo verrà analizzato il Piano Nazionale Industria 4.0, creato dal Ministro dello Sviluppo Economico, Carlo Calenda, con lo scopo di capire cos'è la Quarta Rivoluzione Industriale e capire cosa sta facendo il nostro Paese per favorirla.

Nel secondo capitolo, invece, verrà approfondita la disciplina del *Patent Box*, analizzando dapprima l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, capendo poi quale sono le tipologie di attività di ricerca e sviluppo da svolgere per poter accedere all'agevolazione. Infine si cercherà di capire come esercitare quest'opzione, oltre che come svolgere il calcolo dell'agevolazione a seconda delle diverse tipologie di utilizzo dei beni immateriali (uso diretto o concessione in uso a terzi).

---

<sup>11</sup> BALZANELLI M. e G. VALCARENGHI, *Differenze e analogie tra super e iper-ammortamenti*, in *Fisco*, 2017, p. 342 e ss., *ivi* a p. 342

<sup>12</sup> GAVIOLI F., *Rafforzate le agevolazioni per Start-up e PMI innovative*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2017, p. 65 e ss., *ivi* a p. 65

Nel terzo e ultimo capitolo verranno, poi, analizzate le altre misure fiscali di favore per l'economia digitalizzata, ed in particolare: il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, il *super*-ammortamento, l'*iper*-ammortamento e le agevolazioni per gli investimenti in *Start-up* innovative. Queste misure verranno illustrate anche alla luce dei recenti interventi modificativi delle stesse apportate dalla Legge di Bilancio 2017.

Lo scopo ultimo di questo elaborato è quello di capire come sono organizzate queste misure fiscali agevolative. Hanno un medesimo schema sottostante che porta al raggiungimento degli stessi obiettivi? Cercano di facilitare le imprese nel compiere nuovi investimenti? Sono chiare e comprensibili? Sono create a tempo limitato (magari per ottenere favore politico) piuttosto che “a tempo indeterminato” per incentivare le imprese ad attuare nuovi investimenti?





# I – CONTESTO ECONOMICO: L'INDUSTRIA 4.0

---

*SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'Italia e lo sviluppo dell'Industria 4.0 - 2.1 Misure del Piano I4.0 – 3. “Economia digitalizzata” e regime Patent Box (premessa) - 3.1 Fonti normative di riferimento - 3.2 Finalità dell'incentivo - 3.3 Alcuni problemi*

## **1. Premessa**

Finora abbiamo assistito a tre Rivoluzioni Industriali, o perlomeno queste sono quelle che entrano nei libri di scuola:

- XVIII secolo: quella dell'energia idroelettrica, con il crescente uso della forza vapore e lo sviluppo di macchine strumenti;
- XIX secolo: quella dell'elettricità e della produzione di massa (assemblaggio in linea);
- XX secolo: quella dell'automazione e in particolare dell'elettronica e dell'informatica;
- XXI secolo: quella ancora non entrata nei libri di scuola, quella che stiamo vivendo. Si tratta della rivoluzione digitale. L'industria 4.0.<sup>13</sup>

Con il termine “Industria 4.0” (I4.0) si vuole indicare la Quarta Rivoluzione Industriale che ha l'obiettivo di portare ad una produzione industriale quasi integralmente automatizzata e basata su un utilizzo di macchine intelligenti, interconnesse e collegate ad *internet*<sup>14</sup>. Alcuni

---

<sup>13</sup> ROCIOLA A., *Di cosa parliamo quando parliamo di Industria 4.0*, disponibile su <http://startupitalia.eu/57350-20160531-industria-4-0-spiegazione>

<sup>14</sup> *Piano nazionale Industria 4.0*, disponibile su <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/dicembre%202016/www.governo.it/approfondimento/piano-nazionale-industria-40/5823.html>

ritengono che forse sia troppo definirla una nuova Rivoluzione Industriale, ma sicuramente la digitalizzazione del settore manifatturiero è un cambiamento radicale, che sta trasformando il modo di lavorare delle fabbriche<sup>15</sup>.

Secondo un recente rapporto della multinazionale di consulenza *McKinsey* le nuove tecnologie digitali avranno un impatto profondo nell'ambito di quattro direttrici di sviluppo:

- (i) la prima riguarda l'utilizzo dei dati, la potenza di calcolo e la connettività, e si declina in *big data*, *open data*, *Internet of Things*, *machine-to-machine* e *cloud computing* per la centralizzazione delle informazioni e la loro conservazione;
- (ii) la seconda è quella degli *analytics*: una volta raccolti i dati, bisogna ricavarne valore. Oggi solo l'1% dei dati raccolti viene utilizzato dalle imprese, che potrebbero invece ottenere vantaggi a partire dal "*machine learning*", dalle macchine cioè che perfezionano la loro resa "imparando" dai dati via via raccolti e analizzati;
- (iii) la terza direttrice di sviluppo è l'interazione tra uomo e macchina, che coinvolge le interfacce "*touch*", sempre più diffuse, e la realtà aumentata: per fare un esempio la possibilità di migliorare le proprie prestazioni sul lavoro utilizzando strumenti come i *Google Glass*;
- (iv) infine c'è tutto il settore che si occupa del passaggio dal digitale al "reale", e che comprende la manifattura additiva, la stampa 3D, la robotica, le comunicazioni, le interazioni *machine-to-machine* e le nuove tecnologie per immagazzinare e utilizzare l'energia in modo mirato, razionalizzando i costi e ottimizzando le prestazioni.<sup>16</sup>

## **2. L'Italia e lo sviluppo dell'Industria 4.0**

Il Ministro dello Sviluppo Economico, Carlo Calenda, il 21 settembre 2016 a Milano, ha presentato il Piano Industria 4.0. Dopo aver delineato, in generale, cosa si intenda con questo termine e come i vari Paesi del mondo stiano affrontando questa "nuova" Rivoluzione Industriale, ha descritto quelle che per l'Italia sono le caratteristiche del settore industriale

---

<sup>15</sup> BELLINI M., *Industria 4.0, la nuova era del manifatturiero*, disponibile su <http://www.internet4things.it/industry-4-0/industria-40-la-nuova-era-del-manifatturiero/>

<sup>16</sup> MACI L., *Cos'è l'Industria 4.0 e perché è importante saperla affrontare*, disponibile su <http://www.economyup.it/innovazione/3713-cos-e-l-industria-40-e-perche-e-importante-saperla-affrontare.htm>

evidenziando quali sono quelle positive e quali quelle negative. Ed in particolare, quelle ritenute svantaggiose sono:

- pochi grandi *player* privati industriali e *ICT* in grado di guidare la trasformazione della manifattura italiana;
- limitato numero di capi filiera in grado di coordinare il processo evolutivo delle catene del valore;

mentre quelle vantaggiose sono:

- sistema industriale fortemente basato su PMI;
- ruolo chiave di prestigiosi poli universitari e centri di ricerca per sviluppo e innovazione;
- forte connotazione culturale dei prodotti finiti.<sup>17</sup>

Calenda ha poi sottolineato che le linee guida del nostro Governo per l'attivazione di questo Piano sono:

1. intervenire con incentivi fiscali orizzontali (e non incentivi a bando, verticali o settoriali), e questo significa che le imprese li potranno attivare nel proprio bilancio, senza dover fare domanda che poi qualcun altro deve approvare;
2. operare su fattori abilitanti, in quanto la politica industriale si fa mettendo le imprese in condizione di operare (per esempio la garanzia di avere la banda larga in tutta Italia);
3. ri-orientare gli strumenti che hanno dimostrato di funzionare, per favorire il salto tecnologico e la produttività;
4. operare in una logica di neutralità tecnologica;
5. coordinare i principali *stakeholder* senza ricoprire un ruolo dirigista.<sup>18</sup>

Il Ministro ha, infine, illustrato quelle che sono le direttrici del Piano, distinguendole in direttrici chiave e di accompagnamento. Le prime sono:

- lo stimolo degli investimenti, in particolare quelli privati su tecnologie e beni I4.0, aumentare la spesa privata in Ricerca, Sviluppo e Innovazione e rafforzare la finanza a supporto di I4.0, *Venture capital* e *Start-up*;

---

<sup>17</sup> MISE, *Piano nazionale Industria 4.0. Investimenti, produttività e innovazione*, disponibile su [http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Industria\\_40%20conferenza\\_21\\_9](http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Industria_40%20conferenza_21_9)

<sup>18</sup> *Presentazione Industria 4.0*, disponibile su <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/dicembre%202016/www.governo.it/media/visita-di-renzi-milano/5765.html>

- la diffusione delle competenze attraverso la creazione di *manager* con la specializzazione su I4.0, di *competence center*, e attraverso il raddoppio degli studenti iscritti agli istituti tecnici superiori ecc.<sup>19</sup>

Mentre le direttrici di accompagnamento sono, da un lato, la creazione di infrastrutture abilitanti (per esempio la banda larga) e, dall'altro lato, la possibilità di avere degli strumenti pubblici di supporto (*super* e *iper*-ammortamento, credito d'imposta per ricerca e innovazione ecc.)<sup>20</sup>. Questi strumenti pubblici di supporto hanno lo scopo di:

- garantire gli investimenti privati;
- supportare i grandi investimenti innovativi;
- rafforzare e innovare il presidio di mercati internazionali;
- supportare lo scambio salario-produttività attraverso la contrattazione decentrata aziendale.<sup>21</sup>

Da questo Piano Industria 4.0 si attendono, in breve, i seguenti benefici:

- maggiore flessibilità attraverso la produzione di piccoli lotti ai costi della grande scala;
- maggiore velocità dal prototipo alla produzione in serie attraverso tecnologie innovative;
- maggiore produttività attraverso minori tempi di *set-up*, riduzione di errori e fermi macchina;
- migliore qualità e minori scarti mediante sensori che monitorano la produzione in tempo reale;
- maggiore competitività del prodotto grazie a maggiori funzionalità derivanti dall'*internet* delle cose.<sup>22</sup>

In conclusione, questo Piano punta a mobilitare nel 2017 investimenti privati aggiuntivi per 10 miliardi, 11,3 miliardi di spesa privata in ricerca, sviluppo e innovazione con *focus* sulle tecnologie dell'Industria 4.0, più 2,6 miliardi di euro per gli investimenti privati nella fase iniziale dell'impresa. Il provvedimento propone un *mix* di incentivi fiscali (sostegno al *venture capital*, diffusione della banda ultralarga, formazione dalle scuole all'università) con lo scopo

---

<sup>19</sup> Piano nazionale Industria 4.0, cit.

<sup>20</sup> Presentazione Industria 4.0, cit.

<sup>21</sup> MISE, Piano nazionale Industria 4.0. Investimenti, cit.

<sup>22</sup> Piano nazionale Industria 4.0, cit.

ultimo di favorire e incentivare le imprese ad adeguarsi e aderire pienamente alla Quarta Rivoluzione Industriale.<sup>23</sup>

Nella pratica, come si realizza questo Piano?

## **2.1 Misure del Piano I4.0**

Le misure principali del Piano Industria 4.0 sono le seguenti, ripartite in relazione agli scopi da raggiungere:

- I. incentivare gli investimenti privati su tecnologie e beni I4.0:
  - l'introduzione dell'*iper*-ammortamento con un incremento dell'aliquota fino al 250% per i beni I4.0 (in particolare sugli investimenti in tecnologie, *agrifood* e impianti realizzati per migliorare i consumi energetici);
  - proroga del *super*-ammortamento con aliquota al 140%;
  - al fine di garantire la massima attrattività della manovra, è prevista anche l'estensione dei termini per la consegna dei beni acquistati fino al 30 giugno del 2018, a fronte di un ordine con acconto versato superiore al 20% entro il 31 dicembre 2017;
- II. aumentare la spesa privata in Ricerca, Sviluppo e Innovazione:
  - credito d'imposta per gli investimenti incrementali sul fronte della ricerca e sviluppo con aliquota raddoppiata dal 25% al 50% e limiti di credito massimo per ogni singolo contribuente da 5 a 20 milioni di euro.
- III. rafforzare la finanza a supporto di I4.0, *Venture capital* e *Start-up*:
  - detrazioni fiscali al 30% per investimenti fino a 1 milione in *Start-up* e PMI innovative;
  - assorbimento da parte di società "*sponsor*" delle perdite di *Start-up* per i primi 4 anni;
  - PIR - agevolazione fiscale mediante detassazione *capital gain* su investimenti a medio/lungo termine;
  - programma "acceleratori di impresa", finanziare la nascita di nuove imprese con *focus* I4.0 con combinazione di strumenti agevolativi e attori istituzionali;

---

<sup>23</sup> MACIL., *Cos'è l'Industria 4.0 e perché*, cit.

- fondi di investimento dedicati all'industrializzazione di idee e brevetti ad alto contenuto tecnologico;
- fondi *Venture Capital* dedicati a *Start-up* I4.0 in *co-matching*.<sup>24 25</sup>

### **3. “Economia digitalizzata” e regime Patent Box (premessa)**

Oltre agli strumenti sopra brevemente descritti, per “favorire” la Quarta Rivoluzione Industriale, il Legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento, con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), un nuovo regime agevolativo. In particolare, questa legge ha segnato il varo, anche nel nostro Paese, del c.d. “*Patent Box*”<sup>26</sup>, sperimentato ormai da diversi anni in altri Paesi europei<sup>27</sup>.

In particolare, l'articolo 1 (nei commi dal 37 al 45) della L. 190/2014 ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014<sup>28</sup>, un regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali<sup>29</sup>. Questo con l'obiettivo di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo e tutelare la base imponibile nazionale da strategie di *aggressive tax planning*, che, proprio nel settore degli *intangibles*, trovano innumerevoli opportunità di proliferazione, in particolar modo nell'ambito di un mercato

<sup>24</sup> MISE, *Piano nazionale Industria 4.0. Investimenti*, cit.

<sup>25</sup> PANTALEO A., *Cos'è e come funzionerà il piano Industria 4.0 di Renzi e Calenda*, disponibile su <http://formiche.net/2016/10/05/cose-e-come-funzionera-il-piano-industria-4-0-di-renzi-e-calenda/>

<sup>26</sup> Come si vedrà, del regime in questione beneficiano, oltre ai brevetti (“*patents*” appunto), anche altre tipologie di *intangibles*. Nel prosieguo l'espressione “*patents box*” verrà comunque genericamente impiegata per fare riferimento a tutti i regimi di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà industriale in concreto variamente denominati (*Intellectual Properties box*, *Innovation box*, ecc.), a prescindere dall'esatta definizione del loro ambito oggettivo di applicazione.

<sup>27</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. Dir. Tribut.*, 2014, p. 60 ss., *ivi* a p. 60

<sup>28</sup> Art. 1, comma 45, L. 190/2014

<sup>29</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016, p. 2

interno europeo, che garantisce la libera circolazione dei fattori produttivi<sup>30</sup>. In questo modo, anche il nostro Paese si è finalmente dotato di uno strumento di politica industriale, basato sulla leva fiscale, per attrarre il “capitale intangibile”<sup>31</sup>.

Infatti, le ragioni che hanno portato il Legislatore ad inserire nel nostro ordinamento questo regime vanno ricondotte al ruolo preminente che, negli ultimi decenni, hanno acquisito i beni immateriali nella creazione di valore aggiunto nei processi produttivi industriali e conseguentemente all'opportunità che i redditi, da essi derivanti, siano sottoposti a un regime fiscale agevolato quando le relative attività siano effettivamente svolte in Italia<sup>32</sup>. L'introduzione del regime *Patent Box*, infatti, ha come *ratio* il mantenimento dei beni immateriali in Italia nonché favorire il rientro di beni immateriali “delocalizzati” in paesi esteri<sup>33</sup>.

È ormai assodato, in effetti, che questi *intangibles* rappresentano dei fattori importanti in un processo di crescita aziendale durevole e sostenibile e che contribuiscono in maniera preponderante alla creazione di valore<sup>34</sup>, permettendo il conseguimento di un'elevata redditività a fronte di costi di sviluppo relativamente contenuti<sup>35</sup>.

Al contempo, i beni in questione presentano anche un'altra caratteristica, confliggente e in certo senso antitetica rispetto a quella appena considerata. Infatti, la loro natura immateriale e intangibile li rende evanescenti sotto il profilo geografico, consentendo allocazioni di comodo, finalizzate a spostare i profitti che derivano dal loro impiego negli Stati e nei territori caratterizzati da regimi fiscali più vantaggiosi e a ridurre il carico fiscale complessivo dei gruppi di imprese che ne sono titolari<sup>36</sup> e questo potrebbe assumere le caratteristiche di “concorrenza fiscale dannosa”; prassi che sia l'OCSE che l'Europa sono impegnati a contrastare<sup>37</sup>.

In linea di principio, infatti, in assenza di vincoli logistici ed operativi per poter procedere con lo sfruttamento dell'*intangibile* la localizzazione dello stesso sarà guidata dall'efficienza

---

<sup>30</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 60

<sup>31</sup> LEO M., *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in *Fisco*, 2016, p. 91 ss., *ivi* a p. 91

<sup>32</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 2

<sup>33</sup> VICINI RONCHETTI A., *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rass. Tribut.*, 2016, p. 671 e s., *ivi* a p. 671-672

<sup>34</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 61

<sup>35</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 2

<sup>36</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 61

<sup>37</sup> VICINI RONCHETTI A., *op. cit.*, p. 671

complessiva in termini di flussi netti ritraibili e, quindi, la competizione si sposta inevitabilmente sul fronte della tassazione<sup>38</sup>, in questo senso i regimi di *Patent Box* rappresentano un strumento di competizione fiscale tra gli Stati.

L'obiettivo (della conveniente detenzione in Italia dell'*intangibile*) è perseguito attraverso l'introduzione di questo regime opzionale (quindi spetta al titolare scegliere se accedere a tale regime oppure restare assoggettato ad una tassazione di tipo ordinario<sup>39</sup>), vincolato per cinque esercizi, attraverso cui i soggetti interessati possono ottenere una detassazione parziale ai fini IRES ed IRAP (fissata per il 2015 al 30%, per il 2016 al 40% e per gli anni successivi al 50%) del provento derivante dall'utilizzo diretto o indiretto di alcune tipologie di *intangibile*.

È anche prevista la detassazione pressoché integrale delle plusvalenze ricavate dalla cessione di tali beni, a condizione che, entro il secondo periodo d'imposta successivo alla vendita, almeno il 90 per cento del relativo corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e nello sviluppo di altri beni sottoposti a regime agevolato.<sup>40</sup>

A livello soggettivo è previsto che possano optare per il regime i titolari di reddito d'impresa (quindi sia soggetti IRES che IRPEF)<sup>41</sup>, senza nessuna preclusione o limitazione, sicché i soggetti titolari di reddito d'impresa possono avvalersi del regime agevolativo a prescindere dalla propria forma giuridica (società di capitali, società di persone, imprenditori individuali, società cooperative, enti commerciali, enti non commerciali)<sup>42</sup>.

Ma il regime agevolativo è soggetto ad una serie di limiti, che possiamo così riassumere:

- l'opzione è possibile solo se l'impresa svolge attività di ricerca, anche mediate contratti stipulati con università e enti di ricerca;
- non tutto il reddito gode dell'esenzione, ma solo la quota data dal rapporto tra i costi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo dell'*intangibile* e i costi di produzione del bene.<sup>43</sup>

---

<sup>38</sup> COMMITTERI G. M., "Patent Box": *il regime opzionale per gli "intangibles"*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3393 ss., *ivi* a p. 3393

<sup>39</sup> *Guida all'applicazione Patent box e la tassazione agevolata: calcolo e applicazione*, disponibile su <http://www.tasse-fisco.com/societa/patent-box-tassazione-agevolata/23135/>

<sup>40</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, "Patent Box" *tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi Trib.*, 2015, p. 70 ss., *ivi* a p. 70

<sup>41</sup> COMMITTERI G. M., "Patent Box": *il regime*, *cit.*, p. 3394

<sup>42</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *Fisco*, 2014, p. 4315 ss., *ivi* a p. 4317

<sup>43</sup> ARACHI G., *Il nuovo regime opzionale sui redditi dei beni immateriali*, disponibile su <http://www.lavoce.info/archives/31505/litalia-sceglie-detassazione-dei-beni-immateriali/>



I soggetti interessati devono comunicare, in via telematica (direttamente o tramite soggetti incaricati della trasmissione), l'opzione all'Agenzia delle Entrate, per i primi due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, utilizzando l'apposito modello. A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, invece<sup>44</sup>, l'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta per il quale si intende optare per la stessa, è valida per cinque periodi di imposta, è irrevocabile e rinnovabile<sup>45</sup>.

A livello oggettivo, invece, il regime di tassazione agevolata si applica ai redditi derivanti dall'utilizzo di<sup>46</sup>:

- opere dell'ingegno;
- brevetti industriali;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (*know-how*);
- marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti<sup>47</sup>.

### ***3.1 Fonti normative di riferimento***

Le fonti normative di rango primario e secondario che disciplinano la materia sono le seguenti, riportate in ordine cronologico di emanazione<sup>48</sup>:

- Il decreto *Patent Box*, emesso di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stato adottato in attuazione dell'art. 1, commi 37-45 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità 2015).

Questo esordio recava una definizione ampia dell'ambito oggettivo, che abbracciava le principali categorie di diritti di proprietà industriale: le opere dell'ingegno, e dunque

---

<sup>44</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, *Informazioni generali - Regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*, disponibile su <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzioni/Opzione+per+tassazione+agevolata+beni+immateriali/>

<sup>45</sup> MISE, *Patent box: tassazione agevolata sui redditi derivanti dalle opere di ingegno*, disponibile su <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/patent-box>

<sup>46</sup> COMMITTERI G. M., "Patent Box": *il regime*, cit., p. 3394

<sup>47</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4318

<sup>48</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. "Patent Box")*, in *Riv. Dir. Ind.*, 2016, p. 92 ss., ivi a p. 92

l'intero spettro delle opere proteggibili in base al diritto d'autore, brevetti industriali, marchi d'impresa “funzionalmente equivalenti ai brevetti”, e processi, formule e informazioni giuridicamente tutelabili (per esempio, informazioni segrete o riservate)<sup>49</sup>.

- Questo decreto *Patent Box* è stato poi modificato dal Decreto Legge del 24 gennaio 2015, n. 3 il cd. Decreto *Investment Compact* (convertito in legge con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33)<sup>50</sup>, grazie al quale è stato esteso l'ambito applicativo del regime anche ai marchi, oltre ad aver aggiunto ai beni immateriali ammessi al beneficio anche disegni e modelli<sup>51</sup>.
- Inoltre, in applicazione dell'art. 1 comma 44 della L. 190/2014 che demandava al Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'emanazione delle norme attuative, è stato pubblicato il Decreto Ministeriale 30 Luglio 2015<sup>52</sup> con il quale sono state introdotte le disposizioni attuative del regime<sup>53</sup>.

Questo Decreto attuativo ha apportato alcune, non irrilevanti, precisazioni. L'art. 6, comma 1, punto (i) menziona esclusivamente “il *software* protetto da *copyright*”, non riprendendo quindi il riferimento all'intera gamma di opere suscettibili di protezione autorale.<sup>54</sup> La circoscrizione è stata esplicitamente motivata, in sede di relazione illustrativa, dall'esigenza di rendere conforme il dettato normativo alle linee guida OCSE<sup>55</sup>; il *software* coperto da *copyright*, infatti, è l'unico ad avere le medesime caratteristiche dei brevetti (*novel, non-obvious, useful*<sup>56</sup>)<sup>57</sup>.

---

<sup>49</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *L'ambito oggettivo di applicazione del “Patent Box” fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 35 ss., *ivi* a p. 35

<sup>50</sup> MISE, *Patent box: tassazione agevolata sui*, cit.

<sup>51</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *op. cit.*, p. 35

<sup>52</sup> DRAGONE P., *Il regime del Patent Box*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona, 2016, p. 1 ss., *ivi* a p. 3

<sup>53</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 92

<sup>54</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *op. cit.*, p. 35

<sup>55</sup> Pare opportuno notare che tale motivazione fa emergere un profilo di incoerenza rispetto ad altre scelte adottate dal Legislatore italiano nella disciplina che qui si commenta, atteso che analoghe esigenze teoriche di allineamento alle posizioni OCSE sono state evidentemente disattese, in *primis* con riferimento all'inclusione dei marchi d'impresa.

<sup>56</sup> Originale, non-ovvio, utile.

<sup>57</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *op. cit.*, p. 35

- Raccomandazioni OCSE in materia di contrasto all'utilizzo dei regimi fiscali di favore, pubblicate in data 5 ottobre 2015;
- Relazione illustrativa al Decreto, con la quale si è data maggiore articolazione alle modalità attuative, richiamando le raccomandazioni OCSE, e si sono forniti anche esempi pratici di applicazione delle disposizioni del Decreto.<sup>58</sup>

L'Agenzia delle Entrate ha, poi, emanato:

- il Provvedimento del 10 Novembre 2015 n. 144042, avente ad oggetto le modalità di esercizio dell'opzione;
- la Circolare del 1° Dicembre 2015, n. 36/E, con la quale l'Agenzia ha fornito i primi chiarimenti sulle modalità di esercizio dell'opzione per il regime agevolato, sulle perdite da *Patent Box*, sull'effetto di eventuali operazioni straordinarie e sulla procedura di *ruling*.
- il Provvedimento del 1° Dicembre 2015 n. 154278, avente ad oggetto la procedura di *ruling*;
- il Comunicato stampa del 1° Dicembre 2015 con cui sono stati forniti ulteriori chiarimenti operativi.<sup>59</sup>

Pur essendo un quadro ampio, è ben lungi dal poter essere considerato completo e in questo senso saranno senz'altro necessari ulteriori interventi di prassi.<sup>60</sup>

## ***3.2 Finalità dell'incentivo***

Il ruolo svolto dai beni immateriali nella creazione di valore aggiunto sta acquistando sempre maggiore centralità, tanto che, come rilevato dall'OCSE nell'ambito del documento “*Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*” del 2013, gli investimenti in innovazione, attualmente, contribuiscono alla crescita media della produttività del lavoro tra il 20% e il 34%. Inoltre, i beni immateriali realizzati mediante gli investimenti in innovazione rappresentano, per definizione, fattori produttivi caratterizzati dal più elevato grado di mobilità e, come tali, sono allocabili più facilmente nei Paesi esteri il cui regime

---

<sup>58</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 92

<sup>59</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 3

<sup>60</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 93

fiscale concede un trattamento privilegiato per il reddito ritratto dall'utilizzo degli *intangibles*<sup>61</sup>.

È dunque in questo scenario internazionale che il Governo italiano ha maturato la decisione di introdurre anche nel nostro ordinamento tributario un regime *Patent Box*, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con *standard* internazionali condivisi<sup>62</sup>.

L'introduzione del predetto regime mira a rendere il mercato italiano degli *intangibles* maggiormente attrattivo per gli investimenti nazionali ed esteri di lungo termine, tutelando, contestualmente, la base imponibile italiana. L'agevolazione, nella sostanza, ha lo scopo di premiare le imprese che svolgono attività idonee ad accrescere il valore di un bene immateriale nel nostro Paese (sostenendone i relativi costi).<sup>63</sup>

In questa prospettiva, si è introdotto questo regime opzionale agevolativo, con il quale si vuole conseguire un triplice obiettivo espressamente dichiarato nella Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, e più specificamente:

- (i) incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere;
- (ii) incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia (o meglio, evitarne la rilocalizzazione all'estero);
- (iii) favorire l'investimento in attività di ricerca e sviluppo<sup>64</sup>.

Nel perseguire tali obiettivi, il Legislatore italiano, non ha mancato di osservare il contesto internazionale<sup>65</sup> allineandosi, quasi integralmente, alle recenti raccomandazioni OCSE, al fine di contrastare le cc.dd. pratiche fiscali dannose<sup>66</sup>.

---

<sup>61</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *Reddito detassato per*, cit., p. 4315-4316

<sup>62</sup> Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, p. 6

<sup>63</sup> NAPOLITANO G., *Viaggio nel regime Patent Box che premia le opere d'ingegno*, disponibile su <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/viaggio-nel-regime-patent-boxche-premia-opere-d-ingegno-1>

<sup>64</sup> Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, p. 5

<sup>65</sup> Tra i paesi non appartenenti alla UE che hanno adottato un regime simile al *Patent Box*, vi sono il Liechtenstein, la Svizzera, la Cina e la Turchia.

<sup>66</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 2

### ***3.3 Alcuni problemi***

Se queste sono le finalità che l'agevolazione intende perseguire, appare evidente che, nonostante la facilità con cui è possibile trasferire da un Paese all'altro la proprietà dei beni immateriali, la detassazione che si intende riconoscere debba avere carattere permanente. Tuttavia, si solleva qualche dubbio sul punto, in quanto la disposizione si limita a stabilire che al regime di detassazione si accede tramite opzione irrevocabile, valevole per cinque esercizi<sup>67</sup>.

I modelli di *business* che si sono sviluppati negli ultimi anni, assegnano ai beni immateriali un ruolo cruciale, dato che possono essere spostati da uno Stato all'altro con relativa facilità. Non sorprende quindi che i singoli Paesi subiscano una forte pressione a ridurre le aliquote per indurre le multinazionali a localizzare presso di loro i brevetti e i relativi redditi o per evitare che le proprie imprese decidano di spostare i beni immateriali all'estero<sup>68</sup>. Questo ha posto le basi per creare un sistema fiscale capace di frenare quei fenomeni elusivi di delocalizzazione. Giova ricordare, in proposito, che i Paesi comunitari sono i nostri diretti *competitors* nell'attrarre la capacità contributiva prodotta dalle imprese italiane, grazie alla loro capacità di offrire dei regimi fiscali e delle politiche economiche maggiormente rispondenti alle esigenze delle imprese<sup>69</sup>.

Quindi, da un punto di vista prettamente intuitivo, l'impianto normativo introdotto sembra essere diretto a rendere "appetibile" il mantenimento degli *intangibles* sul suolo italiano, attraverso un regime fiscale di favore, che scoraggi la delocalizzazione verso Paesi in grado di offrire alternative tributarie vantaggiose<sup>70</sup>, cercando di colmare un *gap* (ad oggi sempre più evidente) con molti Paesi industrializzati<sup>71</sup>.

Non è estranea al dibattito pubblico la critica sulla tardività dell'intervento, più "difensivo" che "attrattivo", nonché sulla possibile parzialità del *Patent Box*, in un paese nel quale il tessuto giuridico, talora anche più sulla variabile fiscale, costituisce un rilevante incentivo alla "internazionalizzazione" dei diritti di proprietà intellettuale. Si tratta però di posizioni che non scalfiscono il giudizio complessivamente positivo su di un provvedimento che, anche nelle

---

<sup>67</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4316

<sup>68</sup> ARACHI G., *Il nuovo regime opzionale*, cit.

<sup>69</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, "Patent Box" *tra calcolo dei ricavi*, cit., p. 71

<sup>70</sup> PAPPALARDO L. P., *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*, in *Dir. Prat. Tribut.*, 2015, p. 570-593, *ivi* a p. 570

<sup>71</sup> COMMITTERI G. M., "Patent Box": *il regime*, cit., p. 3393

ipotesi meno rosee, dovrebbe certamente ridurre la pressione fiscale sulle nostre imprese “innovative” e, auspicabilmente, attrarre capitali e ricerca “d’importazione”. Due risultati da salutare con estremo favore.<sup>72</sup>

Nonostante ciò l'effetto attrattivo è sicuramente frenato, questo, non solo perchè i regimi di *Patent Box* offerti da altri Paesi continueranno ad avere aliquote significativamente più basse e condizioni meno restrittive, ma soprattutto perchè la costruzione di un sistema fiscale più efficiente non può essere affidata a interventi sporadici, ma va inserita in una strategia complessiva<sup>73</sup>. Esiste tuttavia, una seconda prospettiva teleologica, anch'essa espressamente individuata dalla Relazione: quella cioè di “favorire l'investimento in ricerca e sviluppo”<sup>74</sup>.

In realtà, si ritiene che la detassazione dei redditi prodotti dai brevetti premi l'attività di ricerca e sviluppo con un grande ritardo (il processo che porta ai brevetti può durare diversi anni) e solo nel caso in cui abbia successo. Si tratta quindi di un incentivo meno efficace rispetto ad altri strumenti, quali i crediti d'imposta.

Un ulteriore limite della detassazione come incentivo alla ricerca e sviluppo è che produce, nei primi anni di applicazione, un puro trasferimento di ricchezza dalla collettività ai soggetti che possiedono beni immateriali. Questi beni sono il frutto di attività già svolte e che quindi non potranno essere influenzate dall'incentivo. Per ottenere il credito d'imposta le imprese devono invece aumentare la spesa in ricerca e sviluppo. Si può quindi sostenere che il regime opzionale non mira ad incentivare la ricerca, ma piuttosto lo sfruttamento economico di marchi e brevetti. In effetti, l'agevolazione è limitata al rapporto tra i costi per il mantenimento e lo sviluppo e i costi di produzione del bene immateriale.<sup>75</sup>

Si noti inoltre che, ai sensi del comma 41 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015, tali investimenti non devono essere necessariamente finalizzati alla creazione dello specifico bene produttivo del reddito detassato, bensì devono essere genericamente rivolti alla produzione di beni tipologicamente rientranti nell'elencazione del comma 30 del medesimo articolo. In questo senso la norma non sembra voler assicurare un collegamento diretto fra le attività di ricerca e sviluppo e i benefici fiscali ottenuti (come invece accade nella forma del credito d'imposta). Da questo punto di vista potrebbe allora dirsi che il secondo obiettivo dell'intervento (cioè favorire l'attività di ricerca e sviluppo) non risulta del tutto raggiunto: non imponendosi alcun collegamento fra entità della detassazione ed entità delle spese in ricerca e

---

<sup>72</sup> LEO M., *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in *Fisco*, 2016, p. 91 ss., *ivi* a p. 91

<sup>73</sup> ARACHI G., *op. cit.*

<sup>74</sup> PAPPALARDO L. P., *op. cit.*, p. 571

<sup>75</sup> ARACHI G., *op. cit.*

sviluppo, sarebbe possibile ottenere benefici notevoli a fronte di investimenti in ricerca e sviluppo potenzialmente irrisori.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> PAPPALARDO L. P., *op. cit.*, p. 571





# II – II REGIME OPZIONALE "PATENT BOX"

---

*SOMMARIO: 1. L'ambito soggettivo - 1.1 Soggetti esclusi – 2. L'ambito oggettivo - 2.1 Vincolo di complementarietà - 2.2 Individuazione degli assets agevolabili - 2.2.1 Il software - 2.2.2 Il brevetto industriale - 2.2.3 Il marchio - 2.2.4 I disegni e modelli - 2.2.5 Il know-how – 3. Attività di ricerca e sviluppo – 4. Tipologie di utilizzo dei beni agevolabili - 4.1 Concessione in uso del diritto a terzi - 4.2 Utilizzo diretto dell' intangibile – 5. Calcolo dell'agevolazione - 5.1 Concessione in uso - 5.2 Utilizzo diretto – 6. Tracciabilità dei componenti positivi e negativi – 7. Modalità di accesso al regime e procedura di ruling - 7.1 Modalità di accesso al regime: opzione, decorrenza e durata - 7.2 Procedura di ruling – 8. Plusvalenze da cessione di beni immateriali – 9. Perdite da Patent Box – 10. Differenze con altri paesi (cenni)*

## **1. L'ambito soggettivo**

Sotto il profilo soggettivo, l'opzione *Patent Box* è esercitabile da tutti i titolari di reddito d'impresa, e quindi non solo società di capitali ed enti commerciali, ma anche società di persone, imprenditori individuali e società cooperative, in quanto l'opzione rileva sia ai fini IRES o IRPEF, che ai fini IRAP. Gli enti non commerciali possono esercitare l'opzione in relazione all'attività commerciale eventualmente svolta<sup>77</sup>, o in altre parole, l'agevolazione compete solo per la parte dei redditi rientranti nella disciplina del reddito d'impresa<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione agevolata dei beni immateriali*, 2016 - (E-pub)

<sup>78</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *Fisco*, 2014, p. 4315 e ss., *ivi* a p. 4317

Nel dettaglio, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.M. 30 luglio 2015, “*Possono optare per il regime opzionale, a condizione che esercitino le attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 8, tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, ovvero:*

- (i) *le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’articolo 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;*
- (ii) *i soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;*
- (iii) *i soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 relativamente all’attività commerciale eventualmente esercitata;*
- (iv) *i soggetti di cui all’articolo 5, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici;*
- (v) *i soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all’articolo 6.”<sup>79</sup>.*

In merito alle società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia<sup>80</sup>, l'agevolazione compete, come chiarito dalla Relazione Illustrativa al D.M., “*per i redditi derivanti dai beni immateriali compresi nel patrimonio della stabile organizzazione la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibile alla stabile organizzazione coerentemente con l'approccio elaborato in ambito OCSE*”. E per evitare arbitraggi fiscali<sup>81</sup>, le imprese possono esercitare l'opzione a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo<sup>82</sup>.

Il regime opzionale di *Patent Box* si applica quindi a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione (piccola, media o grande impresa), dal settore produttivo di

---

<sup>79</sup> Art. 2, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>80</sup> Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, p. 6

<sup>81</sup> DRAGONE P., *Il regime del Patent Box*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona, 2016, *ivi* a p. 4

<sup>82</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (E-pub)

appartenenza degli stessi<sup>83</sup>, dalla residenza fiscale e dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato)<sup>84</sup>.

I soggetti beneficiari dell'agevolazione possono optare per il regime indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo degli *intangibles*; di conseguenza, possono essere ricompresi sia i beni immateriali sviluppati internamente, sia quelli acquisiti all'esterno dell'impresa a qualunque titolo, e quindi eventualmente anche in licenza, sui quali il contribuente svolga attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo<sup>85</sup>, si parla in questo caso di diritto di sfruttamento economico dei beni stessi<sup>86</sup>. Tale previsione (contenuta nell'art. 2, comma 2, D.M. 7 luglio 2015) ha una doppia valenza: da un lato costituisce un requisito necessario per il soggetto interessato al godimento del regime di *Patent Box*; dall'altro, ha la funzione di ampliare la platea di soggetti potenzialmente destinatari delle previsioni in commento<sup>87</sup>.

Nell'ambito di questa disciplina si ha però, una particolare condizione soggettiva: i soggetti titolari del reddito d'impresa possono godere dell'agevolazione a condizione che essi “*svolgano attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca ed organismi equiparati, finalizzate alla produzione di beni*” immateriali oggetto dell'agevolazione. Tale limitazione si spiega con la volontà del Governo italiano di “premiare” unicamente le imprese che svolgono un'effettiva attività di ricerca e sviluppo, i cui risultati sfociano nella realizzazione di beni immateriali. In tal senso, non solo l'*an*, ma anche il *quantum* della detassazione è collegato allo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, essendo la quota di reddito agevolabile commisurata ai costi specificamente afferenti l'attività.<sup>88</sup> Si tratta del c.d. “*nexus approach*”, individuato dall'OCSE, e necessario per dimostrare l'esistenza di un'attività sostanziale, che costituisce il presupposto fondamentale per la concessione, da parte dei singoli Stati, di regimi di favore per i redditi derivanti dallo sfruttamento economico degli *intangibles*<sup>89</sup>.

---

<sup>83</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 9

<sup>84</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4317

<sup>85</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. “Patent Box”)*, in *Riv. Dir. Ind.*, 2016, p. 92 e ss., *ivi* a p. 94

<sup>86</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (E-pub)

<sup>87</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016, p. 21

<sup>88</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4317

<sup>89</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 94

Si pone, quindi, una questione: l'attività di ricerca e sviluppo, per essere agevolata, deve essere materialmente svolta in Italia oppure no? La Relazione Illustrativa al D.M., in questo senso, specifica che è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività (sia in Italia, che all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo del rapporto di cui all'articolo 9 in caso di attività svolte da società estere del gruppo<sup>90</sup>.

Tanto sopra premesso, deve pertanto concludersi come, sotto il profilo soggettivo, l'impianto normativo delineato dalla Legge di Stabilità 2015 e dal D.M. 7 luglio 2015 individui tre requisiti fondamentali la cui presenza congiunta è necessaria per poter optare per l'applicazione del regime di *Patent Box*, ossia:

- 1) titolarità del reddito d'impresa;
- 2) esercizio di attività di ricerca e sviluppo; e
- 3) detenzione del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale.<sup>91</sup>

## ***1.1 Soggetti esclusi***

Successivamente, vengono delineati i soggetti esclusi dalla possibilità dell'esercizio dell'opzione di *Patent Box*; infatti, ai sensi dell'art. 3 del D.M. 30 luglio 2015, *“il beneficio non si applica alle società:*

- (i) assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;*
- (ii) assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;*
- (iii) assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'articolo 54 del Decreto Legislativo 8 Luglio 1999, n. 270”<sup>92</sup>.*

La Relazione Illustrativa al D.M. indica la *ratio* di tale esclusione nella circostanza che tali soggetti sono sottoposti a procedure non finalizzate *“alla continuazione dell'esercizio*

---

<sup>90</sup> Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p. 5

<sup>91</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 21

<sup>92</sup> Art. 3, D.M. 30 luglio 2015

dell'attività economica per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari”<sup>93</sup>.

## **2. L'ambito oggettivo**

L'ambito oggettivo di applicazione del *Patent Box* assolve alla funzione di identificare gli *intangibles* il cui reddito è ammesso al beneficio fiscale, sussistendo la condizione dello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo da parte dei soggetti che esercitano la relativa opzione<sup>94</sup>. L'articolo 1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015, come modificato dalla Legge di Stabilità 2016, e gli articoli 6 ed 8 del decreto *Patent Box* delimitano, appunto, questo ambito, fornendo le definizioni di beni immateriali ed elencando le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al regime in questione<sup>95</sup>.

Nel dettaglio, l'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015 reca la definizione di beni immateriali, specificando che: “L'opzione ha ad oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- (i) software protetto da copyright;
- (ii) brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- (iii) marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- (iv) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- (v) informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.”<sup>96</sup>.

La norma non richiede necessariamente la registrazione del bene immateriale (ad esempio i brevetti, i marchi o i disegni registrati), pur dovendosi trattare di beni per cui le leggi vigenti prevedono “potenzialmente” la protezione<sup>97</sup>; infatti vi sono altri beni immateriali che non

<sup>93</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 5

<sup>94</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 26

<sup>95</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 23

<sup>96</sup> Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>97</sup> Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, p. 6

sono individuabili sulla base di atti formali, accessibili e opponibili ai terzi. Si pensi ad esempio:

- alle informazioni aziendali segrete;
- al *software* per il quale il diritto d'autore scaturisce automaticamente al momento della sua creazione;
- ai disegni e modelli non registrati.<sup>98</sup>

Rispetto alle scelte di altri Stati europei, dove il *Patent Box* riguarda prevalentemente i redditi derivanti dai brevetti, l'ambito di applicazione oggettivo individuato dal nostro Legislatore appare più ampio<sup>99</sup> e l'inserimento dei marchi commerciali rappresenta un elemento caratterizzante del regime italiano rispetto ai *Patent Box regime* vigenti in altri Paesi UE. In conseguenza a tutto ciò, viene quindi ad ampliarsi in misura significativa la platea dei soggetti potenzialmente interessati alla nuova misura. Si pensi ai settori come la moda, il *design*, l'*entertainment*, dove l'utilizzo e la produzione di marchi, disegni e modelli è alla base dell'attività ordinariamente svolta.<sup>100</sup> In tal senso, sarebbe maggiormente appropriato riferirsi al nostro regime come un *IP Box*<sup>101 102</sup>.

Si ricorda, inoltre, che il diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati nel citato articolo 6 è condizione necessaria ma non sufficiente per la fruizione dell'agevolazione, in quanto occorrerà sempre verificare se agli stessi si può attribuire un valore dal quale derivano componenti positivi di reddito che concorrono alla formazione del reddito di impresa<sup>103</sup>.

La norma primaria, infine, non stabiliva espressamente se l'opzione andasse esercitata per tutti gli *intangibles* posseduti dall'impresa (*all in - all out*) o se potesse essere effettuata anche con riferimento ai singoli beni (*cherry picking*). Pur nel silenzio della norma, in coerenza con la natura agevolativa del regime, la Relazione di accompagnamento al Decreto attuativo ha precisato che "*l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni*

---

<sup>98</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 6

<sup>99</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione*, cit. - (*E-pub*)

<sup>100</sup> COMMITTERI G. M., *Maggiore "appeal" per il "Patent Box" con le modifiche dell'"Investment Compact"*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 562 e ss., *ivi* a p. 563

<sup>101</sup> *Intellectual Properties* (IP)

<sup>102</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (*E-pub*)

<sup>103</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 24

*immateriale detenuti dai soggetti beneficiari*”, chiarendo quindi che il regime è applicabile in relazione ai redditi conseguiti dal singolo bene<sup>104</sup>.

## **2.1 Vincolo di complementarietà**

Ai sensi del comma 3 dell'art. 6 D.M. 30 luglio 2015 “*qualora, nell’ambito delle singole tipologie dei beni immateriali individuati al comma 1 del presente articolo, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all’uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell’applicazione delle disposizioni del presente decreto*”<sup>105</sup>.

Questa possibilità di considerare, ai fini del *Patent Box*, in via unitaria una pluralità di beni immateriali ha l'intento di permettere ai soggetti interessati modalità di imputazione e calcolo delle poste rilevanti più agevolmente e in linea con la realtà economica. Tuttavia, tale facoltà è legata alla duplice condizione di: (i) unicità di titolarità e (ii) rapporto di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o processo sia subordinata all'uso congiunto dei beni immateriali da “unificare”.<sup>106</sup>

Nella prima versione della norma, il vincolo di complementarietà rilevava solo se riguardava più beni immateriali nell'ambito della medesima tipologia (marchi, brevetti, ecc.), mentre apparentemente non rilevava se aveva ad oggetto più beni immateriali (ad esempio un brevetto e il relativo *know-how*). Nella realtà economica, invece, si riscontra spesso una complementarietà tra *intangibles* diversi. Per questo motivo la Legge di Stabilità 2016 ha esteso la facoltà di considerare complementari diverse tipologie di beni immateriali e stabilendo altresì che l'utilizzo di tali beni potrebbe riguardare, non solo prodotti o processi, ma anche più famiglie di prodotti o gruppi di processi (tutto ciò in coerenza con gli orientamenti OCSE). La Relazione al Decreto fa l'esempio delle autovetture che incorporano più brevetti.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (E-pub)

<sup>105</sup> Art. 6, comma 3, D.M. 30 luglio 2015

<sup>106</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e, cit.*, p. 37

<sup>107</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (E-pub)

In questo modo, viene ad ampliarsi notevolmente la possibilità di accesso al regime a disposizione dei contribuenti<sup>108</sup>.

## **2.2 Individuazione degli assets agevolabili**

Per quanto riguarda la definizione delle tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione, l'art. 6 comma 2 del D.M. 30 luglio 2015 dispone di far<sup>109</sup> “*riferimento alle norme nazionali, dell’Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell’Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.*”<sup>110</sup>.

Pertanto la disciplina del *Patent Box* non interviene a (ri)definire le nozioni di beni immateriali interessate, ma attribuisce rilevanza *per relationem* alle norme nazionali, dell’Unione Europea ed internazionali, ecc.. Con tale impostazione risulta evidente la necessità di affrontare la tematica in oggetto in ottica interdisciplinare, unendo le competenze fiscali con le professionalità giuridiche più specificamente orientate alla tutela della proprietà industriale.<sup>111</sup>

La ragione di ciò, come spiegato nella Relazione Illustrativa al Decreto, risiede nella considerazione che i beni immateriali in questione sono, non solo quelli tutelati in Italia, ma anche quelli tutelati in qualsiasi altro Paese estero<sup>112</sup>.

Va osservato che, in alcuni casi, l’individuazione degli stessi potrebbe prestarsi a conclusioni non univoche; infatti, se appare abbastanza agevole l’individuazione di marchi registrati o brevetti, risulta invece più complesso verificare l’esistenza di disegni o modelli tutelabili, *software* protetto da *copyright* o, ancor più, di *know-how* giuridicamente tutelabile<sup>113</sup>.

Ora si approfondiranno tutte le tipologie di *intangibles* che potrebbero essere oggetto dell’agevolazione *Patent Box*.

---

<sup>108</sup> GAIANI L., *Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell’Agenzia delle entrate*, in *Fisco*, 2016, p. 907 e ss., *ivi* a p. 910

<sup>109</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 6

<sup>110</sup> Art. 6, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

<sup>111</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *L’ambito oggettivo di applicazione del “Patent Box” fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 35 e ss., *ivi* a p. 36-37

<sup>112</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 6-7

<sup>113</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione*, cit. - (E-pub)



## 2.2.1 Il *software*

Per la definizione di “*software* protetto da *copyright*” si deve far riferimento all'articolo 64-*bis* della Legge 633 del 1941 (Legge sul Diritto d'Autore), che si occupa dei programmi per elaboratore (cd. “*software*”)<sup>114</sup>. Secondo tale disposizione, “*i diritti esclusivi conferiti dalla presente legge sui programmi per elaboratore comprendono il diritto di effettuare o autorizzare:*

- a) *la riproduzione, permanente o temporanea, totale o parziale, del programma per elaboratore con qualsiasi mezzo o in qualsiasi forma. Nella misura in cui operazioni quali il caricamento, la visualizzazione, l'esecuzione, la trasmissione o la memorizzazione del programma per elaboratore richiedano una riproduzione, anche tali operazioni sono soggette all'autorizzazione del titolare dei diritti;*
- b) *la traduzione, l'adattamento, la trasformazione e ogni altra modificazione del programma per elaboratore, nonché la riproduzione dell'opera che ne risulti, senza pregiudizio dei diritti di chi modifica il programma;*
- c) *qualsiasi forma di distribuzione al pubblico, compresa la locazione, del programma per elaboratore originale o di copie dello stesso. La prima vendita di una copia del programma nella Comunità Economica Europea da parte del titolare dei diritti, o con il suo consenso, esaurisce il diritto di distribuzione di detta copia all'interno della Comunità, ad eccezione del diritto di controllare l'ulteriore locazione del programma o di una copia dello stesso.”<sup>115</sup>.*

In breve, per *software* protetto da *copyright* si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali<sup>116</sup>, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dal regime *Patent Box* le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.<sup>117</sup>

La Legge istitutiva del *Patent Box* (Legge di Stabilità 2015) ricomprendeva tra i beni agevolabili le “opere dell'ingegno”. La Legge di Stabilità 2016 è intervenuta sull'ambito oggettivo dell'agevolazione, modificando la norma primaria per restringere il campo di

---

<sup>114</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 7

<sup>115</sup> Art. 64-*bis*, L. 633/1941

<sup>116</sup> Il requisito principale dell'originalità significa, secondo alcuni Autori, che il *software* deve derivare da un atto intellettuale di creazione da parte degli autori.

<sup>117</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 25

applicazione al solo *software* protetto da *copyright* che, sotto questo profilo, si presentava non conforme alla normativa primaria, ancorché in linea con le raccomandazioni OCSE<sup>118</sup>.

Quindi, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a) del Decreto attuativo, le opere dell'ingegno sono limitate al solo “*Software* protetto da *copyright*”<sup>119</sup> e tale definizione ha di fatto escluso dall'agevolazione le opere dell'ingegno quali le opere letterarie, le opere drammatiche, le opere scientifiche, le opere didattiche, i *format* radiotelevisivi, le opere fotografiche, le opere dell'arte cinematografica, le opere della scultura, le opere e le composizioni musicali, i disegni e le opere dell'architettura, i progetti di lavori di ingegneria, ecc.<sup>120</sup>.

In quest'occasione, diversamente dai marchi d'impresa, il legislatore quindi non ha ritenuto opportuno estendere l'ambito applicativo dell'agevolazione ad altre opere dell'ingegno che pur potrebbero essere caratterizzate dal sostenimento di spese di ricerca e sviluppo quali, a titolo esemplificativo, i cataloghi editoriali librari e musicali e, in generale, tutte le opere tutelate dalla legge sul diritto d'autore<sup>121</sup>.

La circoscrizione è stata esplicitamente motivata, in sede di Relazione Illustrativa, dall'esigenza di rendere il dettato normativo italiano conforme alle linee guida OCSE; il *software* coperto da *copyright*, infatti, è l'unico ad avere le medesime caratteristiche dei brevetti (*novel, non-obvious, useful*)<sup>122</sup>. Invero, il generico riferimento alle “opere dell'ingegno”, contenuto nella versione precedente era un chiaro rimando alla legge sulla protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio, ed era sicuramente troppo ampio in quanto tale estensione sembra confliggere con l'*animus* della norma che vuole agevolare i redditi prodotti da determinate tipologie di beni immateriali legati all'attività di ricerca e sviluppo nel settore industriale<sup>123</sup>.

Il *software* rappresenta un esempio, come accennato precedentemente, di come sia ben possibile che sul medesimo bene (giuridico) insistano diversi diritti di proprietà industriale (*software* e/o brevetto) concorrenti o almeno in parte sovrapposti, tutti qualificabili come beni immateriali ai fini che ci interessano<sup>124</sup>.

---

<sup>118</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (*E-pub*)

<sup>119</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 7

<sup>120</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 34-35

<sup>121</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei*, cit., p. 97

<sup>122</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e*, cit., p. 26

<sup>123</sup> PIAZZA M. e TRAINOTTI A., *Patent box limitato al software coperto da copyright*, in *Fisco*, 2016, p. 417 ss, *ivi* a p. 419

<sup>124</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 30

Ciò premesso, poiché ai fini del beneficio legato al *Patent Box* il *software* è agevolabile solo se protetto da *copyright*, il dubbio è che l'accesso al beneficio sia subordinato a una qualche particolare formalità che evidenzia l'esistenza di un'effettiva tutela del diritto<sup>125</sup>. In questo senso, si segnala che il diritto d'autore ha per caratteristica quella di nascere con la creazione dell'opera, non richiedendo formalità quali il deposito o la registrazione. Quindi, il deposito presso il “*Registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore*” affidato alla SIAE risulterebbe una mera formalità, che fa fede - sino a prova contraria - dell'esistenza dell'opera, ma non rileva ai fini del regime di *Patent Box*.<sup>126</sup>

Il presupposto della tutela, quindi, non è costituito da alcuna forma di registrazione o brevettazione, ma dall'espressione dell'opera protetta, consistente nel linguaggio informatico dotato di caratteristiche di novità e creatività<sup>127</sup>.

La prova dell'esistenza del *software* deve, infatti, risultare da una dichiarazione sostitutiva da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, che attesti la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo (in questo secondo caso specificando il negozio da cui deriva l'acquisto), e la sussistenza dei requisiti di tutela (originalità e creatività) tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno. Questa dichiarazione deve altresì contenere la descrizione del programma per elaboratore.<sup>128</sup>

## **2.2.2 Il brevetto industriale**

Ai sensi del punto (ii) dell'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015 (Codice della Proprietà Industriale - CPI), sono agevolabili i “*brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori*”<sup>129</sup>.

I predetti titoli di proprietà industriale sono concessi dai competenti Uffici nazionali, comunitari o Organismi internazionali, variamente denominati.<sup>130</sup>

---

<sup>125</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit.* - (E-pub)

<sup>126</sup> PIAZZA M. e TRAINOTTI A., *op. cit.*, p. 421

<sup>127</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *L'ambito oggettivo di applicazione*, cit., p. 37

<sup>128</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 25-26

<sup>129</sup> Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>130</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 26

Secondo il CPI (in particolare l'articolo 45 del D.Lgs. 30/2005), 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.*”<sup>131</sup>.

Il primo elemento che viene richiesto al brevetto è quello della *novità*, nel senso che l'invenzione non deve essere già compresa nello stato della tecnica<sup>132</sup>. Quanto al secondo requisito, 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 (art. 48 del D.Lgs. 30/2005). Infine, per quanto riguarda, il terzo requisito, un'invenzione è considerata *atta ad avere un'applicazione industriale* se il suo oggetto può essere fabbricato o utilizzato in qualsiasi genere di industria, compresa quella agricola (art. 49 del D.Lgs. 30/2005).<sup>133</sup>

In merito alle invenzioni biotecnologiche, ai sensi dell'art. 81-*quater* del D.Lgs. 30/2005 “*sono brevettabili purché abbiano i requisiti di novità e attività inventiva e siano suscettibili di applicazione industriale:*

- a) *un materiale biologico, isolato dal suo ambiente naturale o prodotto tramite un procedimento tecnico, anche se preesistente allo stato naturale;*
- b) *un procedimento tecnico attraverso il quale viene prodotto, lavorato o impiegato materiale biologico, anche se preesistente allo stato naturale;*
- c) *qualsiasi nuova utilizzazione di un materiale biologico o di un procedimento tecnico relativo a materiale biologico;*
- d) *un'invenzione relativa ad un elemento isolato dal corpo umano o diversamente prodotto, mediante un procedimento tecnico, anche se la sua struttura è identica a quella di un elemento naturale, a condizione che la sua funzione e applicazione industriale siano concretamente indicate e descritte. Per procedimento tecnico si intende quello che soltanto l'uomo è capace di mettere in atto e che la natura di per se stessa non è in grado di compiere;*
- e) *un'invenzione riguardante piante o animali ovvero un insieme vegetale, caratterizzato dall'espressione di un determinato gene e non dal suo intero genoma, se la loro applicazione non è limitata, dal punto di vista tecnico, all'ottenimento di una*

---

<sup>131</sup> Art. 45, comma 1, CPI

<sup>132</sup> Per stato della tecnica si intende tutto ciò che è stato reso accessibile al pubblico, in Italia o all'estero, prima della data del deposito della domanda di brevetto mediante descrizione scritta od orale, una utilizzazione o un qualsiasi altro mezzo (art. 46 del D.Lgs. 30/2005).

<sup>133</sup> Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

*determinata varietà vegetale o specie animale e non siano impiegati, per il loro ottenimento, soltanto procedimenti essenzialmente biologici, secondo le modalità previste dall'articolo 170-bis, comma 6.”*<sup>134</sup>.

Sono oggetto dell'agevolazione anche i modelli di utilità, vale a dire, ai sensi dell'art. 82 del D.Lgs. 30/2005, i nuovi modelli atti a conferire particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego a macchine, o parti di esse, strumenti, utensili od oggetti di uso in genere, quali i nuovi modelli consistenti in particolari conformazioni, disposizioni, configurazioni o combinazioni di parti<sup>135</sup>.

Ai sensi dell'art. 100 del D.Lgs. 30/2005, può costituire oggetto del diritto su una nuova varietà vegetale, *“un insieme vegetale di un taxon botanico del grado più basso conosciuto che, conformandosi integralmente o meno alle condizioni previste per il conferimento del diritto di costituire, può essere:*

- a) definito in base ai caratteri risultanti da un certo genotipo o da una certa combinazione di genotipi;*
- b) distinto da ogni altro insieme vegetale in base all'espressione di almeno uno dei suddetti caratteri;*
- c) considerato come un'entità rispetto alla sua idoneità a essere riprodotto in modo conforme.”*<sup>136</sup>.

La topografia di un prodotto a semiconduttori è, ai sensi dell'art. 87 del D.Lgs. 30/2005<sup>137</sup>, *“una serie di disegni correlati, comunque fissati o codificati:*

- a) rappresentanti lo schema tridimensionale degli strati di cui si compone un prodotto a semiconduttori;*
- b) nella qual serie ciascuna immagine riproduce in tutto o in parte una superficie del prodotto a semiconduttori in uno stadio qualsiasi della sua fabbricazione.”*<sup>138</sup>.

L'ammissione al beneficio può scattare fin dal momento del deposito della domanda, atteso il chiaro dettato normativo che si riferisce a brevetti in corso di concessione. Ciò coerentemente con la considerazione che le domande di brevetto hanno presumibilmente già comportato attività di ricerca e sviluppo, sono suscettibili di sfruttamento patrimoniale sia diretto che

---

<sup>134</sup> Art. 81-*quater*, CPI

<sup>135</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 9

<sup>136</sup> Art. 100, CPI

<sup>137</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 10

<sup>138</sup> Art. 87, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

tramite atti dispositivi (quali cessioni e licenze), nonché di tutela giudiziaria nei confronti di eventuali violazioni perpetrate da terzi<sup>139</sup>.

### **2.2.3 Il marchio**

Ai sensi del punto (iii) dell'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015, sono agevolabili i *“marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione”*<sup>140</sup>. Questi s'intendono registrati dai competenti Uffici per la proprietà industriale, variamente denominati<sup>141</sup>.

Il marchio è il segno distintivo normalmente utilizzato mediante apposizione materiale sul prodotto. Ma la materiale apposizione sul prodotto non è elemento essenziale e qualificante dell'uso del segno in funzione del marchio. L'uso del marchio si caratterizza piuttosto in via generale per la spersonalizzazione delle relazioni in cui esplica la propria funzione distintiva, indipendentemente dall'instaurazione di contatti diretti con l'imprenditore e la sua organizzazione aziendale<sup>142</sup>.

Secondo il CPI (in particolare l'articolo 7 del D.Lgs. 30/2005), possono costituire oggetti di registrazione come marchio d'impresa *“tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese”*<sup>143</sup>.

I marchi collettivi, ai sensi dell'articolo 11 del D.Lgs. 30/2005 (CPI), sono quelli registrati per *“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.”*<sup>144</sup>. In simili circostanze, il soggetto che registra il marchio collettivo è in genere un consorzio il quale svolge anche l'attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo del marchio che poi concede ai consorziati in licenza

---

<sup>139</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *L'ambito oggettivo di applicazione*, cit., p. 38

<sup>140</sup> Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>141</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 28

<sup>142</sup> SARTI D., *L'impresa nel mercato*, in CIAN M. (a cura di), *Diritto commerciale*, vol. I., sez. IV, Torino: Giappichelli, 2014, p. 167-275, ivi a p. 235

<sup>143</sup> Art. 7, CPI

<sup>144</sup> Art. 11, comma 1, CPI

d'uso<sup>145</sup>. Funzione giuridicamente protetta del marchio collettivo è perciò quella di garantire che i prodotti o servizi contraddistinti presentino particolari caratteristiche qualitative (*standard*) “certificate” dal titolare<sup>146</sup>.

Rispetto alla norma primaria sono, quindi, esclusi i marchi non registrati per scelta dell'impresa, seppure astrattamente giuridicamente tutelabili dalla legge<sup>147</sup>, infatti l'articolo 2571 c.c. prevede 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”<sup>148</sup>.

Quello dei marchi rappresenta un aspetto delicato del *Patent Box* italiano, non essendo allineato alle raccomandazioni OCSE. Infatti, secondo gli indirizzi OCSE i marchi sono esclusi da questo regime di favore. Secondo l'orientamento prevalente, pertanto, l'agevolazione potrà essere sfruttata con riferimento a tali *intangibles* soltanto nella finestra temporale concessa per eliminare gli aspetti dei regimi di *Patent box* già esistenti che non risultano conformi alle raccomandazioni OCSE (entro il 30 giugno 2016). Tuttavia, si segnala che secondo altra dottrina, il sistema italiano come oggi regolamentato si ritiene che sia già in grado di far sì che l'esenzione spetti solo ai soggetti che hanno effettivamente svolto attività di ricerca e sviluppo e che quindi, in ultima analisi, non debba essere modificato.<sup>149</sup>

La ragione di tale esclusione andrebbe individuata, da un lato, nel fatto che i marchi non richiedono lo stesso livello di innovazione rispetto agli altri beni immateriali registrati o registrabili, dall'altro, nella circostanza che se fosse accordato un beneficio fiscale ai redditi derivanti dai marchi, tutti indistintamente i redditi dell'impresa risulterebbero attività “*value-creating*”<sup>150</sup>.

## **2.2.4 I disegni e modelli**

L'articolo 31 del D.Lgs. 30 del 2005 (CPI), al comma 1, definisce ciò che può essere oggetto di registrazione sotto la definizione di “disegni e modelli”, in particolare “*possono costituire*

---

<sup>145</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 11

<sup>146</sup> SARTI D., *L'impresa nel*, cit., p. 268

<sup>147</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 10

<sup>148</sup> SARTI D., *op. cit.*, p. 236

<sup>149</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 10-11

<sup>150</sup> MIELE L. e VIO R., “*Patent Box*”: *spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 1667 e ss., *ivi* a p. 1672

*oggetto di registrazione come disegni e modelli l'aspetto dell'intero prodotto<sup>151</sup> o di una sua parte quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale”<sup>152</sup>.*

Per disegni e modelli “giuridicamente tutelabili” ai fini del *Patent Box*, s'intendono:

- a) le domande di registrazione di disegni e modelli;
- b) i disegni e modelli registrati;
- c) i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità;
- d) il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico.<sup>153</sup>

I disegni e i modelli rientrano nell'ambito di applicazione del *Patent Box* qualora giuridicamente tutelabili. Il punto (iv) dell'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015 consentirebbe, pertanto, di far sì che tali beni immateriali possano accedere all'agevolazione anche qualora non siano registrati<sup>154</sup>. In tal senso, si sostiene che l'*industrial design* può accedere alla misura in quanto giuridicamente tutelabile, e quindi anche *ove* non registrato (e ciò verosimilmente per consentire l'accesso alle creazioni della moda che tipicamente non sono oggetto di registrazione)<sup>155</sup>.

La normativa *Patent Box* fa quindi riferimento ai disegni e modelli industriali, registrati e non. La tutela giuridica di tali elementi di proprietà industriale è garantita per la durata di 25 anni dalla data di deposito della domanda di registrazione (che può essere proposta entro il termine del “periodo di grazia” di 12 mesi dalla divulgazione degli stessi), ovvero per la durata di 3 anni dalla data di presentazione al pubblico del modello o disegno, nel caso in cui questo non venga registrato.<sup>156</sup>

---

<sup>151</sup> Al secondo e terzo comma, si precisa rispettivamente che “*per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi tra l'altro i componenti che devono essere assemblati per formare un prodotto complesso, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici, esclusi i programmi per elaboratore*” e “*per prodotto complesso si intende un prodotto formato da più componenti che possono essere sostituiti, consentendo lo smontaggio e un nuovo montaggio del prodotto*”.

<sup>152</sup> Art. 31, comma 1, CPI

<sup>153</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 29

<sup>154</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 11

<sup>155</sup> TOMASSINI A. e VALENTI R., *Patent Box, bonus ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 11/09/2015, p. 43

<sup>156</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei*, cit., p. 97



## 2.2.5 Il *know-how*

Ai sensi del punto (v) dell'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015, sono agevolabili le “*informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili*”<sup>157</sup>, cioè il cd. *know-how*<sup>158</sup>.

Per tale tipologia di *intangible* l'individuazione ai fini del beneficio *Patent Box* può non essere immediata<sup>159</sup>. A tal proposito, infatti, è stato evidenziato che la definizione legislativa è ampia e accoglie:

- sia le informazioni strettamente tecniche (per esempio informazioni relative a procedimenti e prodotti, che siano o meno brevettabili, disegni costruttivi, descrizioni di processi, formule o altre informazioni relative ai processi produttivi);
- sia le informazioni di natura commerciale e amministrativa (per esempio dati statistici, ricerche di mercato, strategie di mercato, liste clienti e relative condizioni economiche).<sup>160</sup>

Quindi, come nella fattispecie precedente dei disegni e modelli, ai fini del regime opzionale si considerano “giuridicamente tutelabili” le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali, soggette al legittimo controllo del detentore, *ove* tali informazioni ai sensi dell'art. 98 CPI:

- a) siano segrete, nel senso che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore. Si tratta di informazioni che, singolarmente o nella loro combinazione, siano tali da non poter essere assunte dall'operatore del settore, in tempi e a costi ragionevoli. In sostanza occorre che la loro acquisizione da parte del concorrente richieda sforzi o investimenti;
- b) abbiano valore economico in quanto segrete. Non nel senso che possiedano un valore di mercato, ma nel senso che il loro utilizzo comporti, da parte di chi lo attua, un vantaggio concorrenziale che consenta di mantenere o aumentare la quota di mercato;

---

<sup>157</sup> Art. 6, comma 1, del D.M. 30 luglio 2015

<sup>158</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 12

<sup>159</sup> FASOLINO A. e MIELE L., *Patent Box con opzione flessibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12/11/2015, p. 50

<sup>160</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 12

c) siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.<sup>161</sup>

Tuttavia, l'esperienza industrialistica conosce ipotesi di informazioni riservate, anche se non strettamente coincidenti con la definizione normativa di segreto, cui nondimeno viene accordata tutela nei casi di utilizzo scorretto da parte di terzi, sanzionato *sub specie* di concorrenza sleale *ex art. 2598 c.c.*. Sul punto, si ritiene che anche tali informazioni possano accedere al beneficio fiscale, avendo rilievo centrale a tal fine la fattuale segretezza delle informazioni, unitamente alla loro proteggibilità in senso lato<sup>162</sup>.

Con riferimento alle informazioni segrete l'Agenzia delle Entrate ha esplicitamente escluso dall'agevolazione le liste di nominativi, quali ad esempio le liste fornitori e clienti, che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di *direct marketing*<sup>163</sup>, le quali, invece, nella giurisprudenza industrialistica sono state spesse volte qualificate quali *asset IP*<sup>164</sup>.

Si osserva, da ultimo, che secondo le linee guida dell'OCSE, l'agevolazione è consentita a condizione che tali beni immateriali siano certificati da un soggetto governativo indipendentemente dall'Amministrazione Finanziaria. Inoltre, il beneficio sarebbe accessibile soltanto ai contribuenti che hanno un fatturato complessivo e un fatturato relativo agli *intangibles* non superiore a soglie prefissate. La norma italiana, al contrario, non prevede alcun processo di certificazione o limiti dimensionali per l'accesso all'agevolazione con riferimento al *know-how*, configurandosi, anche in relazione a tali beni immateriali, una situazione di disallineamento della disciplina interna nei confronti delle prescrizioni previste a livello internazionale.<sup>165</sup>

---

<sup>161</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 31-32

<sup>162</sup> BERTONI P. e PAPOTTI R. A., *L'ambito oggettivo di applicazione*, cit., p. 40

<sup>163</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 35

<sup>164</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e*, cit., p. 28

<sup>165</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 13

### **3. Attività di ricerca e sviluppo**

Come si è già avuto modo di anticipare, affinché le imprese possano optare per il regime di *Patent Box*, oltre ad essere in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi di cui sopra, è necessario incontrare la condizione di cui al comma 41 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015. La disposizione prevede che i soggetti che vogliono usufruire del beneficio debbano svolgere<sup>166</sup> “*le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39*”<sup>167</sup>.

Lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo rappresenta una *condicio sine qua non* affinché i contribuenti possano accedere al regime fiscale agevolato in parola. In quest'ottica si inserisce l'articolo 8 del D.M. 30 luglio 2015 che enuclea le attività “qualificanti” ai fini del godimento del regime di *Patent Box* con un'elencazione puntuale, prevedendo in particolare che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere “*finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni*” oggetto dell'agevolazione. Tali attività si presentano particolarmente ampie e non circoscritte alla ricerca e allo sviluppo in senso stretto di *asset IP*, ma, al contrario, abbracciano altresì il mantenimento e il potenziamento dei medesimi.<sup>168</sup>

A tal fine il Decreto ministeriale individua quindi le seguenti attività:

- (i) *la ricerca fondamentale, con ciò dovendosi intendere i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;*
- (ii) *la ricerca applicata, con ciò dovendosi intendere la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica; lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche le altre attività destinate alla definizione*

---

<sup>166</sup> PAPPALARDO L. P., *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*, in *Dir. Prat. Tribut.*, 2015, p. 570 e ss., *ivi* a p. 580

<sup>167</sup> Art. 1, comma 41, Legge 190/2014

<sup>168</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 40

*concettuale, concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i test, le prove e le sperimentazioni necessari ad ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi e campioni, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari;*

- (iii) il design, con ciò intendendosi le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le attività di sviluppo dei marchi;*
- (iv) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;*
- (v) le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;*
- (vi) le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del design, o degli altri materiali proteggibili.”<sup>169</sup>.*

Tanto premesso, si rileva che la Relazione Illustrativa al D.M consente di estrapolare tre requisiti comuni a tutte le attività in esame:

- a) retrodatabilità<sup>170</sup>, in quanto non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene siano esercitate nel periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia svolta nei periodi d'imposta precedenti;
- b) atterritorialità, atteso che è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo (anche all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo;

---

<sup>169</sup> Art. 8 D.M. 30 luglio 2015

<sup>170</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 42

- c) individuabilità, nel senso che è comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse “generato”; tale verifica va, quindi, condotta separatamente bene per bene.<sup>171</sup>

Non si registrano, invece, stando alla lettera del Decreto Ministeriale, eventuali soglie minime di investimento al di sotto delle quali l'opzione non sarebbe esercitabile<sup>172</sup>.

## **4. Tipologie di utilizzo dei beni agevolabili**

Ai sensi del primo comma dell'articolo 7 del D.M. 30 luglio 2015 “rientrano nell’ambito applicativo dell’opzione:

- (i) *la concessione in uso del diritto all’utilizzo dei beni immateriali di cui all’articolo 6;*
- (ii) *l’uso diretto dei beni immateriali di cui all’art. 6, per tale intendendosi l’utilizzo nell’ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso”<sup>173</sup>.*

### ***4.1 Concessione in uso del diritto a terzi***

Ai sensi del secondo comma dell'articolo 7 del D.M. 30 luglio 2015 nel caso in cui ci sia una concessione in uso del diritto a terzi “[...] il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi”<sup>174</sup>.

Al riguardo, è da ritenere che assumono rilevanza, oltre ai ricavi specificamente conseguiti per la concessione in uso a terzi, tutti i costi e oneri “riferibili ai predetti componenti positivi”. Ne discende che il calcolo del reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale richiede

---

<sup>171</sup> Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p. 5

<sup>172</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 42

<sup>173</sup> Art. 7, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>174</sup> Art. 7, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

l'individuazione dei costi ad esso correlati, compresi gli oneri sostenuti per il suo mantenimento e sviluppo.<sup>175</sup>

Infine, è opportuno ricordare che è possibile accedere al regime di *Patent Box* indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo dei beni immateriali in quanto l'accesso al regime è consentito<sup>176</sup>, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.M., a chi “*ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati all'articolo 6*”<sup>177</sup>.

## **4.2 Utilizzo diretto dell'intangibile**

Per le imprese che utilizzano direttamente nella propria struttura produttiva i beni immateriali sviluppati internamente, non è rinvenibile un distinto ammontare dei relativi ricavi; di conseguenza, nemmeno può essere direttamente isolata la quota di reddito ad essi riferibile, mancando una vera e propria “attività di sfruttamento del bene immateriale”<sup>178</sup>. È quindi necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita<sup>179</sup>.

Sul punto, la Relazione accompagnatoria al Decreto osserva che “*il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente*” e questo contributo può essere positivo o negativo a seconda delle specifiche fattispecie<sup>180</sup>.

Prosegue poi la relazione evidenziando che tale approccio<sup>181</sup> “*assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile*”<sup>182</sup>.

---

<sup>175</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *Reddito detassato per*, cit., p. 4319-4320

<sup>176</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 16

<sup>177</sup> Art. 2, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

<sup>178</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4320

<sup>179</sup> AVOLIO D. e DE ANGELIS E., “Patent box”, *gruppi di imprese e contributo economico degli “intangibles”*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 4279 e ss., *ivi* a p. 4281

<sup>180</sup> Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p. 5

<sup>181</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 16

<sup>182</sup> Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p. 5

Ma, bisogna prestare attenzione, in quanto in assenza appunto di un corrispettivo pagato da terzi, la quantificazione del contributo economico si rivela particolarmente discrezionale, dipendendo dalle valutazioni soggettive dell'impresa<sup>183</sup>.

## **5. Calcolo dell'agevolazione**

L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito complessivo, sia ai fini IRES che IRAP, del 50% (a regime) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili. In particolare, il reddito agevolabile è progressivamente escluso dalla base imponibile nella misura del:

- 30% per il periodo d'imposta 2015;
- 40% per il periodo d'imposta 2016;
- 50% dal 2017 in poi.<sup>184</sup>

A differenza delle agevolazioni commisurate alla “quantità” assoluta di spesa effettuata per le attività di ricerca e sviluppo<sup>185</sup>, il regime di *Patent Box* (in generale) collega l'agevolazione al reddito derivante dallo sfruttamento economico del bene immateriale, da considerarsi limitatamente in proporzione al rapporto tra costi per ricerca e sviluppo “qualificati” e costi per ricerca e sviluppo sostenuti in totale dal contribuente per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento dei beni intangibili<sup>186</sup>.

Con particolare riferimento alle agevolazioni fiscali concernenti i redditi derivanti dalla proprietà intellettuale, fra i diversi metodi proposti per verificare il reale collegamento fra il regime preferenziale e l'attività sostanziale sottesa, le linee guida OCSE hanno accolto quello definito *nexus approach* in forza del quale i benefici fiscali riconosciuti ai redditi derivanti dai beni immateriali sono determinati in funzione delle spese sostenute per la realizzazione degli

---

<sup>183</sup> ANDREANI G. e TUBELLI A., *op. cit.*, p. 4320

<sup>184</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione*, cit. - (*E-pub*)

<sup>185</sup> Nelle quali si provvede ad attribuire al contribuente un credito d'imposta di importo pari (o comunque commisurato) a quanto speso dal contribuente in attività di ricerca e sviluppo, normalmente con un approccio incrementale, cioè detassando solamente la quota di spesa in più rispetto a quella di precedenti esercizi.

<sup>186</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei*, cit., p. 99-100

stessi<sup>187</sup>. In questo senso la quota di reddito agevolabile è calcolata moltiplicando il reddito derivante dal bene immateriale per il coefficiente di reddito agevolabile<sup>188</sup>.

Quindi, può beneficiare del regime agevolato di tassazione soltanto la quota parte di reddito determinata, mediante un procedimento indiretto<sup>189</sup>. Ai fini del calcolo dell'agevolazione occorre quindi:

1. individuare, innanzitutto, il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'articolo 7 del decreto *Patent Box*;
2. calcolare, poi, il cd. *nexus ratio*, dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'articolo 9, commi da 2 a 5 del medesimo decreto<sup>190</sup>;  
Questo *ratio*, come appena illustrato, è dato dal rapporto tra i “Costi Qualificati”<sup>191</sup> sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo relative ai suddetti beni immateriali e i “Costi Complessivi”<sup>192</sup> ad essi connessi, dati a loro volta dalla somma dei primi e del costo di acquisizione dei beni in parola. Tale previsione è giustificata dalla volontà di riconoscere il beneficio della detassazione se e nella misura in cui vi sia un “nesso” diretto tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute per il bene immateriale e il reddito riveniente dall'utilizzo dell'*asset* medesimo, coerentemente al cd. *nexus approach*.<sup>193</sup>
3. effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *nexus ratio* per ottenere la quota di reddito agevolabile, prevista dall'articolo 9, comma 7 del decreto;<sup>194</sup>
4. applicare, infine, a tale quota di reddito la percentuale di detassazione riconosciuta.<sup>195</sup>

L'ammontare del reddito detassato è determinabile, quindi, per mezzo della seguente formula:

$$\text{Reddito detassato} = \text{Reddito ritraibile dall'intangibile} \times \frac{\text{Costi qualificati}}{\text{Costi complessivi}} \times \text{Misura del beneficio}$$

<sup>187</sup> MIELE L. e VIO R., “Patent Box”: *spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 1667 e ss., *ivi* a p. 1667

<sup>188</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e, cit.*, p. 123

<sup>189</sup> DRAGONE P., *Il regime del, cit.*, p. 19

<sup>190</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 39-40

<sup>191</sup> Trattasi dei “costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del beni immateriale di cui al comma 39” (art. 1, co. 42, L 190/2014).

<sup>192</sup> In particolare, l'art. 1, co. 42, L 190/2014 prevede che il denominatore del rapporto sia composto dai “costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene”.

<sup>193</sup> ROSSI L. e ZECCA F., *Il “Patent Box” nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1054 ss., *ivi* a p. 1055

<sup>194</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 39-40

<sup>195</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 19



Il reddito detassato, così determinato, rappresenta una variazione in diminuzione del reddito d'impresa. Appare chiaro che qualora il reddito detassato sia positivo, la variazione in diminuzione può comportare una riduzione del reddito d'impresa oppure, generare o incrementare una perdita fiscale.<sup>196</sup>

Tecnicamente il *Patent Box* è un regime di esenzione che rientra nell'alveo delle norme a carattere agevolativo. L'art. 1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015, prevede espressamente che “*i redditi dei soggetti indicati al comma 37 [...] non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto esclusi*”.<sup>197</sup>

Per quanto riguarda la determinazione del reddito derivante dal bene immateriale, l'articolo 7 del D.M. 30 luglio 2015 precisa che<sup>198</sup> “*rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione:*

- (i) *la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali di cui all'articolo 6;*
- (ii) *l'uso diretto dei beni immateriali di cui all'art. 6, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso*”<sup>199</sup>.

In relazione alle modalità di sfruttamento del bene immateriale sono previsti diversi schemi di calcolo del reddito rilevante. Invero, se da un lato la concessione in uso genera ricavi - mediante la corresponsione di *royalty* o altre forme di corrispettivo per la concessione in uso del diritto - in linea di principio facilmente individuabili e circoscrivibili, per quanto attiene al reddito derivante dall'uso diretto, il D.M. impone un'analisi “chirurgica”, da svolgersi in sede di *ruling*, dell'*asset IP* finalizzata ad individuare il “*contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita*”<sup>200</sup>.

Alla luce dell'importanza delle modalità d'uso al fine del calcolo del reddito agevolabile, si passerà ora ad analizzare le due diverse fattispecie.

## ***5.1 Concessione in uso***

Seguendo l'ordine logico sposato dal Decreto Ministeriale, procederemo, in primo luogo, ad analizzare i beni immateriali quale oggetto di concessioni in uso. Preliminarmente, si

---

<sup>196</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e, cit.*, p. 124

<sup>197</sup> Art. 1, comma 39, Legge di Stabilità 2015

<sup>198</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei*, cit., p. 99-100

<sup>199</sup> Art. 7, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>200</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 107

consideri che i diritti di proprietà intellettuale possono circolare, non solo su base temporanea (appunto, tramite concessioni in uso) ma, altresì, in via definitiva, mediante atto di cessione con il quale il titolare si spoglia definitivamente del proprio diritto in favore di un terzo. La licenza rappresenta una deroga privatistica su base volontaria al diritto di esclusiva attribuito dall'ordinamento all'*asset IP*<sup>201</sup>.

Infatti, la concessione in uso ha per oggetto i contratti di licenza, i quali sono stipulati dal titolare (licenziante) con uno o più terzi licenziatari. Attraverso questi contratti il licenziante mantiene la titolarità del “bene”, consentendone tuttavia l'utilizzazione ad un terzo licenziatario, nei limiti previsti dall'accordo. Normalmente, questi accordi sono onerosi, e il corrispettivo della licenza è definito “canone di licenza” o *royalty*, che può essere stabilita in misura fissa o calcolata proporzionalmente al volume d'affare del licenziatario.<sup>202</sup>

Quindi, nel caso di concessione in uso a terzi dei beni immateriali, ai sensi dell'art. 7, comma 2, del D.M. 30 luglio 2015, il reddito agevolabile è “*costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali [royalties], al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi*”<sup>203</sup>.

Tra i componenti positivi di reddito da considerare nel computo, oltre ai canoni derivanti dalla concessione in uso del bene, rientrano anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi<sup>204</sup>. A questi componenti positivi, bisogna detrarre i costi diretti (quali costi per personale diretto, consulenti, ecc.) e indiretti (quali ammortamenti, spese generali ecc., da ripartire sulla base di *driver* opportunamente individuati)<sup>205</sup>.

## **5.2 Utilizzo diretto**

Passando all'analisi dello sfruttamento diretto dei diritti di proprietà intellettuale, come noto la titolarità di una privativa garantisce al proprietario di escludere i terzi, con efficacia *erga*

---

<sup>201</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 107

<sup>202</sup> SARTI D., *L'impresa nel*, cit., p. 259

<sup>203</sup> Art. 7, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

<sup>204</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 44

<sup>205</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 100

*omnes*, dall'utilizzazione non autorizzata dei medesimi. Conseguentemente, solo il titolare ha titolo per sfruttare il vantaggio competitivo offerto dal diritto.<sup>206</sup>

Nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, è necessario individuare, per ciascun bene immateriale il contributo economico da esso derivante, ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D.M. 30 luglio 2015<sup>207</sup>.

Il criterio cardine in caso di uso diretto è dal “contributo economico” ascrivibile alla privativa nel contesto del reddito dell'impresa. Sul punto, la Relazione Illustrativa al Decreto ministeriale offre utili linee guida al fine di meglio comprendere la portata e le conseguenze della normativa<sup>208</sup>. In particolare, “*il contributo economico consiste in un reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito rinveniente dall'attività svolta dal contribuente. Tale approccio, di fatto, assume l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente. Pertanto, ai fini della normativa in esame, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile al fine di identificare la quota di reddito agevolabile*”<sup>209</sup>.

Tale approccio, come chiarito nella Relazione Illustrativa, muove dalla *ratio* di voler equiparare le posizioni - nelle prospettive dell'agevolazione fiscale - di chi scelga di sfruttare direttamente l'*asset IP* e di chi, invece, lo conceda in uso a terzi, evitando così di fare discriminazioni tra le due tipologie di “utilizzo”<sup>210</sup>.

Il contributo economico consiste, quindi, nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva) derivante dall'attività d'impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso. Tale reddito (o perdita) figurativo è il risultato del “conto economico virtuale” riferibile al bene immateriale, che tiene conto, per la parte delle componenti positive, della “*royalty* implicita<sup>211</sup>” sul bene intangibile incorporata nel prezzo di vendita del bene materiale ceduto o del servizio prestato. E, per la parte delle componenti negative, della sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività

---

<sup>206</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 110

<sup>207</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 19

<sup>208</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 111

<sup>209</sup> Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p. 5

<sup>210</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione*, cit. - (E-pub)

<sup>211</sup> Il valore della *royalty* da individuare nell'ambito delle componenti positive non è esplicito, cioè determinato a seguito di una specifica contrattazione tra parti giuridicamente distinte, ma risulta “implicito” e, pertanto, da estrapolare dal prezzo di vendita del bene o del servizio ceduto a terzi

connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale medesimo.<sup>212</sup>

In ogni caso, tale procedimento di quantificazione non è rimesso all'autonomia del contribuente ma, al contrario, deve svolgersi in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate<sup>213</sup>. Infatti, ai sensi dell'art. 1, comma 39, della L. 190/2014, la determinazione del menzionato importo in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione di una procedura di *ruling* (vedi *infra*), conforme a quanto previsto dall'art. 8 del D.L. 269/2003 (il richiamo normativo va inteso al nuovo articolo 31-*ter* del D.P.R. 699/73, come modificato dal Decreto 147/2015, cosiddetto “Decreto Internazionalizzazione”)<sup>214</sup>.

Infine, è opportuno ricordare che rientrano tra le componenti positive di reddito anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i beni immateriali agevolabili e per violazione dei diritti sugli stessi beni.<sup>215</sup>

## **6. Tracciabilità dei componenti positivi e negativi**

Il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo poste in essere e i beni immateriali cui tali attività sono dirette, nonché fra questi ultimi e il reddito agevolabile derivante dai medesimi, deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione analitica contabile o extracontabile<sup>216</sup>, volto al cd. “*tracking and tracing*” dei costi e ricavi afferenti ogni singolo *intangible*<sup>217</sup>.

L'art. 11 del Decreto non pone particolari prescrizioni in ordine al sistema di tracciabilità da adottare; ciò che rileva è unicamente l' idoneità del sistema prescelto a dimostrare quel legame

---

<sup>212</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 42

<sup>213</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e, cit.*, p. 111

<sup>214</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 20

<sup>215</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 43

<sup>216</sup> AA.VV., *Fisco 2016*, Edizione XIII, *IPSOA - Guide Operative*, Milano: Wolters Kluwer Italia, 2016, p. 609

<sup>217</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 122

(*nexus*) fra costi, bene immateriale e redditi da esso ritraibili e, quindi, fra attività esercitata e reddito agevolato, volto ad assicurare che la concessione dell'agevolazione sia collegata all'effettivo espletamento di un'attività economica<sup>218</sup>.

Come precisato dalla Relazione Illustrativa al Decreto, per consentire alle imprese di realizzare adeguati sistemi di *tracking and tracing* dei costi e dei ricavi legati ai singoli *IP*, è stato previsto che, nella fase iniziale d'ingresso nel regime, le imprese determinino il coefficiente, che è cumulativo e che prende in considerazione sia i costi sostenuti a partire dall'ingresso nel regime preferenziale, sia quelli sostenuti antecedentemente, considerando i costi qualificati e i costi complessivi come grandezze aggregate, vale a dire senza distinzione per singolo *IP*. E ciò in considerazione del fatto che, anteriormente all'entrata in vigore dell'agevolazione in commento, i sistemi di rilevazione di costi e ricavi non consentono di operare la tracciatura dei costi e, quindi, di rilevare il legame tra costi, bene immateriale e ricavi richiesto dal *nexus approach*.<sup>219</sup>

Viceversa, in ragione della finalità agevolativa del *Patent Box*, i soggetti beneficiari che già a partire dal primo esercizio di decorrenza del regime di *Patent Box* sono in grado di distinguere analiticamente i costi riferibili ad ogni *intangible*, possono determinare un coefficiente specifico per ogni bene immateriale agevolato. Inoltre, a decorrere dal periodo d'imposta 2018, i costi da includere nel coefficiente saranno quelli sostenuti nel periodo d'imposta interessato e nei precedenti a partire dal 2015 e andranno assunti distintamente per ciascun *intangible* in ragione della tracciatura dei costi e ricavi imputati ad ogni bene immateriale.<sup>220</sup>

Si deve rilevare, infine, che è consentito anche un sistema di rilevazione basato anziché sul bene immateriale, sul prodotto o gruppo di prodotti che incorporano uno o più beni immateriali. In particolare, quando il sistema di tracciatura incentrato sul singolo bene immateriale si rivela talmente complesso da richiedere aggiustamenti arbitrari e da alterare la veridicità del *nexus approach* basato sul singolo *intangible*, allora è opportuno prevedere sistemi di tracciatura basati sul prodotto e, in particolare, sul prodotto che utilizza lo stesso bene o lo stesso gruppo di beni immateriali. In tal caso, i costi qualificati (numeratore) e i costi complessivi (denominatore) di ricerca e sviluppo sarebbero costituiti dalla "sommatoria" di quelli riferibili a tutti gli immateriali che concorrono a formare il prodotto o il gruppo di prodotti di riferimento. Si otterrebbe, in tal modo, un coefficiente aggregato da applicare, di

---

<sup>218</sup> MIELE L. e VIO R., *Nel decreto attuazione del*, cit., p. 2558

<sup>219</sup> Circolare AE n. 11/E del 7/04/2016, p. 68-69

<sup>220</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 122

conseguenza, non al reddito ritraibile dal singolo bene immateriale, ma al reddito derivante dal medesimo prodotto o gruppo di prodotti.<sup>221</sup>

## **7. Modalità di accesso al regime e procedura di ruling**

### ***7.1 Modalità di accesso al regime: opzione, decorrenza e durata***

L'art. 4 del Decreto Ministeriale disciplina le modalità di esercizio e di durata dell'opzione, infatti, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 30 luglio 2015 “*l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile*”<sup>222</sup>.

Il regime di *Patent Box* non attiene all'impresa nel suo insieme, bensì ai redditi derivanti dallo sfruttamento di specifici *assets* immateriali; quindi, è ammesso l'esercizio dell'opzione (ed il calcolo del beneficio correlato) per i singoli beni e non necessariamente per tutti gli *intangibles* posseduti dall'impresa<sup>223</sup>.

Sotto un profilo operativo, occorre sottolineare che questo regime opera su base opzionale e prevede un obbligo di permanenza quinquennale. Inoltre, trattandosi di una disciplina per cui non è stabilito espressamente un limite temporale di operatività, è ragionevole ritenere che l'operazione potrà essere costantemente rinnovata. Infatti, se l'obiettivo del Legislatore è quello di evitare che la proprietà intellettuale venga trasferita all'estero, ecco che l'agevolazione, per poter operare efficacemente ed essere effettivamente attrattiva, deve necessariamente essere permanente.<sup>224</sup>

In base all'art. 4, comma 2, del Decreto attuativo:

- a) per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione è comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini

---

<sup>221</sup> MIELE L. e VIO R., *Nel decreto attuazione del*, cit., p. 2558

<sup>222</sup> Art. 4, comma 1, D.M. 30 luglio 2015

<sup>223</sup> COMMITTERI G. M., *Maggiore "appeal" per il "Patent Box" con le modifiche dell'"Investment Compact"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 562 ss., *ivi* a p. 564

<sup>224</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D.e RL, “*Patent Box*” *tra calcolo dei*, cit., p. 73

indicati nel Provvedimento del 10 novembre 2015 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, e la stessa riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i quattro successivi;

- b) a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014: l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.<sup>225</sup>

La Circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate specifica che “è stato predisposto un modello semplificato contenente prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell'opzione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma - o anche solo la convenienza economica - per accedere al beneficio in esame”. Questa opzione produrrà l'effetto di censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina del *Patent Box* a far data dal 2015.<sup>226</sup>

La formulazione della disposizione solleva alcuni punti di domanda in ordine alle condizioni che devono sussistere per l'esercizio dell'opzione. In particolare, non è chiaro se l'opzione possa essere esercitata solo laddove l'impresa abbia già conseguito i redditi, ritraibili dal bene immateriale che possono fruire del beneficio, o se sia sufficiente che il contribuente svolga l'attività di ricerca e sviluppo rilevante ai fini del regime o se, ancora, si tratti di una opzione esercitabile anche in mancanza di tali presupposti. Considerando l'assenza di una specifica previsione nel Decreto di attuazione, non è irragionevole affermare che l'opzione possa essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che prevedono di fruire del regime preferenziale. L'opzione, infatti, di per sé, non produce altro effetto che quello di consentire di beneficiare del regime di vantaggio che opera, di fatto, solo ove l'attività di ricerca e sviluppo sia effettivamente svolta e, in più, solo ove essa si sia conclusa con successo dando vita a *intangibles* produttivi di reddito<sup>227</sup>.

Un altro degli aspetti controversi del *Patent Box* riguarda le conseguenze derivanti dall'abbandono del regime da parte di imprese che si accorgono, dopo aver esercitato l'opzione, di non avere la possibilità ovvero la convenienza a concludere l'*iter* che porta alla quantificazione del reddito detassabile<sup>228</sup>. In queste situazioni nelle quali, nonostante

---

<sup>225</sup> Art. 4, comma 2, D.M. 30 luglio 2015

<sup>226</sup> Circolare AE n. 36/E del 1° dicembre 2015, p. 5

<sup>227</sup> MIELE L. e VIO R., *Nel decreto attuazione del*, cit., p. 2557

<sup>228</sup> GAIANI L., *Determinazione del reddito agevolabile*, cit., p. 913

l'opzione esercitata, non fosse svolta alcuna attività di ricerca e sviluppo ovvero questa risultasse infruttuosa, l'opzione stessa rimarrebbe priva di effetti<sup>229</sup>. In pratica - come si desume dalla Circolare 36/E sopracitata - la natura meramente "anagrafica" del modello si sostanzia nella possibilità di non subire alcuna conseguenza se, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non dovesse risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione. Tale chiarimento elimina i dubbi di coloro che temevano che l'irrevocabilità dell'opzione obbligasse di fatto le imprese a fruire del *Patent Box* una volta esercitata l'opzione stessa.<sup>230</sup>

Inoltre, la posizione espressa dall'Agenzia da un lato favorisce il contribuente, dall'altro solleva un ulteriore tema connesso con l'irrevocabilità dell'opzione. In dottrina, infatti, ci si interroga sulle conseguenze della precisazione ministeriale contenuta nella Circolare 36/E; ci si chiede in particolare se sia possibile considerare la prima opzione di fatto come mai esercitata, avviando, negli esercizi successivi, un nuovo regime quinquennale qualora mutino le condizioni di accesso o se ciò sia loro precluso fino alla scadenza del quinquennio 2015-2019.<sup>231</sup>

In merito a quest'ultimo punto, la Circolare 11/E chiarisce che qualora l'impresa abbia optato per una parte di propri *intangibile* e decida, poi, di "agevolarne" uno nuovo (che ne abbia i requisiti) dovrà esercitare una nuova opzione che avrà durata pari a cinque periodi d'imposta a decorrere dal suo esercizio (e pertanto verrà a scadere, salvo proroghe, successivamente al termine di efficacia della precedente opzione) con l'obbligo procedurale di porre in essere *ex novo* tutti gli adempimenti del caso (ad esempio, inoltre di una nuova istanza di *ruling*)<sup>232</sup>.

Tuttavia, laddove il nuovo bene immateriale oggetto di agevolazione presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione e il contribuente intenda considerare detti beni un solo bene immateriale ai fini dell'opzione, tale nuova opzione avrà durata coincidente con la durata residua della precedente e in tal caso, per garantire l'opportuno coordinamento tra le due opzioni, il contribuente dovrà:

- (i) inoltrare un'istanza motivata per richiedere la modificazione dell'accordo all'Agenzia delle Entrate; o

---

<sup>229</sup> MIELE L. e VIO R., *Nel decreto attuazione del*, cit., p. 2557

<sup>230</sup> TRAINOTTI A., *Regime del Patent Box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire*, in *Fisco*, 2016, p. 112 ss., *ivi* a p. 113

<sup>231</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 30-31

<sup>232</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 143



- (ii) laddove non sia stato concluso alcun accordo e non sia obbligatorio attivare la procedura di *ruling* di seguito illustrata, conservare apposita documentazione che consenta di distinguere tutti gli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali “agevolati” con la precedente opzione dagli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali “agevolati” con la nuova opzione.<sup>233</sup>

Vi sono alcune fattispecie al ricorrere delle quali, oltre all'esercizio dell'opzione, è necessario (o, anche solo opportuno, a seconda dei casi) ricorrere all'attivazione di una specifica procedura di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269<sup>234</sup>.

## ***7.2 Procedura di ruling***

Il D.M. 30 luglio 2015 prevede all'art. 12 che in determinate fattispecie l'accesso al regime di *Patent Box* sia subordinato all'esecuzione preventiva del cd. *ruling* internazionale, e queste fattispecie sono:

- (i) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali. In questo caso la procedura di *ruling* per l'accesso all'agevolazione è obbligatoria;
- (ii) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse dall'utilizzo diretto, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla medesima impresa (rapporti infragruppo);
- (iii) la determinazione delle plusvalenze relative a cessioni di beni immateriali. In quest'ultimo caso e in quello precedente la procedura di *ruling* è facoltativa, e quindi è oggetto di una valutazione di convenienza per il contribuente, che ha la facoltà di determinare autonomamente il reddito agevolabile, rimanendo esposto all'azione accertativa dell'AF, o ricercare un accordo preventivo con il Fisco mediante la procedura di *ruling*<sup>235</sup>.

---

<sup>233</sup> Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 11-12

<sup>234</sup> NECCHI G., *Il regime di tassazione agevolata dei*, cit., p. 105

<sup>235</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *Patent Box: tassazione*, cit. - (E-pub)

Per avviare la procedura di *ruling*, i soggetti titolari di reddito d'impresa devono inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza in carta libera, tramite raccomandata con avviso di ricevimento, contenente alcune informazioni<sup>236</sup>. In particolare, l'istanza deve avere un contenuto minimo essenziale, costituito sia da informazioni di carattere anagrafico, sia da alcune informazioni volte a identificare genericamente, per tipologia e con specifico riferimento alle categoria individuate nel Decreto, *a*) i beni immateriali dai quali scaturisce il reddito da agevolare, *b*) l'eventuale vincolo di complementarietà esistente e *c*) l'attività di ricerca e sviluppo effettuata. L'istanza deve, inoltre, essere sottoscritta dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza. La carenza dei predetti elementi essenziali determina il rigetto dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento della stessa.<sup>237</sup>

Infine, per quanto riguarda l'aspetto documentale connesso alla presentazione dell'istanza di *ruling*, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza dovrà essere:

- prodotta tutta la documentazione di supporto per individuare in modo analitico i beni immateriali oggetto dell'opzione;
- fornita una descrizione dettagliata delle attività di ricerca e sviluppo, indicandone il collegamento con i beni immateriali di riferimento;
- inoltre, la documentazione dovrà contenere la descrizione dei metodi e criteri di calcolo utilizzati per la determinazione dell'agevolazione e le ragioni per cui sono stati selezionati proprio tali metodi.<sup>238</sup>

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate inviteranno in seguito l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante per verificare la completezza delle informazioni fornite, formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio<sup>239</sup>.

La procedura di *ruling* si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo tra Agenzia delle Entrate e contribuente e vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale è presentato e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti per l'accordo. Per i periodi d'imposta oggetto

---

<sup>236</sup> AA.VV., *Fisco 2016*, cit., p. 609

<sup>237</sup> NECCHI G., *op. cit.*, p. 106

<sup>238</sup> TRAINOTTI A., *Regime del Patent Box tra*, cit., p. 120

<sup>239</sup> AA.VV., *Fisco 2016*, cit., p. 609

dell'accordo l'Amministrazione Finanziaria esercita i poteri d'ispezione e verifica unicamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo di *ruling*.<sup>240</sup>

Quindi, esemplificando per una maggior chiarezza, se la richiesta di *ruling* è stata presentata entro il 31 dicembre 2015 e successivamente accettata, in deroga alla regola generale in base alla quale l'accordo decorre dalla data della stipula, l'efficacia dell'opzione si ha dal 2015, fermo restando l'obbligo della trasmissione telematica del modello<sup>241</sup>.

Il Decreto *Patent Box* stabilisce altresì che in attesa della stipula dell'accordo i soggetti beneficiari determinino il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie<sup>242</sup>.

## **8. Plusvalenze da cessione di beni immateriali**

Ai sensi dell'articolo 1, comma 40 della Legge di Stabilità 2015, il regime *Patent Box* si rende applicabile anche alle plusvalenze da cessione, infatti “*non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto escluse dalla formazione del reddito le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39, a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di 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. Si applicano le disposizioni relative al ruling previste dal terzo periodo del comma 39.*”<sup>243</sup>.

Come chiarito dalla Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, la norma richiede di reimpiegare una quota significativa del corrispettivo ricavato (almeno il 90%) nelle attività di sviluppo, manutenzione o accrescimento di altri beni immateriali di cui all'art. 6 svolte:

- a) direttamente dai soggetti beneficiari;
- b) mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca e organismi equiparati;

---

<sup>240</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 146

<sup>241</sup> DRAGONE P., *Il regime del*, cit., p. 31

<sup>242</sup> ALBANO G. e REBATTI A., *op. cit. - (E-pub)*

<sup>243</sup> Art. 1, comma 40, Legge di Stabilità 2015

- c) mediante contratti di ricerca da società, anche *Start-up* innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d) mediante contratti di ricerca da società, anche *Start-up* innovative, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le quali si siano limitate a fare svolgere le attività di cui si è detto da soggetti indicati alla lett. b) e c) sopra riportate.<sup>244</sup>

Pertanto non rientrano tra i reinvestimenti qualificati le somme destinate all'acquisto di altri beni immateriali.

Qualora non si verificano le suddette condizioni per l'esenzione, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata in assenza della suddetta previsione. Come chiarito dalla Relazione, il recupero a tassazione avviene nella dichiarazione dei redditi relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si è verificata la cessione mediante apposita variazione in aumento.<sup>245</sup>

## **9. Perdite da *Patent Box* (cenni)**

Lo sfruttamento dei beni immateriali per i quali si applica il regime di *Patent Box* può determinare una perdita. Ne costituisce una conferma il passaggio della Relazione Illustrativa al Decreto di attuazione in cui si legge che *in caso di utilizzo diretto del bene il reddito è rappresentato dal contributo economico che può assumere tanto valori positivi, quanto valori negativi*. Né la norma primaria, né il Decreto recano alcuna previsione in merito al trattamento di tali perdite. Tale problematica è stata affrontata dagli Stati che hanno adottato regimi di *Patent Box*, sostanzialmente in due modi:

- 1) alcuni Stati hanno previsto il riporto in avanti di tali perdite e la loro successiva deducibilità dai soli redditi che beneficino del regime agevolato;

---

<sup>244</sup> AA.VV., *Fisco 2016*, cit., p. 608

<sup>245</sup> DRAGONE P., *op. cit.*, p. 30

- 2) altri Stati, al contrario, ammettono la deducibilità di tali perdite dai redditi assoggettati ad aliquota di imposta ordinaria, prevedendo tuttavia un meccanismo di recupero del beneficio nei periodi di imposta in cui il contribuente produce nuovamente redditi rientranti nel perimetro di applicazione del regime di *Patent Box*.<sup>246</sup>

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 36/E del 2015, in via interpretativa, ha fornito importanti chiarimenti in merito al trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, che si avrà nel caso in cui i costi di sviluppo eccedano i ricavi (situazione realizzabile soprattutto nelle fasi iniziali della ricerca)<sup>247</sup>.

L'Agenzia chiarisce infatti che, in tutti quei casi in cui si verifichi una perdita derivante dallo sfruttamento economico dell'*intangibile*, l'impresa in regime *Patent Box* dovrà rinviare gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Viene, inoltre, chiarito che se le modalità di determinazione dell'agevolazione porteranno ad un risultato negativo (perdita) derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa del periodo di riferimento. I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche se non viene operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.<sup>248</sup>

Infine, l'Agenzia delle Entrate precisa che le perdite generate durante il regime del *Patent Box* dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di *recapture*, fino a quando il bene immateriale produrrà redditi positivi. Conseguentemente, tali perdite verranno computate a riduzione del reddito lordo agevolabile fino al loro completo esaurimento e la concreta fruizione della tassazione agevolata avrà luogo esclusivamente nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse.<sup>249</sup>

---

<sup>246</sup> MIELE L. e VIO R., *Nel decreto attuazione del*, cit., p. 2564

<sup>247</sup> TRAINOTTI A., *Regime del Patent Box tra*, cit., p. 114

<sup>248</sup> AA.VV., *Fisco 2016*, cit., p. 607

<sup>249</sup> TRAINOTTI A., *op. cit.*, p. 115

## **10. Differenze con altri paesi (cenni)**

Quella che per l'Italia è un'interessante novità, di fatto risulta essere un regime da tempo adottato da molti Paesi europei: basti pensare che una dozzina di questi (tra cui Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna) hanno adottato regimi di *Patent Box* già dall'inizio degli anni Duemila.<sup>250</sup>

Invero, come già evidenziato, nell'introdurre questo nuovo istituto l'Italia ha seguito l'esempio degli altri Stati europei. Si può dire, anzi, che il fatto che altri Paesi si siano dotati, in passato, di simili incentivi abbia rappresentato una spinta decisiva per il Legislatore italiano costretto ad intervenire per colmare il *gap* di competitività che si era venuto a creare.<sup>251</sup>

In effetti, non è estranea al dibattito pubblico la critica sulla tardività dell'intervento, più “difensivo” che “attrattivo”, nonché sulla possibile parzialità del *Patent Box*, in un Paese nel quale il tessuto giuridico (in termini di *enforcement* non sempre adeguato), talora anche più della variabile fiscale, costituisce un rilevante incentivo alla “internazionalizzazione” dei diritti di proprietà intellettuale. Si tratta, però, di posizioni che non scalfiscono il giudizio complessivamente positivo su di un provvedimento che, anche nelle ipotesi meno rosee, dovrebbe certamente ridurre la pressione fiscale sulle nostre imprese “innovative” e auspicabilmente, attrarre capitali e ricerca “d'importazione”<sup>252</sup>.

Dal lato pratico questi regimi agevolativi nell'ambito dell'Unione Europea presentano solo alcuni tratti comuni. In particolare, gli elementi strutturali ricorrenti nelle diverse legislazioni attengono:

- a) all'elemento oggettivo dell'agevolazione, ed in specie agli *intangibles* che conferiscono titolo per la fruizione della stessa (trattasi dei cd. *qualifying patents*, così come definiti dalle rispettive normative); e
- b) all'elemento soggettivo dell'agevolazione, considerato che l'applicazione della stessa è spesso subordinata al verificarsi di talune condizioni in capo al soggetto che richiede tale beneficio<sup>253</sup>.

---

<sup>250</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *Patent Box tra calcolo dei*, cit., p. 77

<sup>251</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *Prime riflessioni sul regime*, cit., p. 65

<sup>252</sup> LEO M., *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in *Fisco*, 2016, p. 91 ss., *ivi* a p. 91

<sup>253</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 78

Vi sono, tuttavia, significative divergenze tra un Paese e l'altro, tanto che non è possibile individuare un modello unitario e generale di *Patent Box* a livello europeo. Tra gli altri elementi che qualificano e differenziano i vari regimi di *Patent Box* assumono particolare interesse:

- i. le tipologie di *intangibles* rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione<sup>254</sup>. Assurgono a *qualifying patents* essenzialmente i brevetti concessi ovvero utilizzati per scopi commerciali, i quali costituiscono quindi diritti di sfruttamento, esclusivo o temporaneo, di nuove invenzioni suscettibili di applicazione industriale<sup>255</sup>. In altri Stati (ad esempio Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro), invece, il perimetro applicativo della misura è più vasto, essendovi ricompresi anche marchi commerciali, diritti d'autore, modelli e disegni ornamentali<sup>256</sup> e altresì i diritti connessi al *know-how*, segreti commerciali ovvero industriali (formule, processi ecc.) come all'interno del regime inglese<sup>257</sup>.
- ii. i redditi che sono ammessi a beneficiarne<sup>258</sup>. Possono essere agevolate:
  - le *royalties* effettive conseguite, cioè i canoni derivanti dalla concessione in licenza o in *sub-licenza* dei brevetti<sup>259</sup>;
  - le *notional royalties*<sup>260</sup>, nel caso in cui il brevetto non sia concesso in licenza a terzi;
  - i ricavi derivanti dalla vendita di prodotti che incorporano la tecnologia brevettata<sup>261</sup>;
  - e - con la sola eccezione di Malta e del Belgio - anche le plusvalenze derivanti dalla cessione degli *intangibles*;
  - inoltre, alcuni Paesi (ad esempio, Belgio, Liechtenstein, Lussemburgo, Paesi Bassi e Regno Unito e - adesso - l'Italia) estendono, seppure con modalità

---

<sup>254</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 65

<sup>255</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 78

<sup>256</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 66

<sup>257</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 78

<sup>258</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 66

<sup>259</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 79

<sup>260</sup> Trattasi delle cd. *royalties* figurative (anche *embedded royalties*), e cioè dell'importo a titolo di *royalty* che la società avrebbe ricevuto nel caso in cui avesse concesso il brevetto in licenza ad un soggetto terzo. Si tratta in sostanza del canone teorico relativo a beni immateriali direttamente usati dall'impresa proprietaria. Belgio, Lussemburgo e Regno Unito agevolano anche le *notional royalties*.

<sup>261</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 79

diverse, il beneficio anche ai redditi derivanti dall'utilizzazione "diretta" dei cespiti.

- iii. il trattamento delle spese sostenute per la produzione di tali redditi<sup>262</sup>. Un aspetto discusso concerne la misurazione del flusso di reddito agevolabile, e principalmente se lo si debba considerare al netto ovvero al lordo delle spese sostenute dalla società<sup>263</sup>. In dettaglio, il Belgio e l'Ungheria prevedono che tali spese siano deducibili dal reddito complessivo dell'impresa, che sconta l'imposizione secondo l'aliquota ordinaria. Gli altri Paesi, di contro, stabiliscono che questi oneri siano sottratti dai (soli) proventi derivanti dall'utilizzazione o dallo sfruttamento dell'*intangibile* e, dunque, dedotti secondo l'aliquota ridotta prevista dal *Patent Box*<sup>264</sup>. In ogni caso, si rileva che l'effetto finale consiste in una, spesso considerevole, riduzione dell'aliquota effettiva d'imposta gravante su quella parte di reddito che deriva dallo sfruttamento dei beni immateriali<sup>265</sup>.
- iv. il trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali per i quali è stato attivato il regime di *Patent Box*. Sotto questo profilo, alcuni Stati hanno previsto il riporto in avanti di tali perdite e la loro successiva deducibilità dai soli redditi che beneficino del regime agevolato. Altri Stati, al contrario, ammettono la deducibilità di tali perdite dai redditi assoggettati ad aliquota d'imposta ordinaria, prevedendo tuttavia un meccanismo di recupero del beneficio nei periodi di imposta in cui il contribuente produca nuovamente redditi rientranti nel perimetro di applicazione del regime di *Patent Box*<sup>266</sup>.
- v. l'elemento soggettivo dell'agevolazione. Quest'ultima viene, di regola, concessa se i brevetti sono nella titolarità della società che la richiede; è tuttavia ammessa anche la titolarità di un contratto di licenza o *sub-licenza* per lo sfruttamento del brevetto ovvero che il brevetto sia detenuto in comproprietà con un altro soggetto. Non solo, viene altresì richiesto che le società (proprietaria o concessionaria del brevetto) sia anche coinvolta nella formulazione di piani di sviluppo dell'*Intellectual Properties* (IP). Sotto tale profilo, le normative nazionali sono molto varie e, ad esempio, richiedono: che il brevetto sia stato sviluppato interamente o parzialmente dalla società

---

<sup>262</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 66

<sup>263</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 79

<sup>264</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 66

<sup>265</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 79

<sup>266</sup> ARGINELLI P. e PEDACCINI F., *op. cit.*, p. 66



che lo possiede (Belgio); che i diritti *IP* siano di proprietà della società da almeno due anni nel caso in cui siano stati acquistati (Francia); che il brevetto sia stato sviluppato grazie allo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo svolta direttamente dalla società proprietaria (Olanda).<sup>267</sup>

Nella seguente tabella, riportata nella Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, viene fornita una esemplificazione delle principali caratteristiche dei predetti regimi<sup>268</sup>.

Stato UE	Caratteristiche principali
Paesi Bassi	Il <i>Patent Box</i> riguarda i brevetti e altri beni immateriali che derivano da spese di ricerca e sviluppo qualificate. É prevista un'aliquota di imposta effettiva del 5%.
Gran Bretagna	Il <i>Patent Box</i> riguarda principalmente i brevetti. É prevista un'aliquota di imposta effettiva del 10%.
Belgio	Il <i>Patent Box</i> riguarda principalmente i brevetti. É prevista un'aliquota di imposta effettiva variabile tra 0 e 6,8%.
Lussemburgo	Il <i>Patent Box</i> riguarda brevetti, <i>software</i> , diritti d'autore e marchi. É prevista un'aliquota di imposta effettiva del 5,8%.
Spagna	Il <i>Patent Box</i> riguarda brevetti, disegni e modelli, formule, processi e <i>know-how</i> . É prevista un'aliquota di imposta effettiva variabile tra il 6% e il 15%.
Francia	Il <i>Patent Box</i> riguarda principalmente i brevetti. É prevista un'aliquota di imposta effettiva del 15%.

<sup>267</sup> D'ORSOGNA M., SBROIACCA A., STEVANATO D. e RL, *op. cit.*, p. 78-79

<sup>268</sup> Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015, p. 5



# III – LE ALTRE MISURE FISCALI DI FAVORE PER L'ECONOMIA DIGITALIZZATA

---

*SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo - 2.1 Soggetti beneficiari - 2.1.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 - 2.2 Attività e spese ammissibili - 2.2.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 - 2.3 La misura dell'agevolazione - 2.3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 – 3. Super-ammortamento - 3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017 – 4. Iper-ammortamento – 5. Start-up innovative - 5.1 Cosa sono - 5.2 Agevolazioni fiscali - 5.2.1 Ante Legge di Bilancio 2017 - 5.2.2 Post Legge di Bilancio 2017*

## **1. Premessa**

Oltre alla disciplina del Patent Box, il Legislatore nazionale con la Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha previsto un articolato pacchetto di misure dirette a rilanciare la crescita e gli investimenti<sup>269</sup> in beni strumentali e in tecnologie a favore della cd. Industria 4.0. Con questa manovra finanziaria sono stati stanziati circa 26,5 miliardi di euro in favore delle attività imprenditoriali, in particolare attraverso<sup>270</sup>:

---

<sup>269</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla legge di bilancio 2017*, in *Finanziamenti su misura - News*, 2017, p. 42 e ss., *ivi* a p. 42

<sup>270</sup> CARRIERI R., *Agevolazioni fiscali per le PMI*, in *PMI*, 2017, p. 23 e ss., *ivi* a p. 23

- Credito d'imposta ricerca e sviluppo: dal 2017 cambia la disciplina relativa al *bonus*, che potrà essere fruito fino al 2020 anche dalle imprese che effettueranno la ricerca per conto di committenti esteri. La misura dell'agevolazione è pari al 50% per tutte le tipologie di spesa. Aumenta da 5 a 20 milioni di euro anche l'importo massimo annuale del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario.
- *Super-ammortamento*: l'agevolazione consiste nella maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.
- *Iper-ammortamento*: il beneficio prevede una maggiorazione del 150% del costo fiscale ammortizzabile di specifici beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico.
- *Start-up* e PMI innovative: nel pacchetto di misure, le agevolazioni a favore di chi investe in tali tipologie di imprese, che, dal 2017 entrano a regime e vengono rafforzate; in particolare:
  - viene fissata un'unica aliquota, aumentata al 30%, indipendentemente dalla tipologia di *Start-up* innovativa beneficiaria;
  - è incrementato a un milione di euro il limite massimo di investimento su cui calcolare la detrazione d'imposta per i soggetti IRPEF;
  - viene introdotta l'esenzione dall'imposta di bollo e dai diritti di segreteria per l'atto costitutivo delle *Start-up* innovative e la possibilità che l'atto costitutivo sia sottoscritto, oltre che con firma digitale, anche con firma elettronica avanzata autenticata.<sup>271</sup>

Nel prosieguo, si analizzerà in breve ciascuna di queste misure così da realizzare quello che è lo scopo di questo elaborato, e quindi cercare di capire se tutte queste misure per l'economia digitalizzata vanno nella medesima direzione oppure no.

---

<sup>271</sup> *Industria 4.0*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/dossier/industria-4-0#>

## **2. Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo**

Il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (detto anche “credito d'imposta R&S”) è stato introdotto nel nostro ordinamento tributario attraverso il Decreto Legge n. 145 del 23 dicembre 2013 e poi novellato dall'art. 1, comma 35, della Legge di Stabilità per il 2015. Successivamente il Decreto 27 maggio 2015 del Ministero dello Sviluppo Economico e i relativi commenti esplicativi forniti dalla Circolare n. 5/E dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2016 hanno fornito le disposizioni attuative relative a questo credito d'imposta.<sup>272</sup>

L'incentivo costituisce misura generale ed è potenzialmente fruibile da parte di tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa e, in assenza di espressi divieti, deve altresì ritenersi cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi. Tra queste, con riferimento agli investimenti in beni strumentali utilizzabili per la ricerca svolta *intra-muros* si richiama la disciplina del cd. *super*-ammortamento che si sostanzia in una maggiorazione “figurativa” del costo di acquisizione di determinati beni strumentali. Inoltre, è possibile un collegamento tra il credito d'imposta R&S e talune discipline fiscali a favore delle cd. *Start-up* e PMI innovative, nonché con la disciplina in materia di *Patent Box*.<sup>273</sup>

La Legge di Bilancio 2017 (art. 1, commi 15 e 16) interviene a modificare la disciplina del credito d'imposta R&S, contenuta nell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, come riscritto dalla Legge di Stabilità 2015<sup>274</sup>; quindi si metteranno ora in luce questi nuovi aggiornamenti in materia.

### ***2.1 Soggetti beneficiari***

L'articolo 3 del D.M. 27 maggio 2015 sancisce che l'ambito soggettivo del credito d'imposta R&S si riferisce a “*tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore*”

---

<sup>272</sup> DALLOCCIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Milano: EGEA, 2016, p. 152

<sup>273</sup> COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo*, in *Fisco*, 2016, p. 1222 e ss., *ivi* a p. 1222-1223

<sup>274</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, *cit.*, p. 44

*economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo [...]»<sup>275</sup>.*

Se ne desume che risultano incluse le imprese individuali e le società, sia di persone che di capitali. L'agevolazione ha natura temporanea e viene circoscritta alle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019. Inoltre, si considerano incluse anche le imprese che commissionano a terzi le attività di ricerca e sviluppo.<sup>276</sup>

Sono incluse, quindi, anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, gli enti non commerciali (ovviamente per gli eventuali investimenti effettuati nell'ambito dell'attività commerciale esercitata) e le imprese agricole. Sono ammesse al beneficio anche le imprese neo costituite, non solo perché manca una preclusione espressa nella norma primaria, ma soprattutto perché in tal senso dispone il chiarimento contenuto nella Relazione Illustrativa al Decreto Interministeriale che ha fugato ogni possibile dubbio in merito. Infine, nessuna rilevanza assume il regime contabile adottato dall'impresa e, quindi, la tenuta della contabilità ordinaria non costituisce condizione di accesso al beneficio.<sup>277</sup>

Al contrario, il beneficio agevolativo non spetta qualora i soggetti beneficiari siano sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica d'impresa (così come avviene, tipicamente, nel caso di fallimento e di liquidazione coatta)<sup>278</sup>.

## **2.1.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017**

Con riferimento ai soggetti beneficiari, la Legge di Bilancio 2017, prevede che il credito d'imposta ricerca e sviluppo sia destinato a tutte le tipologie di imprese, agli enti non commerciali, a consorzi e reti d'impresa, a prescindere dalle dimensioni aziendali, dalla forma giuridica e dal settore di attività<sup>279</sup>.

---

<sup>275</sup> Art. 3, D.M. 27 maggio 2015

<sup>276</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 153-154

<sup>277</sup> COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta per*, cit., p. 1223-1224

<sup>278</sup> SALVI G., *Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 7, 2016, p. 50 e ss., *ivi* a p. 50

<sup>279</sup> CARRIERI R., *op. cit.*, p. 24

Questo recente intervento legislativo, ha esteso altresì l'ambito temporale di applicazione dell'incentivo, in particolare lo ha prorogato dal 31 dicembre 2019 al 31 dicembre 2020<sup>280</sup>.

Altra innovazione rilevante che riguarda all'ambito di applicazione del credito d'imposta è che il *bonus* potrà essere fruito anche dalle imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di committenti non residenti. A partire dal 2017, quindi, i soggetti residenti potranno beneficiare del credito d'imposta anche in relazione ai costi relativi ad attività di ricerca eseguite in base a contratti stipulati con imprese committenti residenti o localizzate:

- in altri Stati membri dell'Unione Europea;
- negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo;
- in Paesi facenti parte della *white list*.<sup>281</sup>

Infine, recependo quanto già disposto nel Decreto attuativo (D.M. 27 maggio 2015, art. 6, comma 3), viene specificato che il credito d'imposta è utilizzabile solo in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi per le attività in ricerca e sviluppo sono stati sostenuti.<sup>282</sup>

## ***2.2 Attività e spese ammissibili***

In primo luogo, attenendosi alle attività ammissibili ad usufruire del credito d'imposta, queste sono identificabili con le attività di ricerca e sviluppo condotte dalle imprese beneficiarie dell'agevolazione e specificamente individuate nell'elenco fornito dalla disposizione di legge<sup>283</sup>; in particolare, ai sensi del comma 1, dell'articolo 2 del D.M. 27 maggio 2015 “*sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:*

- 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;*

---

<sup>280</sup> SEPIO G. e SILVETTI F. M., *Rafforzato il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo in Fisco*, 2017, p. 513 e ss., *ivi* a p. 513

<sup>281</sup> PAGAMICI B., *Legge Bilancio 2017, credito d'imposta ricerca e sviluppo: cosa cambia*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 8 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/08/legge-bilancio-2017-credito-d-imposta-ricerca-e-sviluppo-cosa-cambia>

<sup>282</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 44

<sup>283</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 155

- 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) *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 è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;*
- 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.*<sup>284</sup>.

Il successivo comma 2 dello stesso art. 2 reca una definizione di tipo negativo - da leggersi in combinato con la previsione di cui alla lett. c) del comma 1 - per precisare che “*non si considerano attività di ricerca e sviluppo*” e, pertanto, non rientrano nel novero delle attività ammissibili<sup>285</sup>: “*le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti*”<sup>286</sup>.

In secondo luogo, in merito alla contabilizzazione degli investimenti agevolabili si deve precisare che non devono necessariamente tradursi nell'iscrizione in bilancio di una “immobilizzazione immateriale”, potendo sostanzarsi nel semplice sostenimento di costi imputati al conto economico. Questa totale irrilevanza della contabilizzazione porta e ritenere che il riconoscimento del credito d'imposta non possa essere subordinato alla corretta classificazione in bilancio dei costi in questione. Inoltre, gli investimenti agevolabili possono

<sup>284</sup> Art. 2, comma 1, D.M. 27/05/2015

<sup>285</sup> COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta per*, cit., p. 1225

<sup>286</sup> Art. 2, comma 2, D.M. 27/05/2015



essere svolti sia attraverso l'effettuazione diretta delle attività di R&S (ricerca *intra-muros* presso le proprie strutture) che attraverso l'affidamento a qualificati soggetti esterni (ricerca *extra-muros* o contrattuale).<sup>287</sup>

Con riguardo al perimetro delle spese ammesse a beneficiare del credito d'imposta, il D.M. fa esplicito riferimento ai costi di competenza ai sensi dell'art. 109 del TUIR. La normativa, inoltre, richiede che i costi in parola debbano essere direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, quali:

- a) costi relativi al personale altamente qualificato (cioè in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico), *i*) sia nel caso il rapporto con l'impresa sia qualificabile come contratto di lavoro dipendente, impiegato nelle attività di R&S ammissibili ai sensi del D.M. con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali; *ii*) sia che il rapporto di lavoro sia qualificabile come un contratto di collaborazione, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (a condizione tuttavia che quest'attività sia svolta presso le strutture della medesima impresa);
- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti (con Decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988), in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&S e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *Start-up* innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d) spese per competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.<sup>288</sup>

---

<sup>287</sup> COMMITTERI G. M., *Il credito d'imposta per*, cit., p. 1224

<sup>288</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 156-157

## 2.2.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017

La Legge di Bilancio 2017 prevede espressamente l'ammissibilità al credito d'imposta delle spese relative a tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo, sia altamente qualificato, sia tecnico<sup>289</sup>. In questo senso, quindi gli addetti alle attività di ricerca e sviluppo non dovranno necessariamente possedere un titolo di dottore di ricerca o una laurea magistrale di carattere tecnico o scientifico o, ancora, l'iscrizione ad un ciclo di dottorato<sup>290</sup>.

La norma prevede il riconoscimento dell'incentivo per tutte le attività che comportino la realizzazione di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale. In tale ambito, sono considerati costi eleggibili:

- il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'IVA;
- le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, con altre imprese, comprese le *Start-up* innovative e le imprese localizzate in altri Stati membri UE, negli Stati aderenti all'accordo dello Spazio economico europeo o in Stati che consentono lo scambio di informazioni;
- le competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto, a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.<sup>291</sup>

L'Agenzia delle Entrate, risponde ad un interpello proprio sulla natura delle spese agevolabili; essa si è pronunciata dopo aver acquisito il parere del Ministero dello Sviluppo Economico. Quest'ultimo ha sottolineato che l'ammissibilità dei costi al regime di aiuto presuppone tanto la stretta inerenza all'attività di ricerca, quanto il necessario sostenimento durante lo svolgimento della ricerca medesima. Fatta questa premessa, la risoluzione chiarisce che, a mente di quanto indicato nella Circolare n. 5/E del 2016, segnatamente ai titoli di spesa sostenuti dal richiedente, sono agevolabili le sole competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica. Ne deriva, quindi, che mentre sono

---

<sup>289</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 44

<sup>290</sup> SEPIO G. e SILVETTI F. M., *op. cit.*, p. 513

<sup>291</sup> SACRESTANO A., *Bonus ricerca e sviluppo, fuori marchi e disegni*, in *Il Sole 24 Ore*, 15/02/2017, p. 34

pacificamente agevolabili i brevetti per invenzione e i modelli di utilità, non può dirsi altrettanto per i marchi e i disegni.<sup>292</sup>

## **2.3 La misura dell'agevolazione**

Per quanto concerne la quantificazione, si evidenzia che il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 25% delle spese incrementalmente sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in ricerca e sviluppo realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. La misura del credito è elevata al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca esterni con università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le *Start-up* innovative.<sup>293</sup>

Per poter beneficiare del credito d'imposta sono poste due condizioni ulteriori:

- (i) un livello minimo di spesa in attività in R&S, in particolare un ammontare pari ad almeno 30.000 euro per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione; e
- (ii) il credito d'imposta può essere riconosciuto fino ad un massimo di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario richiedente.<sup>294</sup>

### **2.3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017**

Con la Legge di Bilancio 2017 il credito d'imposta ricerca e sviluppo è stato confermato e raddoppiato: l'aliquota salirà al 50% per tutte le spese. È stata quindi eliminata la differenziazione dell'aliquota previgente, in base alla quale, il *bonus* era attribuito al 25% per le spese relative all'ammortamento delle attrezzature di laboratorio e per le spese relative a competenze tecniche e private industriali ed al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato e per i contratti di ricerca *extra-muros*. Tale differenziazione sarà valida per la determinazione del credito di imposta spettante per le spese sostenute fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016.<sup>295</sup>

---

<sup>292</sup> SACRESTANO A., *op.cit.*, p. 34

<sup>293</sup> SALVI G., *Credito d'imposta per*, cit., p. 50

<sup>294</sup> DALLOCCHIO M., PAPOTTI R.A. e PIERONI L., *op. cit.*, p. 160

<sup>295</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 44

Sotto questo profilo l'innovazione è duplice poiché si tende non solo ad incrementare l'importo complessivo del credito d'imposta, ma anche a snellirne i meccanismi di calcolo. A questo proposito, fino al 31 dicembre 2016 occorre verificare, per ogni periodo d'imposta in cui si volesse fruire dell'agevolazione, l'esistenza di una spesa incrementale complessiva rispetto alla media delle spese di ricerca e sviluppo del triennio 2012-2014; poi, in caso di riscontro positivo, andavano determinate distintamente le spese incrementalmente relative ai costi agevolabili al 25% ovvero al 50%. Allo stato attuale, venendo meno la diversa misura dell'incentivo per i due gruppi di spese, appare sensato ritenere che il credito possa essere determinato confrontando la media dei costi agevolabili sostenuti nel triennio 2012-2014 e l'importo totale delle medesime spese affrontate nel 2017 (o in uno dei periodi di imposta successivi fino al 2020), con possibilità di quantificare il credito di imposta nella misura del 50% delle spese incrementalmente complessive dell'anno.<sup>296</sup>

Il credito d'imposta ricerca e sviluppo 2017 vedrà, inoltre, ulteriormente incrementata la quota di spese agevolabili: si passa dall'investimento massimo annuale di 5 milioni di euro previsto nel 2016, a 20 milioni di euro per ciascun beneficiario (con la medesima condizione di una spesa minima di 30.000 euro)<sup>297</sup>.

Per il calcolo del beneficio fiscale rimane l'approccio "incrementale": il credito d'imposta, pertanto, dovrà essere calcolato sugli incrementi annuali di spesa nell'attività di ricerca e sviluppo rispetto alla media dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. E per le imprese in attività da meno di 3 periodi d'imposta la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sull'intero periodo intercorso dalla loro costituzione, anche se in tal caso è minore di 3 anni.<sup>298</sup>

---

<sup>296</sup> SEPIO G. e SILVETTI F. M., *op. cit.*, p. 514

<sup>297</sup> CARRIERI R., *Agevolazioni fiscali per*, cit., p. 24

<sup>298</sup> PAGAMICI B., *Legge Bilancio 2017, credito d'imposta*, cit.

### **3. Super-ammortamento**

Con la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), art. 1, commi da 91 a 94 il Legislatore ha cercato di stimolare la ripresa degli investimenti incentivando il rinnovo dei beni strumentali materiali utilizzati nell'esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni.

La disposizione normativa richiamata ha, infatti, introdotto la possibilità di incrementare del 40% il costo su cui calcolare l'ammortamento e/o i canoni di locazione finanziaria fiscalmente riconosciuti in deduzione ai fini della determinazione dell'imposta sui redditi dovuta ai fini IRES o IRPEF. L'agevolazione non trova, quindi, applicazione nell'ambito della determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).<sup>299</sup>

La disposizione si applica quindi a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti. E possono beneficiare dell'agevolazione anche gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.<sup>300</sup>

Sotto il profilo oggettivo, la maggiorazione si applica agli investimenti in beni: *i)* “materiali”, *ii)* “strumentali” e *iii)* “nuovi”. Il beneficio spetta per l’acquisto di beni in proprietà, in *leasing* e per la realizzazione dei beni in economia o tramite appalto. Il requisito della materialità esclude quindi dall’agevolazione i beni immateriali, mentre il riferimento della norma alla strumentalità esclude i beni destinati alla rivendita (beni-merce). Non è richiesto che i beni siano destinati a strutture produttive localizzate in Italia, essendo sufficiente che i relativi ammortamenti concorrano alla formazione del reddito tassabile in Italia.<sup>301</sup>

L'agevolazione non prevede un periodo di detenzione minimo del bene agevolabile in quanto la stessa risulta intrinsecamente connessa al processo di ammortamento del bene. Questa agevolazione non viene, infatti, fruita in unica soluzione nel primo anno di acquisto del bene agevolabile, bensì viene ripartita secondo il suo piano di ammortamento. Un'eventuale alienazione del bene agevolato prima del termine del processo di ammortamento comporta,

---

<sup>299</sup> MANGILI M. e ARTINA V., *Indicazione in dichiarazione del maxi-ammortamento*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, p. 29 e ss., *ivi* a p. 29

<sup>300</sup> MONARCA P. e ZANABONI P., *Maxi-ammortamento per i beni strumentali nuovi: chiarimenti ed esempi pratici da parte dell'agenzia*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2016, p. 18 e ss., *ivi* a p. 10

<sup>301</sup> ALBANO G., *Proroga del super-ammortamento e introduzione dell'iper-ammortamento per l'Industria 4.0*, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 3456 e ss., *ivi* a p. 3457

quindi, una perdita dell'agevolazione proporzionale al periodo di ammortamento ancora esercitabile e non fruito dal soggetto alienante.<sup>302</sup>

### **3.1 Modificazioni apportate dalla Legge di Bilancio 2017**

Il comma 8 dell'articolo unico della Legge di bilancio 2017 proroga, con alcune modifiche, la disciplina dei *super*-ammortamenti contenuta nell'art. 1, commi 9197, della Legge di Stabilità 2016. In particolare, l'agevolazione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi è confermata fino al 31 dicembre 2017 ovvero fino al 30 giugno 2018, se entro il 31 dicembre 2017 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è avvenuto il pagamento di almeno il 20% del costo di acquisizione.<sup>303</sup>

Questa novità in merito all'estensione dei termini, è stata introdotta al fine di rendere la manovra ancor più attrattiva, soprattutto per quegli investimenti che necessitano di tempi di realizzazione/installazione maggiormente dilatati<sup>304</sup>.

A differenza della disciplina vigente fino al 31 dicembre 2016, la Legge di Bilancio 2017 esclude dai *super*-ammortamenti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) e *b-bis*) del TUIR, vale a dire gli autoveicoli a deduzione limitata. Si tratta, nello specifico:

- dei veicoli aziendali e dei professionisti (deducibilità al 20%);
- dei veicoli di agenti e rappresentanti (deducibilità all'80%);
- dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibilità al 70%).<sup>305</sup>

L'agevolazione è prorogata, invece, con riferimento ai veicoli di cui al comma 1, lett. a) dell'articolo 164 del TUIR, per i quali il Legislatore prevede l'integrale deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi ad essi correlati. Vi rientrano i veicoli adibiti ad uso pubblico, come i *taxi*, la cui destinazione d'uso è riconosciuta e accertata da un atto della

---

<sup>302</sup> MANGILI M. e ARTINA V., *op. cit.*, p. 29-30

<sup>303</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 42-43

<sup>304</sup> CARPENE F. e GARBIN M., *Ammortamenti targati “iper” e “super” tra proroghe e novità*, in PALOMBA A. e RANOCCHI G. P. (a cura di), *Novità fiscali 2017*, Guida Normativa, Il Sole 24 Ore, Gennaio 2017, p. 5 e ss., *ivi* a p. 6

<sup>305</sup> CARRIERI R., *op.cit.*, p. 24

Pubblica Amministrazione e i veicoli utilizzati esclusivamente per attività d'impresa, senza i quali l'attività stessa non potrebbe essere esercitata.<sup>306</sup>

Inoltre, si parla di *super*-ammortamento per i beni immateriali, quali software, sistemi e applicazioni, che potrà essere sfruttato solamente dalle imprese che beneficeranno anche dell'*iper*-ammortamento. L'agevolazione, in analogia alle nuove misure in tema di *super*-ammortamento, sarà applicabile agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che al 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Questo nuovo *super*-ammortamento agevolerà quindi l'acquisizione di beni immateriali connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0".<sup>307</sup>

## **4. Iper-ammortamento**

In aggiunta alla proroga del *super*-ammortamento, la Legge di Bilancio 2017 introduce la disciplina del cd. *iper*-ammortamento, e cioè la possibilità di maggiorare del 150% il costo fiscale ammortizzabile relativo a determinati beni strumentali. Per tali beni, pertanto, sarà possibile ammortizzare un importo pari al 250% del costo di acquisto o produzione, se acquistati nel periodo agevolabile<sup>308</sup>, e quindi per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, nonché per quelli effettuati entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e che sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione<sup>309</sup>.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'*iper*-ammortamento compete alle sole imprese e non ai professionisti e che la maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni Industria

---

<sup>306</sup> CARPENE F. e GARBIN M., *op.cit.*, p. 6

<sup>307</sup> LENZI R., *Legge di Bilancio 2017, super-ammortamento: beni immateriali a quale condizione?*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 24 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/24/legge-di-bilancio-2017-super-ammortamento-beni-immateriali-a-quale-condizione>

<sup>308</sup> ALBANO G., *op. cit.*, p. 3459

<sup>309</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 43

4.0 agevola i soli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017, dissipando così i dubbi che si erano venuti a creare in merito<sup>310</sup>.

Attenzione però, che si tratta di un aumento figurativo, che vale solo a fini fiscali. Più precisamente, questa maggiorazione si deve applicare “ai fini delle imposte sui redditi” e, quindi, non esplica nessun effetto nella determinazione dell'IRAP. Dal punto di vista pratico, la maggiore quota di ammortamento che può essere dedotta deve essere indicata come una variazione in diminuzione del reddito imponibile.<sup>311</sup>

L'elenco dei beni agevolabili risultante dall'allegato A alla Legge di Bilancio 2017 è molto ampio e dettagliato e ricomprende essenzialmente tre categorie di beni:

- i) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti.

Rientrano in tale categoria una serie di macchinari, macchine utensili e *robot* che siano dotati di precise caratteristiche di interconnessione e integrazione automatizzata ai sistemi informatici e logistici di fabbrica o con la rete di fornitura e che rispondano ai più recenti *standard* in termini di sicurezza, salute e igiene del lavoro. Inoltre è necessario che le macchine siano dotate di alcune caratteristiche tecnologiche che le rendano in grado di comunicare autonomamente tra di loro lungo la catena del valore, dando luogo a fabbriche *cyber*-fisiche.

- ii) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità.

Tale gruppo ricomprende i sistemi intelligenti di misura, monitoraggio, ispezione e verifica dei requisiti di qualità del prodotto e dei processi di produzione, inclusi i sistemi di controllo delle condizioni di lavoro delle macchine, i dispositivi per l'etichettatura, o la marcatura automatica dei prodotti, le soluzioni per la gestione efficiente dei consumi energetici.

- iii) dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

In questo terzo gruppo, infine, sono comprese le postazioni di lavoro dotate di soluzioni ergonomiche in grado di adattarle in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori, i sistemi in grado di agevolare in maniera

---

<sup>310</sup> PAGAMICI B., *Iper-ammortamento: ammesse solo le imprese*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 4 febbraio 2017, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2017/02/04/iperammortamento-ammesse-solo-le-imprese>

<sup>311</sup> LUGANO R., *Tris di bonus fiscali per gli investimenti*, in *Telefisco 2017*, Il Sole 24 Ore, 2 febbraio 2017, p. 98 e ss., *ivi* a p. 105



automatizzata e intelligente il compito dell'operatore, le interfacce uomo-macchina intelligenti che supportano l'operatore in termini di sicurezza ed efficienza delle operazioni.<sup>312</sup>

In aggiunta, novità accolta con favore, per i soggetti che beneficiano dell'*iper*-ammortamento risultano agevolabili anche gli *intangibles* (tra cui i *software* sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0), che possono usufruire di una maggiorazione pari al 40% del costo di acquisto a condizione che siano funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0<sup>313</sup>.

Per fruire dell'*iper*-ammortamento del 250%, le imprese devono fare attenzione alle condizioni per poter accedere all'agevolazione. Questa, infatti, non si applicherà scegliendo semplicemente un bene tra quelli individuati dalla normativa, come succedeva facilmente con il *super*-ammortamento.<sup>314</sup>

Invero, ai fini dell'applicazione dell'*iper*-ammortamento, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione del legale rappresentante, resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A e/o B ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia dovranno essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultimo caso, l'agevolazione potrà essere fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.<sup>315</sup>

In breve, quindi, per poter fruire dell'*iper*-ammortamento al 250%, con il fine ultimo di accertare che gli investimenti effettuati e per i quali si richiede l'agevolazione abbiano caratteristiche conformi a quelle richieste dalla Legge di Bilancio 2017, occorrerà:

---

<sup>312</sup> ALBANO G., *op. cit.*, p. 3459

<sup>313</sup> CARPENE F. e GARBIN M., *op.cit.*, p. 7-8

<sup>314</sup> LENZI R., *Legge di Bilancio 2017, iper-ammortamento: agevolazione solo per i beni "connessi"*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 21 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/21/legge-di-bilancio-2017-iper-ammortamento-agevolazione-solo-per-i-beni-connessi>

<sup>315</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 43

- produrre un'autocertificazione ai sensi del D.P.R. n. 445/2000;
- redigere una perizia giurata qualora il costo del bene superi l'importo di 500.000 euro.<sup>316</sup>

Infine, tra le righe delle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate, viene chiarito in via definitiva che l'*iper*-ammortamento compete anche in caso di beni in *leasing*. La norma infatti facendo riferimento solo al costo di acquisizione, in un primo momento aveva generato il dubbio se l'agevolazione potesse essere fruita anche in caso di *leasing*. Anche se la risposta positiva sembrava pacifica, diviene ora ufficiale. L'Agenzia delle Entrate, infatti, specifica che la maggiorazione del 150% rileva ai fini della determinazione delle quote di ammortamento ovvero dei canoni di *leasing*.<sup>317</sup>

## **5. Start-up innovative**

### **5.1 Cosa sono**

Con il Decreto Crescita (D.L. 179/2012, convertito in Legge n. 221/2012), viene introdotta, per la prima volta nell'ordinamento del nostro Paese, la definizione di nuova impresa innovativa: la *Start-up*. Per questo tipo d'impresa viene predisposto un quadro di riferimento articolato ed organico a livello nazionale che interviene su materie differenti come la semplificazione amministrativa, il mercato del lavoro, le agevolazioni fiscali e il diritto fallimentare.<sup>318</sup>

Come esplicitato al comma 1 dell'art. 25 del D.L. 179/2012 queste “*disposizioni sono dirette a favorire la crescita sostenibile, lo sviluppo tecnologico, la nuova imprenditorialità e l'occupazione, in particolare giovanile. [...] Inoltre, le disposizioni della presente sezione intendono contestualmente contribuire allo sviluppo di nuova cultura imprenditoriale, alla creazione di un contesto maggiormente favorevole all'innovazione, così come a promuovere maggiore mobilità sociale e ad attrarre in Italia talenti, e capitali dall'estero*”<sup>319</sup>.

<sup>316</sup> CARRIERI R., *Agevolazioni fiscali per*, cit., p. 25

<sup>317</sup> PAGAMICI B., *Iper-ammortamento: ammesse*, cit.

<sup>318</sup> GAVIOLI F., *Rafforzate le agevolazioni per Start-up e PMI innovative*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2017, p. 65 e ss., *ivi* a p. 66

<sup>319</sup> Art. 25, comma 1, D.L. 179/2012

Possono assumere la qualifica di *Start-up* innovative le società di capitali o le cooperative residenti in Italia, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non sono quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione e che siano in possesso di tutti i requisiti “obbligatori” previsti dalle lett. da *b*) a *g*) del comma 2 dell'art. 25 del D.L. 179/2012, nonché almeno uno dei requisiti “alternativi” di cui alla successiva lett. *h*)<sup>320</sup>.

In particolare, i requisiti sono:

- b) è costituita e svolge attività d'impresa da non più di quarantotto mesi;
- c) ha la sede principale dei propri affari e interessi in Italia;
- d) a partire dal secondo anno di attività, il totale del valore della produzione annua, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato, non è superiore a 5 milioni di euro;
- e) non distribuisce, e non ha distribuito, utili;
- f) ha, quale oggetto sociale esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico;
- g) non è stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda;
- h) possiede almeno uno dei seguenti ulteriori requisiti<sup>321</sup>:
  - 1) sostenere spese in ricerca e sviluppo in misura pari o superiore al 15% del maggiore valore fra costo e valore della produzione (di cui alla voce B e A del Conto Economico). Tali valori devono essere desunti dal bilancio di esercizio della società o in assenza di bilancio nel primo anno di vita, devono essere attestati attraverso una dichiarazione del legale rappresentante;
  - 2) impiegare personale come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo:
    - per almeno 1/3 della forza lavoro complessiva, personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca pubblici o privati, in Italia o all'estero; oppure
    - per almeno 2/3 della forza lavoro complessiva, personale in possesso di laurea magistrale, ai sensi dell'art. 3 del Regolamento di cui al D.M. n. 270/2004;

---

<sup>320</sup> FRISCOLANTI R., “Start-up” innovative, la nuova disciplina delle agevolazioni per gli investitori, in *Finanziamenti su misura - News*, 2016, p. 21 e ss., *ivi* a p. 22

<sup>321</sup> Art. 25, comma 2, D.L. 179/2012

- 3) essere titolare o depositaria o licenziataria di almeno una privativa industriale relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale ovvero essere titolare dei diritti relativi ad un *software* originario registrato presso il registro pubblico speciale per i *software* (la SIAE), purché tali privative siano direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività d'impresa.<sup>322</sup>

Inoltre, il D.L. 179/2012 definisce l'incubatore certificato di imprese *Start-up* innovative come una società di capitali, costituita anche in forma cooperativa, residente in Italia, che offre servizi per sostenere la nascita e lo sviluppo di *Start-up* innovative ed è in possesso dei seguenti requisiti:

- dispone di strutture, anche immobiliari, adeguate ad accogliere *Start-up* innovative, quali spazi riservati per poter installare attrezzature di prova, *test*, verifica o ricerca;
- dispone di attrezzature adeguate all'attività delle *Start-up* innovative, quali sistemi di accesso in banda ultralarga alla rete *internet*, sale riunioni, macchinari per *test*, prove o prototipi;
- è amministrato o diretto da persone di riconosciuta competenza in materia di impresa e innovazione e ha a disposizione una struttura tecnica e di consulenza manageriale permanente;
- ha regolari rapporti di collaborazione con università, centri di ricerca, istituzioni pubbliche e *partner* finanziari che svolgono attività e progetti collegati a *Start-up* innovative;
- ed, infine, ha adeguata e comprovata esperienza nell'attività di sostegno a *Start-up* innovative.<sup>323</sup>

Al comma 8 dell'art. 25 del D.L. 179/2012 si dispone che “*per le Start-up innovative di cui ai commi 2 e 3 e per gli incubatori certificati di cui al comma 5, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura istituiscono una apposita sezione speciale del registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile, a cui la Start-up innovativa e l'incubatore certificato devono essere iscritti al fine di poter beneficiare della disciplina della presente sezione*”<sup>324</sup>.

---

<sup>322</sup> FRISCOLANTI R., “*Start-up*” innovative, la nuova, cit., p. 23

<sup>323</sup> GAVIOLI F., *op. cit.*, p. 67-68

<sup>324</sup> Art. 25, comma 8, D.L. 179/2012

Per sostenere la costituzione e lo sviluppo di queste imprese sono previste alcune “facilitazioni” disciplinate all'articolo 26 del D.L. 179/2012 rubricato appunto “*Deroga al diritto societario e riduzione degli oneri per l'avvio*”. In breve, è prevista la riduzione di alcuni oneri per l'iscrizione al Registro delle Imprese e l'esenzione dal diritto annuale, l'eliminazione di alcuni vincoli civilistici in materia di obblighi di ricapitalizzazione in seguito a perdite, di flessibilità nell'emissione di categorie di azioni con diritti diversificati, di possibilità di acquisire e offrire al pubblico quote della società.<sup>325</sup>

Oltre a questi vantaggi di tipo finanziario (risparmio di costi) e a queste semplificazioni derivanti dalle deroghe al diritto commerciale, per questa tipologia d'impresa sono previsti anche dei vantaggi di tipo fiscale.

## ***5.2 Agevolazioni fiscali***

### **5.2.1 Ante Legge di Bilancio 2017**

Tanto premesso, entriamo ora nel merito della disciplina degli incentivi fiscali contenuta nel Decreto Interministeriale 25 febbraio 2016.

L'ambito di applicazione degli incentivi è specificamente individuato dall'art. 2 del suddetto Decreto e comprende i “*soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche [IRPEF] di cui al titolo I del TUIR, nonché ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società [IRES] di cui al titolo II dello stesso TUIR, che effettuano un investimento agevolato, come definito nell'art. 3, in una o più Start-up innovative nei quattro periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2012*”<sup>326</sup>.

Sono considerati agevolabili gli investimenti nel capitale sociale di *Start-up* innovative, effettuati sia direttamente che indirettamente. In particolare, gli incentivi sono riconosciuti nel caso di:

- conferimenti in denaro iscritti alla voce capitale sociale e della riserva da sovrapprezzo delle azioni o quote delle *Start-up* innovative o delle società di capitali che investono prevalentemente in *Start-up* innovative;
- conferimenti derivanti dalla conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione;

---

<sup>325</sup> GAVIOLI F., *op. cit.*, p. 67-68

<sup>326</sup> Art. 2, comma 1, D.I. 25 febbraio 2016

- gli investimenti in quote degli OICR che investono prevalentemente in *Start-up* innovative.<sup>327</sup>

Con il Decreto Crescita (art. 29, del D.L. n. 179/2012) si prevedeva che, nel quadriennio 2013/2016 l'investimento massimo detraibile dall'IRPEF, per le persone fisiche che avessero riversato somme nel capitale sociale delle imprese *Start-up*, sia per gli investimenti effettuati direttamente che per tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o di altre società che investono prevalentemente in *Start-up* innovative, fosse un'aliquota pari al 19% del totale, non potesse eccedere l'importo di 500.000 euro (in ciascun periodo d'imposta) e dovesse essere mantenuto per almeno due anni. Inoltre, si prevedeva che, nel medesimo quadriennio, l'investimento massimo deducibile dall'IRES, per somme nel capitale sociale delle predette imprese, sia per gli investimenti effettuati direttamente che per tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o di altre società che investono prevalentemente in *Start-up* innovative, fosse un'aliquota pari al 20% del totale, non potesse eccedere l'importo di 1.800.000 euro (in ciascun periodo d'imposta) e dovesse essere mantenuto per almeno due anni.<sup>328</sup>

Nel caso di investimenti in *Start-up* innovative a vocazione sociale e in quelle del settore energetico (ossia che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi ad alto valore tecnologico nell'ambito energetico) il beneficio fiscale è innalzato al 25% e al 27%, con riferimento rispettivamente ai soggetti IRPEF e IRES.<sup>329</sup>

## **5.2.2 Post Legge di Bilancio 2017**

Con la Legge di Bilancio per il 2017, gli incentivi già previsti vengono ora ulteriormente rafforzati attraverso l'estensione della durata e della misura delle agevolazioni fiscali, e l'innalzamento dell'importo massimo di investimento ammissibile, con lo scopo specifico di potenziare gli investimenti in un settore che, per la sua intrinseca natura, è caratterizzato da un forte componente di rischio.<sup>330</sup>

---

<sup>327</sup> FRISCOLANTI R., "Start-up" innovative, la nuova, cit., p. 24

<sup>328</sup> GAVIOLI F., *op. cit.*, p. 68

<sup>329</sup> FRISCOLANTI R., "Start-up" innovative, la nuova, cit., p. 25-46

<sup>330</sup> MONTINARI C. e GASPARRE T., *Legge Bilancio 2017, Start-up: cessione delle perdite fiscali a società quotate*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 5 gennaio 2017, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/02/legge-di-bilancio-2017-come-cambiano-le-agevolazioni-per-le-start-up-innovative>

Innanzitutto, le agevolazioni da temporanee (in vigore fino al 2016) diventano permanenti. Con questa Legge di Bilancio le agevolazioni sono messe “a regime”. La novità non è esplicita, ma la si desume dalla locuzione “*a decorrere dal 2017...*” usata dal Legislatore, che non contiene alcun riferimento ad un termine finale di validità.<sup>331</sup>

Altra novità riguarda la misura dell’agevolazione, che, dal 2017, è unica pari al 30% sia per la detrazione dall’imposta per i soggetti IRPEF (precedentemente pari al 19%) sia per la deduzione dal reddito per i soggetti IRES (anziché 20%), indipendentemente dalla tipologia di *Start-up* innovativa beneficiaria<sup>332</sup>.

Inoltre, l’investimento massimo detraibile per i soggetti IRPEF, in ciascun periodo d’imposta, raddoppia, passando da 500.000 euro ad 1 milione di euro. Nulla cambia invece per i soggetti passivi IRES: l’ammontare massimo degli investimenti ammissibili in ciascun periodo di imposta resta fermo a 1,8 milioni di euro.<sup>333</sup>

Viene poi aumentato da 2 a 3 anni il termine del mantenimento dell’investimento<sup>334</sup>.

A favore delle *Start-up* innovative, inoltre:

- viene prevista l’esonero dall’imposta di bollo e dai diritti di segreteria per l’atto costitutivo delle *Start-up* innovative.
- viene disposto che la sottoscrizione dell’atto costitutivo di *Start-up* innovative (le successive modificazioni), possa avvenire oltre che con firma digitale anche con firma elettronica avanzata autenticata;
- per stimolare e incentivare gli investimenti in *Start-up* da parte di società quotate, viene consentita la cessione delle perdite prodotte nei primi 3 esercizi di attività di nuove aziende a favore di una società quotata, che detenga una partecipazione nell’impresa cessionaria per almeno il 20%.<sup>335</sup>

---

<sup>331</sup> PAGAMICI B., *Legge Bilancio 2017: come cambiano le agevolazioni per le Start-up innovative*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 2 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/02/legge-di-bilancio-2017-come-cambiano-le-agevolazioni-per-le-start-up-innovative>

<sup>332</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 45

<sup>333</sup> PAGAMICI B., *Legge Bilancio 2017: come cambiano le*, cit.

<sup>334</sup> CARRIERI R., *Agevolazioni fiscali per*, cit., p. 26

<sup>335</sup> FRISCOLANTI R., *Le agevolazioni previste dalla*, cit., p. 45





# CONCLUSIONI

---

Come illustrato nei capitoli precedenti, l'Industria 4.0 è ormai unanimemente considerata la Quarta Rivoluzione Industriale. In realtà, questa profonda trasformazione del modo di produrre beni, di legare il mercato dei servizi alla manifattura, nonché di dar vita a prodotti innovativi è (in parte) in corso già da tempo. Tuttavia, poiché nel nostro Paese tale processo sembra avere una dimensione ed una diffusione ancora limitate, la sua prospettiva risulta più di medio-lungo termine, dai confini non ancora del tutto chiari, sebbene si abbia la chiara percezione di una sfida impegnativa per le imprese e le istituzioni e, al tempo stesso, ineludibile. Infatti, la velocità, la pervasività e la trasversalità con cui le tecnologie digitali stanno penetrando la realtà operativa di cittadini, imprese e (più lentamente) delle amministrazioni pubbliche sono tali da rendere nello stesso tempo complesso, ma obbligato, il compito di sfruttarne appieno le potenzialità, come volano di crescita e competitività per l'intero sistema produttivo. C'è quindi un tema chiave di "sensibilizzazione" del tessuto imprenditoriale che va affrontato per far conoscere le caratteristiche fondamentali dell'Industria 4.0. Ma se quest'azione di sensibilizzazione è fondamentale, ad essa devono accompagnarsi una serie di misure, alcune più generali di politica industriale e altre più specifiche, per far sì che il sistema industriale del Paese, da un lato, sia in grado di declinare adeguatamente il modello di Industria 4.0, cogliendone le opportunità e le potenzialità, ma, dall'altro, riesca a portare avanti un modello di sviluppo comunque incentrato sull'innovazione e sulla conoscenza.<sup>336</sup>

Ed è qui che entrano in gioco tutte le misure fiscali analizzate nei capitoli precedenti, perchè tutta questa serie di agevolazioni dovrebbero stimolare gli investimenti sia in attività di ricerca

---

<sup>336</sup> BIANCHI A., *Indagine conoscitiva su "Industria 4.0": quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, Confindustria, 22 marzo 2016, disponibile su: [http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it/5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati\\_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES](http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it/5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES)

e sviluppo, sia per l'acquisto di beni strumentali (magari ad alto valore tecnologico). In breve, le misure fiscali illustrate nei capitoli precedenti sono:

- *Patent Box*: è un regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di alcuni *intangibles*, istituito con la finalità di premiare le imprese che svolgono attività idonee ad accrescere il valore di un bene immateriale nel nostro Paese<sup>337</sup> attraverso attività di R&S.
- Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo: è un credito d'imposta accordato come percentuale delle spese di ricerca e sviluppo incrementali sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre esercizi precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015<sup>338</sup>; la cui finalità (identica a quella del *Patent Box*) è quella di aumentare la competitività nazionale, fornendo una spinta all'innovazione che passa attraverso le attività di R&S<sup>339</sup>.
- *Super-ammortamento*: è una maggior deduzione del 40% a titolo di ammortamento o di canoni di *leasing* per gli investimenti in beni strumentali nuovi.
- *Iper-ammortamento*: consiste in una maggiorazione del costo ai fini dell'ammortamento deducibile o della deduzione dei canoni di *leasing* pari al 150%.<sup>340</sup>
- *Start-up* innovative: sono previsti degli incentivi fiscali a favore dei soggetti, persone fisiche o società, che investono nel capitale sociale di *Start-up* innovative<sup>341</sup>.

Affinché l'Italia possa beneficiare della trasformazione digitale e tecnologica della manifattura, è necessario:

- a) intervenire sin da subito a sostegno della domanda di innovazione delle imprese. Sono, quindi, necessarie specifiche misure che stimolino, da un lato, gli investimenti in innovazione dei produttori stessi, dall'altro che sostengano la domanda delle

---

<sup>337</sup> RENDA A. e ALBANESE S., "Patent Box" e perdite di periodo: la difficile correlazione tra fonte normativa primaria e secondaria, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 999 e ss., ivi a p. 999

<sup>338</sup> SALVI G., *Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2016, p. 50 e ss., ivi a p. 50

<sup>339</sup> COMMITTERI G. M. e SEBASTIANELLI M., *Credito R&S e regime Patent Box: due facce (diverse) della stessa medaglia*, in *Fisco*, 2016, p. 1915 e ss., ivi a p. 1915

<sup>340</sup> GAIANI L., *Super e Iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o rinviare*, in *Fisco*, 2016, p. 4313 e ss., ivi a p. 4313

<sup>341</sup> FRISCOLANTI R., "Start-up" innovative, la nuova disciplina delle agevolazioni per gli investitori, in *Finanziamenti su misura - News*, 2016, p. 21 e ss., ivi a p. 21

imprese. In quest'ottica, sono previsti, ad esempio, il regime opzionale di *Patent Box*, il *super* e l'*iper*-ammortamento.

- b) formare il capitale umano. Un modello di Industria 4.0, caratterizzato da un elevato grado di innovazione e sviluppo tecnologico, deve poter contare su capitale umano qualificato e investire sulle competenze. Da questo punto di vista, il Legislatore ha creato il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ad esempio legato alle spese del personale che effettua attività di ricerca e sviluppo.
- c) diffondere l'Industria 4.0 grazie allo sviluppo di un modello di imprenditorialità innovativa. È quindi necessario incentivare lo sviluppo di *Start-up* digitali, anche grazie alle opportune misure fiscali di detassazione e promuovendo la collaborazione fra *Start-up* ad alto contenuto innovativo e imprese industriali consolidate, con l'obiettivo finale di accelerare la trasformazione digitale dell'industria.<sup>342</sup>

Questi sono i più importanti strumenti messi in campo dall'Italia, spesso diversi da quelli di altri Paesi europei, ma il prof. Adriano Di Pietro il direttore della Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, evidenzia che l'obiettivo è per tutti identico: rendere il proprio Paese più competitivo<sup>343</sup>.

Va detto, che il nostro Legislatore ha previsto la possibilità (o meglio non ha vietato l'eventualità) che alcune delle agevolazioni illustrate precedentemente possano essere cumulate tra loro. Ad esempio, i costi di R&S che abbiano dato origine al credito d'imposta assumono rilevanza piena anche ai fini della quantificazione del beneficio da *Patent Box*. Va detto subito, comunque, che si tratta di agevolazioni profondamente diverse:

- (i) mentre una è un credito di imposta accordato come percentuale delle spese di ricerca e sviluppo incrementali sostenute rispetto ad una media storica rilevante, l'altra (*Patent Box*) è una detassazione parziale (rilevante sia ai fini IRES o IRPEF che ai fini IRAP) del reddito derivante dallo sfruttamento di una serie ben individuata di beni immateriali, relativamente ai quali il contribuente abbia comunque svolto attività di ricerca e sviluppo.
- (ii) le spese agevolabili ai fini del credito d'imposta non debbono obbligatoriamente sfociare nella realizzazione o nell'acquisto di uno specifico *intangibile*. Nell'ambito del *Patent Box*, invece, laddove non ci sia un bene immateriale (di quelli individuati dalla legge) il beneficio non spetta.

---

<sup>342</sup> BIANCHI A., *Indagine conoscitiva su "Industria 4.0": quale, cit.*

<sup>343</sup> BUSSI C., *Dai bonus agli ammortamenti l'Europa punta su Industria 4.0*, Il Sole 24 Ore, 20/02/2017, p. 4

- (iii) il credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo è una norma “temporanea” atteso che la sua durata è prevista esclusivamente fino al 2020, mentre il regime *Patent Box* è norma di sistema teoricamente destinata a perdurare nell'ordinamento italiano.
- (iv) infine, in merito all'ambito soggettivo di applicazione: alle agevolazioni disposte per il credito relativo alle spese di R&S sono ammesse tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato. Il *Patent Box* riguarda, invece, tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa (compresi gli enti non commerciali per le attività commerciali esercitate, nonché le persone fisiche e i soggetti di cui all'art. 5 del TUIR).<sup>344</sup>

A fronte di tutte queste tipologie di “agevolazioni fiscali”, ci si chiede: il Legislatore italiano ha sì previsto tutta questa serie di misure agevolative di stimolo per l'economia digitalizzata, ma sono chiari gli obiettivi da raggiungere? Sono create per favore politico, piuttosto che per imitare i vicini Paesi europei oppure create *ad hoc* seguendo un unico filone con un'unica direzione da raggiungere?

A questo riguardo, va osservato, che la scelta legislativa è stata quella di mantenere una data fissa di scadenza dell'agevolazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (31 dicembre 2020), in analogia ad esempio con quanto previsto per il *super* ed *iper*-ammortamento (prorogato dal 31 dicembre 2016 al 30 giugno 2018) ed a differenza di quanto stabilito per gli incentivi all'investimento in *Start-up* innovative. Si può, quindi, sostenere che la Legge di Bilancio 2017 abbia puntato su misure strutturali a sostegno della capitalizzazione delle imprese, abbinate ad agevolazioni di carattere temporaneo per incentivare il sostenimento di specifici costi legati all'innovazione. Si tratta, a ben vedere, di una scelta spiegabile non tanto per un'esigenza fiscale di contenere l'impatto degli incentivi sul gettito, ma soprattutto per la necessità politico-economica di stimolare l'effettuazione di questi investimenti in tempi decisamente rapidi.<sup>345</sup>

Sotto questo punto di vista quindi si potrebbe affermare che le agevolazioni sono create per avere una smobilitazione veloce di capitali per favorire investimenti e permettere all'economia di riprendersi. Ma bisogna fare attenzione in quanto queste misure creano delle incertezze.

---

<sup>344</sup> COMMITTERI G. M. e SEBASTIANELLI M., *Credito R&S e regime*, cit. p. 1917

<sup>345</sup> SEPIO G. e SILVETTI F. M., *Rafforzato il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo in Fisco*, 2017, p. 513 e ss., *ivi* a p. 514

Innanzitutto, le imprese che hanno investimenti in corso, dovrebbero tenere conto delle novità in arrivo per valutare un'adeguata pianificazione temporale degli investimenti<sup>346</sup>. Teoricamente questo è quello che un'impresa, grande o piccola che sia, vorrebbe poter fare in modo tale da riuscire a massimizzare i benefici fiscali ottenibili. Nella pratica questo non è sempre possibile, perchè il nostro Legislatore opera spesso in modo sommario e disorganizzato e questo comporta, per alcune imprese, una decisione potenzialmente irrimediabile. In altre parole, un'impresa potrebbe decidere di fare (o non fare) un investimento perchè ritiene che l'agevolazione fiscale in vigore per quell'ultimo esercizio sia (o non sia) vantaggiosa. Questo però vincola l'impresa nell'un caso e nell'altro:

- se fa l'investimento e poi l'agevolazione diventa più favorevole, “perde” questa possibilità;
- se non fa l'investimento perchè ritiene che nell'esercizio successivo il Legislatore creerà un nuovo tipo di agevolazione per quella determinata tipologia di investimenti e poi questo non si verifica, l'impresa si trova non solo a non aver fatto l'investimento, ma anche a “perdere” un vantaggio fiscale che da questo poteva derivare.

Quindi questo carattere temporaneo non fa altro che sollevare dubbi, e spinge le imprese a dover continuamente richiedere un'attività di consulenza ai Dottori Commercialisti per poter fare una scelta vantaggiosa anche in termini fiscali. Inoltre, potrebbe portare le imprese a una continua modificazione dei piani d'investimento, che non potranno più essere fatti con una visione di medio-lungo termine, ma dovranno essere creati *ad hoc* ogni qualvolta venga inserita nell'ordinamento una nuova agevolazione fiscale.

Inoltre, bisogna fare attenzione al dato normativo: il Legislatore, infatti, per operare nella massima rapidità possibile spesso crea incentivi e misure agevolative “non complete”, che non trattano tutte le eventualità oppure che lasciano aperti dei dubbi interpretativi. A ciò segue, spessissimo, l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate che attraverso la sua interpretazione ufficiale (con la creazione di Circolari) cerca di “integrare” il testo di legge. Ma dobbiamo ricordarci che queste costituiscono atti interni alla Pubblica Amministrazione, la cui funzione consiste nell'indirizzare gli uffici periferici in vista dell'uniforme applicazione delle disposizioni di legge; e quindi non vincolano i contribuenti e i professionisti, i quali

---

<sup>346</sup> GAIANI L., *Super e Iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o rinviare*, in *Fisco*, 2016, p. 4313 e ss., *ivi* a p. 4316

rimangono liberi di adottare il comportamento che credono, anche se contrastante con il contenuto della Circolare dell'Agenzia<sup>347</sup>.

Infine, la fiscalità dell'Industria 4.0 apre scenari nuovi anche per il futuro, con una serie di questioni che inevitabilmente dovranno essere affrontate anche in un'ottica europea. Il prof. Di Pietro sottolinea, infatti, che al di là della verifica della legittimità delle misure sul fronte delle regole degli aiuti di Stato, ci si chiede come si concilieranno questi nuovi strumenti, con la tassazione delle imprese e con le regole di contabilità.<sup>348</sup>

Quindi, a causa di tutta questa serie di incertezze che si sono venute (e si verranno) a creare si ritiene che il Legislatore dovrebbe pensare *in primis* a non creare confusione nel contribuente. Inoltre, dovrebbe tener conto delle potenzialità degli investimenti, che fanno le imprese, necessari per far ripartire l'economia, creando una tela omogenea di agevolazioni fiscali, magari attraverso agevolazioni d'impatto minore, ma temporalmente illimitate, che permettano alle imprese (o al contribuente in genere) di avere sicurezza e chiarezza delle agevolazioni fiscali in essere per poter attuare il proprio piano d'investimento.

---

<sup>347</sup> BEGHIN M., *Diritto Tributario*, II ed., Milano: Wolters Kluwer Italia - CEDAM, 2015, p. 129 e ss., ivi a p. 130

<sup>348</sup> BUSSI C., *op. cit.*, p. 4

# RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

---

- AA.VV., *Fisco 2016*, Edizione XIII, IPSOA - Guide Operative, Milano: Wolters Kluwer Italia, 2016, p. 601-611
- G. ALBANO e A. REBATTI, *Patent Box: tassazione agevolata dei beni immateriali*, Rimini: Maggioli Editore, 2016 - (E-pub)
- G. ALBANO, *Proroga del super-ammortamento e introduzione dell'iper-ammortamento per l'Industria 4.0*, in *Corriere Tributario*, n. 45, 2016, p. 3456-3462
- G. ANDREANI e A. TUBELLI, *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *il Fisco*, n. 44, 2014, p. 4315-4322
- P. ARGINELLI e F. PEDACCINI, *Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 9, 2014, p. 60-76
- D. AVOLIO e E. DE ANGELIS, "Patent box", *gruppi di imprese e contributo economico degli "intangibles"*, in *Corriere Tributario*, n. 43, 2015, p. 4279-4284
- M. BALZANELLI e G. VALCARENGHI, *Differenze e analogie tra super e iper-ammortamenti*, in *il Fisco*, n. 4, 2017, p. 342-346
- M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, II ed., Milano: Wolters Kluwer Italia - CEDAM, 2015, p. 129-132
- P. BERTONI e R. A. PAPOTTI, *L'ambito oggettivo di applicazione del "Patent Box" fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*, in *Corriere Tributario*, n. 1, 2016, p. 35-40

- C. BUSSI, *Dai bonus agli ammortamenti l'Europa punta su Industria 4.0*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 febbraio 2017, p. 4
- F. CARPENE e M. GARBIN, *Ammortamenti targati "iper" e "super" tra proroghe e novità*, in A. PALOMBA e G. P. RANOCCHI (a cura di), *Novità fiscali 2017*, Guida Normativa, Il Sole 24 Ore, Gennaio 2017, p. 5-10
- R. CARRIERI, *Agevolazioni fiscali per le PMI*, in *PMI*, n. 2, 2017, p. 23-26
- G. M. COMMITTERI e M. SEBASTIANELLI, *Credito R&S e regime Patent Box: due facce (diverse) della stessa medaglia*, in *Il Fisco*, n. 20, 2016, p. 1915-1922
- G. M. COMMITTERI, "Patent Box": *il regime opzionale per gli "intangibles"*, in *Corriere Tributario*, n. 44, 2014, p. 3393-3396
- G. M. COMMITTERI, *Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo*, in *Il Fisco*, n. 13, 2016, p. 1222-1227
- G. M. COMMITTERI, *Il credito d'imposta R&S trova attuazione*, in *Il Fisco*, n. 34, 2015, p. 3231-3237
- G. M. COMMITTERI, *Maggiore "appeal" per il "Patent Box" con le modifiche dell'"Investment Compact"*, in *Corriere Tributario*, n. 8, 2015, p. 562-567
- M. D'ORSOGNA, A. SBROIACCA, D. STEVANATO e RL, "Patent Box" *tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 1, 2015, p. 70-82
- M. DALLOCCHIO, R.A. PAPOTTI e L. PIERONI, *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Milano: EGEEA, 2016, p. 167-275
- A. FASOLINO e L. MIELE, *Patent Box con opzione flessibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 novembre 2015, p. 50
- R. FRISCOLANTI, "Start-up" *innovative, la nuova disciplina delle agevolazioni per gli investitori*, in *Finanziamenti su misura - News*, n. 6, 2016, p. 21-30
- R. FRISCOLANTI, *Le agevolazioni previste dalla legge di bilancio 2017*, in *Finanziamenti su misura - News*, n. 1, 2017, p. 42-49



- L. GAIANI, *Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate*, in *Il Fisco*, n. 10, 2016, p. 907-913
- L. GAIANI, *Super e Iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o rinviare*, in *Il Fisco*, n. 45, 2016, p. 4313-4316
- F. GAVIOLI, *Rafforzate le agevolazioni per Start-up e PMI innovative*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 3, 2017, p. 65-68
- *Industria 4.0*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/dossier/industria-4-0#> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- R. LENZI, *Legge di Bilancio 2017, iper-ammortamento: agevolazione solo per i beni "connessi"*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 21 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/21/legge-di-bilancio-2017-iper-ammortamento-agevolazione-solo-per-i-beni-connessi> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- R. LENZI, *Legge di Bilancio 2017, super-ammortamento: beni immateriali a quale condizione?*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 24 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/24/legge-di-bilancio-2017-super-ammortamento-beni-immateriali-a-quale-condizione> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- M. LEO, *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in *Il Fisco*, n. 1, 2016, p. 91-94
- M. MANGILI e V. ARTINA, *Indicazione in dichiarazione del maxi-ammortamento*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 27, 2016, p. 29-34
- L. MIELE e R. VIO, *"Patent Box": spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*, in *Corriere Tributario*, n. 22, 2015, p. 1667-1672
- L. MIELE e R. VIO, *Nel decreto attuazione del regime "Patent Box" la procedura per determinare l'agevolazione*, in *Corriere Tributario*, n. 34, 2015, p. 2557-2564

- MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO, *Patent box: tassazione agevolata sui redditi derivanti dalle opere di ingegno*, disponibile su <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/patent-box> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO, *Piano nazionale Industria 4.0. Investimenti, produttività e innovazione*, disponibile su [http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Industria\\_40%20conferenza\\_21\\_9](http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Industria_40%20conferenza_21_9) [ultimo accesso: 19/02/2017]
- P. MONARCA e P. ZANABONI, *Maxi-ammortamento per i beni strumentali nuovi: chiarimenti ed esempi pratici da parte dell'agenzia*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 27, 2016, p. 18-28
- C. MONTINARI e T. GASPARRE, *Legge Bilancio 2017, Start-up: cessione delle perdite fiscali a società quotate*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 5 gennaio 2017, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/02/legge-di-bilancio-2017-come-cambiano-le-agevolazioni-per-le-start-up-innovative> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- G. NECCHI, *Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. "Patent Box")*, in *Rivista di Diritto Industriale*, fasc. 2, 2016, p. 92-109
- B. PAGAMICI, *Iper-ammortamento: ammesse solo le imprese*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 4 febbraio 2017, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2017/02/04/iper-ammortamento-ammesse-solo-le-imprese> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- B. PAGAMICI, *Legge Bilancio 2017, credito d'imposta ricerca e sviluppo: cosa cambia*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 8 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/08/legge-bilancio-2017-credito-d-imposta-ricerca-e-sviluppo-cosa-cambia> [ultimo accesso: 19/02/2017]

- B. PAGAMICI, *Legge Bilancio 2017: come cambiano le agevolazioni per le Start-up innovative*, in *Dossier Industria 4.0* IPSOA, 2 novembre 2016, Milano: Wolters Kluwer Italia, disponibile su <http://www.ipsoa.it/documents/finanziamenti/imprenditoria/quotidiano/2016/11/02/legge-di-bilancio-2017-come-cambiano-le-agevolazioni-per-le-start-up-innovative> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- L. P. PAPPALARDO, *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2015, p. 570-593
- *Piano nazionale Industria 4.0*, disponibile su <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/dicembre%202016/www.governo.it/approfondimento/piano-nazionale-industria-40/5823.html> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- M. PIAZZA e A. TRAINOTTI, *Patent box limitato al software coperto da copyright*, in *il Fisco*, n. 5, 2016, p. 417-423
- *Presentazione Industria 4.0*, Milano, 21 settembre 2016, disponibile su <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/dicembre%202016/www.governo.it/media/visita-di-renzi-milano/5765.html> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- A. RENDA e S. ALBANESE, “Patent Box” e perdite di periodo: la difficile correlazione tra fonte normativa primaria e secondaria, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2016, p. 999-1004
- L. ROSSI e F. ZECCA, *Il “Patent Box” nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*, in *Corriere Tributario*, n. 14, 2016, p. 1054-1064
- A. SACRESTANO, *Bonus ricerca e sviluppo, fuori marchi e disegni*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 febbraio 2017, p. 34
- G. SALVI, *Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 7, 2016, p. 50-52
- D. SARTI, *L'impresa nel mercato*, in M. CIAN (a cura di), *Diritto commerciale*, vol. I., sez. IV, Torino: Giappichelli, 2014, p. 167-275

- G. SEPIO e F. M. SILVETTI, *Rafforzato il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo* in *il Fisco*, n. 6, 2017, p. 513-518
- A. TOMASSINI e R. VALENTI, *Patent Box, bonus ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 Settembre 2015, p. 43
- A. TRAINOTTI, *Regime del Patent Box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire*, in *Il Fisco*, n. 2, 2016, p. 112-121
- A. VICINI RONCHETTI, *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2016, p. 671-698

## **FONTI NORMATIVE**

- Legge 22 aprile 1941, n. 633 (Legge sul Diritto d'Autore)
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR)
- Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 (Codice della Proprietà Industriale - CPI)
- Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179 (in materia di *Start-up* innovative)
- Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015)
- Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di Stabilità 2015
- Decreto Ministeriale 27 maggio 2015
- Decreto Ministeriale 30 luglio 2015
- Relazione Illustrativa al Decreto Ministeriale 30 luglio 2015
- Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016)
- Decreto Interministeriale 25 febbraio 2016
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017)

# PRASSI

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 1-94, disponibile su [http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2016/aprile+2016/circolare+11e+del+7+aprile+2016/AGE.AGEDC001.REGISTRO+BOZZE.0003638.06-04-2016-B\\_Circolare+11\\_sostituita.pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2016/aprile+2016/circolare+11e+del+7+aprile+2016/AGE.AGEDC001.REGISTRO+BOZZE.0003638.06-04-2016-B_Circolare+11_sostituita.pdf) [ultimo accesso: 19/02/2017]
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015, p. 1-15, disponibile su <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Documentazione/Provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/Circolari/Archivio+circolari/Circolari+2015/Dicembre+2015/Circolare+36E+del+1+dicembre+2015/Circolare+Patent+Box+1122015.pdf> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, p. 1-83, disponibile su [http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2016/marzo+2016/circolare+5e+del+16+marzo+2016/Circolare\\_5E\\_16\\_03\\_2016.pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2016/marzo+2016/circolare+5e+del+16+marzo+2016/Circolare_5E_16_03_2016.pdf) [ultimo accesso: 19/02/2017]
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Informazioni generali - Regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*, disponibile su <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiede/Regimi+Opzionali/Opzione+per+tassazione+agevolata+beni+immateriali/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- BIANCHI A., *Indagine conoscitiva su "Industria 4.0": quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, Confindustria, 22 marzo 2016, disponibile su: [http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdcf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati\\_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES](http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdcf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES) [ultimo accesso: 19/02/2017]

- DRAGONE P., *Il regime del Patent Box*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona, 2016, p. 1-41
- LUGANO R., *Tris di bonus fiscali per gli investimenti*, in *Telefisco 2017*, Il Sole 24 Ore, 2 febbraio 2017, p. 98-107

## ALTRA DOCUMENTAZIONE

- ARACHI G., *Il nuovo regime opzionale sui redditi dei beni immateriali*, disponibile su <http://www.lavoce.info/archives/31505/litalia-sceglie-detassazione-dei-beni-immateriali/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- BELLINI M., *Industria 4.0, la nuova era del manifatturiero*, disponibile su <http://www.internet4things.it/industry-4-0/industria-40-la-nuova-era-del-manifatturiero/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- *Guida all'applicazione Patent box e la tassazione agevolata: calcolo e applicazione*, disponibile su <http://www.tasse-fisco.com/societa/patent-box-tassazione-agevolata/23135/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- MACI L., *Cos'è l'Industria 4.0 e perché è importante saperla affrontare*, disponibile su [http://www.economyup.it/innovazione/3713\\_cos-e-l-industria-40-e-perche-e-importante-saperla-affrontare.htm](http://www.economyup.it/innovazione/3713_cos-e-l-industria-40-e-perche-e-importante-saperla-affrontare.htm) [ultimo accesso: 19/02/2017]
- MARZULLI N. e F. ZAMBETTI, *Il Patent Box per stimolare la brevettazione - Incentivare la produzione di prodotti brevettati*, disponibile su <http://ufficiomarchibrevetti.it/2014/11/il-patent-box/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- NAPOLITANO G., *Viaggio nel regime Patent Box che premia le opere d'ingegno - 1*, 27 aprile 2015, disponibile su <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/viaggio-nel-regime-patent-boxche-premia-opere-d-ingegno-1> [ultimo accesso: 19/02/2017]

- PANTALEO A., *Cos'è e come funzionerà il piano Industria 4.0 di Renzi e Calenda*, disponibile su <http://formiche.net/2016/10/05/cose-e-come-funzionera-il-piano-industria-4-0-di-renzi-e-calenda/> [ultimo accesso: 19/02/2017]
- ROCIOLA A., *Di cosa parliamo quando parliamo di Industria 4.0*, disponibile su <http://startupitalia.eu/57350-20160531-industria-4-0-spiegazione> [ultimo accesso: 19/02/2017]