



## INDICE:

### APPALTI PUBBLICI

Rassegna di giurisprudenza, a cura di *Andrea Stefanelli* - p. 2

### CONCORRENZA

Maxi sanzione dell'AGCM per oltre 110 milioni a quattro imprese che svolgono servizi di pulizia nelle scuole per un'intesa anticoncorrenziale, di *Cecilia Carli* - p. 3

Servizio idrico integrato e pratiche commerciali scorrette – L'AGCM sanziona ACEA ATO 2, GORI, CITL e Publiservizi, di *Gloria Panaccione* - p. 4

### CONTRATTUALISTICA

Transazioni on-line e clausola attributiva di competenza – La sentenza della Corte di Giustizia del 21.05.2015 nella causa C-322/14, di *Mariaelena Giorcelli* - p. 4

### ENERGIA

Verso un'Unione europea dell'Energia - progressi, strategie ed inter-connessione elettrica sotto la lente del Parlamento europeo, di *Giulia Canargiu* - p. 6

### LEGISLAZIONE OSSERVATORIO

Dimissioni e risoluzione consensuale: le nuove comunicazioni on line, di *Marina Olgiati* - p. 7

Responsabilità solidale negli appalti e distacco: il Ministero del Lavoro risponde a due interpelli di Confindustria – p. 8

### APPROFONDIMENTO DEL MESE:

La disciplina fiscale della PATENT BOX alla luce dei recenti provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

## **APPALTI PUBBLICI**

### **Aggiornamenti legislativi e giurisprudenziali**

#### **DECRETO MILLEPROROGHE: MANCATA PROROGA ESCLUSIONE OFFERTE ANOMALE D.L. 30/12/2015, n. 210**

Il decreto Milleproroghe del 30/12/2015 non ha disposto la proroga della facoltà, concessa alle Stazioni appaltanti dal D. Lgs.n. 163/2006, art. 122, comma 9° (appalti di lavori) ed art. 124, comma 8° (appalti di forniture e servizi), di poter prevedere, nelle *lex specialis* di gara, l'esclusione automatica delle offerte accertate come anormalmente basse.

Detta facoltà era fissata dall'art. 253, comma 20-bis del Codice appalti e poteva trovare applicazione nelle gare di lavori d'importo inferiore al milione di euro, quando il criterio era quello del massimo ribasso e vi erano minimo 10 offerte valide, ovvero nelle gare per la fornitura di beni e servizi d'importo inferiore ai 100.000 € (e con le medesime condizioni di cui sopra).

Per effetto della mancata proroga, dunque, le Pubbliche Amministrazioni appaltanti non potranno più d'ora innanzi disporre alcuna estromissione automatica ma saranno obbligate, in tutti i casi, a procedere alla verifica d'eventuale anomalia nei confronti delle offerte anormalmente basse

#### **APPALTI: CAMBIANO LE SOGLIE COMUNITARIE Regolamenti Commissione UE n. 2170-2171-2172 del 24/11/2015**

Dal 1/1/2016 risultano modificati gli importi delle "soglie comunitarie", ovvero i valori al di sopra dei quali debbono obbligatoriamente applicarsi le Direttive comunitarie alle procedure di gara; queste le variazioni:

##### **Settori Ordinari:**

- LAVORI da 5.186.000 € a 5.225.000 €
- FORNITURE E SERVIZI: da 134.000 € a 135.000 € (PP.AA. Statali)
- FORNITURE E SERVIZI: da 207.000 € a 209.000 € (tutte altre PP.AA.)

##### **Settori speciali (acqua, energia, trasporti e servizi postali):**

- LAVORI da 5.186.000 € a 5.225.000 €
- FORNITURE E SERVIZI: da 414.000 € a 418.000 € (appalti tutte altre PP.AA.)

##### **Concessioni**

- da 5.186.000 € a 5.225.000 €

#### **ANNULLAMENTO D'AGGIUDICAZIONE E RINNOVAZIONE PARZIALE DI GARA: IN TAL CASO NON SAREBBERO VIOLATI I PRINCIPI DI SEGRETEZZA E PAR CONDICIO?**

**Cons. Stato, III<sup>o</sup>, 27/4/2015, n. 2159**

Ha suscitato nello scrivente grande interesse la motivazione addotta dal Consiglio di Stato per giustificare la legittimità di una rinnovazione parziale di una gara aggiudicata - e di cui poi il Giudice annullava l'esito – laddove spiegava il perché, in questa particolare fattispecie, non possa configurarsi la violazione dei principi di par condicio e segretezza delle offerte.

Questo il caso: una procedura veniva impugnata relativamente alla correttezza della fase di valutazione tecnica ed il TAR adito, in accoglimento al ricorso, annullava l'aggiudicazione di gara, decisione che tuttavia veniva appellata ed il Consiglio di Stato, nel confermare la pronuncia di 1° grado, disponeva il rinvio degli atti di gara all'Amministrazione appaltante affinché riprendesse la procedura nella fase immediatamente antecedente quella di valutazione tecnica, che era stata oggetto dell'annullamento.

In ragione infatti del cd. "principio di conservazione dell'effetto utile degli atti", anziché annullare l'intera procedura e disporne la sua reindizione il giudice amministrativo ha ritenuto più corretto (in un'ottica d'economicità dell'operato della P.A.) "salvare" quegli atti non viziati (e quindi non annullati), disponendo quindi che la gara riprendesse con una nuova fase di valutazione tecnica da parte della Commissione nel plenum della sua composizione (questo infatti era stato il vizio contestato in ricorso).

Il Consiglio di Stato, tuttavia, ben rendendosi conto che ordinare di ripartire dalla valutazione delle offerte tecniche - quando la gara era già stata esperita e, quindi, già note risultavano le offerte economiche di tutte le concorrenti – poteva rappresentare una violazione dei principi di segretezza delle offerte nonché di par condicio dei concorrenti; a tal proposito però il giudice d'appello, richiamando la sentenza dell'Adunanza Plenaria 26/7/2012, n. 30, ha precisato come il rischio di violazione di detti principi può tranquillamente ritenersi superato tenendo conto, da un lato, che le offerte tecniche non possono essere modificate nonché, dall'altro, ricordando come **"il rischio di condizionamenti del giudizio della commissione è evitabile mediante l'analiticità della motivazione e la compiutezza della verbalizzazione"**, che certamente la Commissione giudicatrice provvederà correttamente a rispettare.

In forza di dette argomentazioni, quindi, la rinnovazione della gara è esperibile anche quando il criterio di selezione è quello dell'offerta economicamente più vantaggiosa, nonché allorquando le offerte economiche di tutti i concorrenti risultano già note alla Commissione valutatrice.

## **LE PENALI NEI CONTRATTI D'APPALTO PUBBLICI**

**Cons. St. V°, 11/12/2014, n. 6094**

Può una P.A. comminare una penale per il non corretto adempimento dell'appaltatore ed esiste una regolamentazione di questo istituto nel Codice dei contratti pubblici o nel suo Regolamento ?Il Consiglio di Stato risponde di no.

O meglio, chiarisce come l'art. 5 lett. m) del D.Lgs.n.163/2006 demandi al Regolamento l'individuazione dell'entità delle penali e la loro modalità applicativa, mentre l'art. 298 del D.P.R. n. 207/2010 stabilisce come sia il contratto a definire l'ammontare ed i termini delle penali, stabilendone altresì la giusta "gradazione" in relazione alla natura delle prestazioni dedotte pattizialmente nonché alla loro entità e complessità.

In mancanza quindi di una regolamentazione normativa, è lasciata alla libera discrezionalità delle parti la determinazione di dette "penali", che il committente potrà applicare all'appaltatore nel caso di suo ritardo nell'esecuzione del contratto e/o in caso di suo tempestivo, ma non corretto, adempimento.

Ciò pertanto significa che in un appalto pubblico – in cui, come noto, è la P.A. appaltante ad "imporre" le condizioni esecutive (nello schema di contratto/convenzione allegato alla *lex specialis*) - all'appaltatore non resta che contestare le condizioni inique all'atto di stipula contrattuale (con il rischio, tuttavia, di far saltare la sottoscrizione) oppure, più ragionevolmente, invocarne la *reductio ad equitatem* nel caso d'applicazione di penale totalmente disancorate alla natura ed entità della contestata esecuzione, invocando la disciplina della clausola penale prevista dal Codice Civile (art. 1382).

*A cura Avv. Andrea Stefanelli  
Studio Legale Stefanelli*

## **CONCORRENZA**

### **DIRITTO DELLA CONCORRENZA ITALIA/MAXI SANZIONE DELL'AGCM PER OLTRE 110 MILIONI A QUATTRO IMPRESE CHE SVOLGONO SERVIZI DI PULIZIA NELLE SCUOLE PER UN'INTESA ANTICONCORRENZIALE**

Tutt'altro che irrisoria è la sanzione imposta dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) a CNS Consorzio nazionale Servizi società cooperativa (CNS), Manutencoop Facility Management S.p.A. (MFM), Kuadra S.p.A. (Kuadra) e Roma Multiservizi S.p.A. (RM), imprese attive nel mercato dei servizi di pulizia nelle scuole, per aver assolutamente posto in essere una pratica concordata volta al condizionamento degli esiti di gara e alla spartizione dei

lotti della gara pubblica bandita da Consip per un appalto del valore complessivo di circa € 1,6 miliardi. Con il provvedimento pubblicato lo scorso 20 gennaio, infatti, l'AGCM, ha concluso il procedimento avviato nell'ottobre 2014 imponendo a dette società un'ammenda per complessivi € 110 milioni, ritenendo che, nello svolgimento di detta gara, esse avessero concordato la rispettiva strategia di gara per perseguire obiettivi condivisi e mantenere i propri "portafogli" in determinati territori e utilizzato in modo distorto lo strumento consortile, avvalendosi di affidamenti in subappalto per la tutela delle rispettive posizioni di mercato.

A detta dell'AGCM, CNS e la sua principale consorziata MFM avrebbero deciso di partecipare separatamente alla gara al fine di potersi aggiudicare il doppio dei lotti che avrebbero potuto ottenere partecipando separatamente ed avrebbero individuato i lotti su cui concentrare rispettivamente i propri sforzi, eliminando il reciproco confronto concorrenziale. In particolare, MFM e CNS avrebbero coordinato le rispettive modalità di partecipazione d'intesa con le altre parti del procedimento (Kuadra, che partecipava alla gara in ATI con il CNS e RM, di cui MFM possiede il 49% del capitale sociale) per tutelare i portafogli di MFM e di RM oltre che il posizionamento di CNS su determinati lotti. L'elemento più forte delle rilevanze istruttorie dell'AGCM sembra esser stato l'accordo concluso tra RM e CNS, ai sensi del quale, a fronte dell'impegno di RM a non partecipare alla gara, il CNS si sarebbe impegnata ad assicurarle subappalti per un valore corrispondente alle sue commesse "di portafoglio". A coronamento della strategia, RM avrebbe svolto un ruolo cruciale quale veicolo di informazioni sensibili tra CNS e Kuadra da un lato e MFM dall'altro (in ragione degli assetti di governance delle società), consentendo taluni snodi cruciali dell'intesa, nonché il monitoraggio del reciproco rispetto dell'accordo ripartitorio.

Per l'AGCM, le anomalie riscontrate nella presentazione delle rispettive offerte, la mancata sovrapposizione di CNS e MFM su lotti oggettivamente appetibili per entrambi, l'ampia mole di documentazione afferente l'accordo tra CNS e RM, nonché le logiche assolutamente sottese ai subappalti sono risultate prove sufficienti a stabilire l'esistenza di una pratica concordata per oggetto molto grave. Conseguentemente, a fronte della gravità dell'assurta pratica concordata, che avrebbe coinvolto i maggiori player del mercato, l'AGCM ha reputato di applicare una percentuale del 15% ai fini del computo dell'importo base della sanzione.

L'AGCM non ha mai nascosto un certo interesse per gli appalti ed il provvedimento in commento sembra confermare il sentore di una linea di policy che ha visto intensificare la lotta ai possibili cartelli tra aziende che partecipano alle gare per gli appalti pubblici ed una tendenza ad assentarsi su importi sanzionatori medi-alti. La definitiva approvazione della delega al Governo

per il recepimento del pacchetto di direttive UE in materia di appalti e concessioni (dello scorso 14 gennaio 2016), che avrà tempo fino al prossimo 18 aprile 2016 per attuare dette direttive, potrebbe creare l'occasione per risolvere talune criticità del settore a livello regolamentare piuttosto che di enforcement antitrust.

Avv. Cecilia Carli  
Freshfields Bruckhaus Deringer

## TUTELA DEL CONSUMATORE/SERVIZIO IDRICO INTEGRATO E PRATICHE COMMERCIALI SCORRETTE – L'AGCM SANZIONA ACEA ATO 2, GORI, CITL E PUBLISERVIZI

Con provvedimenti del 25 gennaio 2016, l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) ha irrogato una sanzione complessiva di oltre due milioni di euro, chiudendo tre procedimenti avviati nei confronti di gestori del Servizio Idrico Integrato, nello specifico Acea Ato 2, Gori, Consorzio Idrico Terra di Lavoro, Gestione ottimale risorse idriche e Publiservizi (le Società), a seguito delle continue segnalazioni pervenute non solo dai consumatori, ma anche dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico (AEEGSI), per pratiche commerciali scorrette poste in essere dalle Società nel periodo 2012-2015. Le condotte contestate riguardano principalmente i rapporti di utenza, con riferimento all'accertamento e la fatturazione dei consumi. In particolare, due sono i comportamenti contestati alle Società: il primo si sostanzia nella mancata effettuazione delle letture periodiche dei contatori, la mancata acquisizione delle autolettture comunicate dagli utenti (con la conseguente fatturazione basata su dati erronei e stimati in eccesso), l'invio di fatture di conguaglio pluriennali di elevata entità, il mancato rispetto della periodicità a livello di fatturazione ed infine l'avvio in tempistiche molto stringenti di procedimenti per morosità e distacco; il secondo concerne invece gli ostacoli frapposti dagli stessi professionisti con riferimento all'attività di gestione dei reclami che pervenivano dagli utenti.

Per quanto riguarda la prima condotta, i comportamenti piuttosto eterogenei si sostanziavano nell'invio di fatture connotate da consumi stimati in eccesso per periodi temporali superiori ai 13 mesi, dovuti principalmente alla mancata effettuazione della lettura periodica da parte delle Società. Nei provvedimenti dell'AGCM viene chiarito che le stesse Società non svolgevano alcun tipo di controllo o monitoraggio sull'operato dei letturisti. In alcuni casi, invece, gli operatori effettuavano la lettura dei contatori, ma successivamente non procedevano alla rifatturazione a seguito dei rilievi dei consumi effettivi. Con riferimento invece alle modalità di pagamento, l'AGCM ha posto l'attenzione sulle tempistiche stringenti previste (cioè dieci giorni per il pagamento delle fatture), che decorrevano non dalla ricezione, ma dalla data di

emissione delle stesse; successivamente venivano immediatamente avviate le procedure per morosità che si concludevano in circa due mesi.

I profili sopra descritti, a giudizio dell'AGCM, configurano condotte connotate non solo da mancanza di diligenza, ma anche dal carattere aggressivo, e cioè idonee a determinare nei consumatori un indebito condizionamento, per ottenere il pagamento di importi non corrispondenti ai consumi effettuati, oppure dovuti, ma con modalità e tempistiche diverse da quelle ordinariamente previste. Tali considerazioni acquisiscono un maggior significato se si considera che le Società operano in un regime di monopolio legale per quanto concerne la fornitura di un servizio essenziale quale quello idrico integrato.

Nei provvedimenti finali si nota l'attività di coordinamento tra l'AGCM e l'AEEGSI, che nell'esprimere il proprio parere evidenzia il crescente livello di morosità del settore: l'AEEGSI ritiene che tale fattore possa essere correlato al fatto che i consumatori abbiano sempre percepito - e continuino a percepire - la fornitura del servizio idrico integrato come se fosse a titolo gratuito.

Per quanto concerne le sanzioni l'AGCM ha deciso di tenere conto delle misure migliorative implementate, applicando le circostanze attenuanti: tra queste ultime, nel caso di Acea e Gori, sono state annoverate anche le difficoltà gestionali incontrate per il subentro all'interno di nuovi comuni, originariamente non inclusi nei loro ambiti territoriali.

Avv. Gloria Panaccione  
Freshfields Bruckhaus Deringer

## CONTRATTUALISTICA

### TRANSAZIONI ON-LINE E CLAUSOLA ATTRIBUTIVA DI COMPETENZA – LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DEL 21.05.2015 NELLA CAUSA C-322/14

La Corte di Giustizia con la recente sentenza del 21 maggio 2015 si è pronunciata sulla validità della clausola attributiva della competenza contenuta in **condizioni generali di vendita on-line** accettate dall'acquirente mediante un semplice "click".

**Il caso.** Un acquirente tedesco aveva acquistato sulla pagina web del venditore belga un autoveicolo elettrico. L'articolo 7 delle condizioni generali di vendita, conteneva una clausola attributiva della competenza innanzi al tribunale di Lovanio (Belgio). Il venditore aveva annullato la vendita a causa di danni al veicolo constatati al momento della preparazione per il trasporto al compratore. L'acquirente citava quindi il venditore innanzi al Tribunale di Krefeld (Germania), chiedendo che quest'ultimo venisse condannato al trasferimento di proprietà a suo favore. Il venditore, convenuto in

giudizio, eccepì il difetto di giurisdizione del giudice adito, per aver le parti convenuto che, in caso di controversia sarebbe stato competente il Tribunale di Lovaino (Belgio) ai sensi dell'art. 7 delle Condizioni Generali di Vendita. L'acquirente, da parte sua, sosteneva l'invalidità della suddetta, poiché essa non presentava la forma scritta richiesta dalle disposizioni dell'art. 23 del Regolamento 44/2001 concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione in materia civile e commerciale. Il Giudice del Tribunale di Krefeld rinvia quindi la questione alla Corte di Giustizia.

**La transazione online.** Il sito del venditore era strutturato in modo tale che, ai fini di poter concludere l'acquisto, l'acquirente doveva accettare espressamente le Condizioni generali di vendita del venditore, contrassegnando l'apposita casella:

**[X] Accettazione Condizioni Generali di Vendita**

Tale operazione tuttavia non comportava l'apertura del documento contenente le Condizioni Generali di Vendita, per il quale è necessario un "click" ulteriore, su apposito collegamento ipertestuale. La finestra contenente le condizioni generali di vendita pertanto non si apriva automaticamente né al momento della registrazione sul sito né al momento della transazione.

**L'art. 23 del Regolamento CE 44/2001**

Ai sensi dell'art. 23 del Regolamento CE 44/2001

1. Qualora le parti, di cui almeno una domiciliata nel territorio di uno Stato membro, abbiano attribuito la competenza di un giudice o dei giudici di uno Stato membro a conoscere delle controversie, presenti o future, nate da un determinato rapporto giuridico, la competenza esclusiva spetta a questo giudice o ai giudici di questo Stato membro. Detta competenza è esclusiva salvo diverso accordo tra le parti. La clausola attributiva di competenza deve essere conclusa:

- a) per iscritto o oralmente con conferma scritta, o
- b) in una forma ammessa dalle pratiche che le parti hanno stabilito tra di loro, o
- c) nel commercio internazionale, in una forma ammessa da un uso che le parti conoscevano o avrebbero dovuto conoscere e che, in tale campo, è ampiamente conosciuto e regolarmente rispettato dalle parti di contratti dello stesso tipo nel ramo commerciale considerato.

**2. La forma scritta comprende qualsiasi comunicazione con mezzi elettronici che permetta una registrazione durevole della clausola attributiva della competenza<sup>1</sup>**

[...]

**La sentenza della Corte di Giustizia del 21 maggio 2015**

La Corte di Giustizia nel valutare la validità della clausola attributiva di competenza alla luce del Regolamento CE 44/2001, si è soffermata in particolare sul secondo paragrafo del suddetto art. 23. In particolare

ha ritenuto, che la validità di una clausola attributiva di competenza contenuta nelle Condizioni Generali di Vendita on-line dipenda dalla possibilità di registrarla durevolmente. E ciò a prescindere dal fatto se, nel caso concreto sia stato effettivamente registrato durevolmente dal compratore prima o dopo che egli abbia contrassegnato la casella che indica l'accettazione delle suddette condizioni generali.

La circostanza che la pagina web contenente tali condizioni generali non si aprisse automaticamente al momento della registrazione sul sito e di ciascuna operazione d'acquisto non può pregiudicare la validità della clausola attributiva di competenza qualora vi sia comunque la possibilità di salvare e registrare durevolmente il testo che la contiene. Nel caso de quo non vi era dubbio che l'accettazione delle Condizioni Generali mediante "click" consentissero di stampare e salvare il testo delle suddette condizioni generali prima delle conclusioni del contratto.

Conseguentemente la Corte di Giustizia ha ritenuto che: **l'art. 23, paragrafo 2, del Regolamento CE 44/2001 deve essere interpretato nel senso che la procedura di accettazione mediante "click" delle condizioni generali di un contratto di vendita, concluso elettronicamente, che contengono una clausola attributiva di competenza, costituisce una comunicazione elettronica che permette di registrare durevolmente tale clausola, ai sensi di tale disposizione, allorché consente di stampare e salvare il testo di dette condizioni prima della conclusione del contratto.**

**Considerazioni finali**

Tale sentenza rappresenta sicuramente un passo in avanti nel commercio elettronico e trova applicazione anche ora che il Regolamento 44/2001 è stato abrogato e sostituito dal Regolamento 1215/2012<sup>2</sup>.

Sebbene la formulazione della nuova disposizione (art. 25) non riprenda esattamente il testo dell'art. 23 del Regolamento 44/2001, e contenga delle modifiche, applicandosi ora indipendentemente dal domicilio delle parti, il paragrafo 2 è rimasto invariato, conseguentemente anche alla luce del nuovo Regolamento 1215/2012 sarà necessario, per la validità di una clausola attributiva della competenza, la possibilità di salvarne su supporto durevole il testo.

Occorre infine sottolineare che la Corte di Giustizia, nella sentenza in esame, ha voluto precisare che il principio dell'accettazione delle clausole tramite semplice "click" con semplice rinvio ipertestuale al testo delle stesse, non può essere trasposto all'interpretazione delle norme comunitarie che prevedono l'obbligo per il professionista di fornire al consumatore che ha il diritto di ricevere determinate informazioni su supporto durevole. A questo proposito, la Corte di Giustizia, con sentenza del 5 luglio 2012 C-49, aveva ritenuto, con riguardo all'art. 5 direttiva 97/7/CE del Parlamento Europeo del Consiglio del 20 maggio 1997, riguardante la protezione dei consumatori in materia di contratti a distanza, aveva dichiarato che

non soddisfa i requisiti di detta disposizione il rendere accessibili le informazioni solamente attraverso collegamento ipertestuale a un sito Internet, dal momento che tali informazioni non sono né fornite dal venditore, né "ricevute" da consumatore, come prescrive la disposizione, e che un tale sito Internet non può essere considerato duraturo ai sensi del medesimo 5, paragrafo 1. La Direttiva 97/7/CE è poi stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2011/83/CE la quale pur avendo semplificato la modalità di fornire al consumatore le informazioni obbligatorie, prevedendo la possibilità, in fase di conclusione del contratto di fornire anche solo di visualizzare tali informazioni attraverso link ipertestuali, impone comunque al professionista di fornire al consumatore la conferma scritta su supporto durevole (ad es. e-mail) del contratto concluso, unitamente alle informazioni obbligatorie, entro un termine ragionevole dalla conclusione del contratto e al più tardi alla consegna dei beni o prima che l'esecuzione del servizio abbia inizio (cfr. art. 49 Codice del Consumo).

Sebbene la sentenza in esame costituisca una grossa semplificazione per le transazioni online, conferendo validità alla clausola di deroga del foro accettata tramite semplice "click", attenzione dovrà comunque continuare ad osservarsi in sede di commercio elettronico, soprattutto qualora gli acquirenti siano consumatori, coordinando i requisiti imposti dalla legge con gli strumenti informatici, al fine di poter giungere ad una valida conclusione del contratto tramite internet.

Avv. Mariaelena Giorcelli  
BBM Partners, Buffa, Bortolotti & Mathis

#### Note

1. La forma scritta comprende qualsiasi comunicazione con mezzi elettronici che permetta una registrazione durevole dell'accordo attributivo di competenza.  
[...]
2. Il cui articolo 25 recita come segue: Qualora le parti, indipendentemente dal loro domicilio, abbiano convenuto la competenza di un'autorità o di autorità giurisdizionali di uno Stato membro a conoscere delle controversie, presenti o future, nate da un determinato rapporto giuridico, la competenza spetta a questa autorità giurisdizionale o alle autorità giurisdizionali di questo Stato membro, salvo che l'accordo sia nullo dal punto di vista della validità sostanziale secondo la legge di tale Stato membro. Detta competenza è esclusiva salvo diverso accordo tra le parti. L'accordo attributivo di competenza deve essere:
  - a) concluso per iscritto o provato per iscritto;
  - b) in una forma ammessa dalle pratiche che le parti hanno stabilito tra di loro; o
  - c) nel commercio internazionale, in una forma ammessa da un uso che le parti conoscevano o avrebbero dovuto conoscere e che, in tale ambito, è ampiamente conosciuto e regolarmente rispettato dalle parti di contratti dello stesso tipo nel settore commerciale considerato.

## ENERGIA

### VERSO UN'UNIONE EUROPEA DELL'ENERGIA - PROGRESSI, STRATEGIE ED INTERCONNESSIONE ELETTRICA SOTTO LALENTE DEL PARLAMENTO EUROPEO

Il 15 dicembre 2015 il Parlamento europeo (Parlamento) ha adottato una risoluzione sui progressi verso un'Unione europea dell'energia. Il provvedimento si inserisce nel solco di una serie di interventi messi a punto di recente a livello europeo, non ultima, la Comunicazione della Commissione europea (Commissione) sullo stato dell'Unione dell'energia, commentata nelle pagine di questa newsletter in data 23 novembre 2015.

Al tema della politica energetica dell'Unione europea, ancora una volta, viene assegnata dignità pari alla politica estera e alla sicurezza comune, e ciò essenzialmente per la sua valenza strategica: "...il miglioramento dell'efficienza energetica nell'Unione può ridurre il rischio di dipendenza, rafforzando in tal modo la posizione negoziale dell'UE sulle questioni relative all'energia...". Inoltre, l'affermazione acquista maggiore veridicità alla luce della considerazione che tutti gli interventi attuati nell'ambito di negoziati nel settore energetico dovranno essere espressi "...con una sola voce con i paesi terzi..." .

Il *quid pluris* del ragionamento appena svolto si manifesta in toto nell'ottica del partenariato transatlantico su commercio e investimenti (TTIP), in relazione al quale il Parlamento invita la Commissione (nello specifico la DG Commercio) ad inserire un capitolo dedicato al settore energetico, "...al fine di eliminare gli ostacoli tariffari e non tariffari al commercio per quanto concerne sia il gas naturale liquefatto (GNL) che il petrolio greggio ed eliminare le misure protezionistiche ingiustificate, il che potrebbe concorrere allo sviluppo di un contesto più competitivo per le imprese europee attraverso una riduzione della discrepanza nei costi energetici su entrambe le sponde dell'Atlantico..." .

Gli obiettivi enunciati potranno essere raggiunti laddove si instauri un'effettiva cooperazione afferente la ricerca svolta in materia energetica e finanziata a livello statale nell'Unione Europea, da una parte, e negli Stati Uniti, dall'altra, soprattutto in relazione al programma ARPA-E. La ricerca funge, peraltro, da volano per gli investimenti in infrastrutture energetiche, che, a loro volta, si inseriscono all'interno di un circolo virtuoso che condurrà ad un'innovazione crescente nel settore in questione: per le ragioni illustrate, risulta fondamentale il passaggio in cui il Parlamento invita la Commissione a rendere adeguato ed agevole l'accesso ai meccanismi di finanziamento europei, fra cui giova menzionare il Fondo europeo per gli investimenti strategici.

Pertanto, alla luce delle precedenti considerazioni, non appare casuale l'esordio della risoluzione, che richiama

e fa propri i principi ispiratori della Comunicazione della Commissione, intitolata "Una strategia quadro per un'Unione dell'energia resiliente, corredata da una politica lungimirante in materia di cambiamenti climatici"; ne deriva conseguenzialmente che gli interventi condotti in questo settore dovranno tendere a garantire un accesso eguale all'energia per tutti, tramite l'offerta di prezzi vantaggiosi per i consumatori, oltreché una sostanziale decarbonizzazione del mercato in questione, entrambi resi possibili dalla diversificazione delle forniture energetiche, nonché dal ricorso sempre crescente a fonti di energia rinnovabile e dall'imprescindibile sicurezza dell'approvvigionamento energetico.

Ora, il percorso verso la realizzazione dei suddetti obiettivi è legato al coinvolgimento di tutte le istituzioni europee, come messo in luce dalla presente risoluzione, laddove "... invita la Commissione e gli Stati membri ad assicurare che tutte le proposte legislative rientranti nel quadro dell'Unione dell'energia seguano la procedura legislativa ordinaria, coinvolgendo peraltro a pieno titolo il Parlamento europeo e garantendo un efficace controllo democratico...".

Ebbene, a tal proposito, altro tema chiave del provvedimento in commento risulta essere quello dell'integrazione del mercato europeo dell'energia, al punto da domandarsi "...la realizzazione di un hub gasiero mediterraneo con maggiori capacità di GNL...". È opportuno ricordare che l'argomento costituisce altresì l'oggetto di una trattazione separata, propriamente a titolo di interconnessione elettrica: nella stessa data, vale a dire il 15 dicembre 2015, il Parlamento ha adottato una risoluzione concernente il conseguimento dell'obiettivo del 10% delle interconnessioni elettriche entro il 2020 e da considerarsi pari al 15% entro il 2030. I benefici legati ad un mercato europeo pienamente integrato sarebbero tangibili, basti pensare che, a fronte di investimenti dedicati equivalenti a 150 miliardi di euro, l'interconnessione condurrebbe ad una riduzione del prezzo dell'elettricità pari ad almeno 2 EUR/MWh, con un risparmio per i consumatori, entro il 2030, che si stima essere compreso tra i 12 e i 40 miliardi di euro all'anno.

Avv. Giulia Canargiu  
Freshfields Bruckhaus Deringer

## LEGISLAZIONE OSSERVATORIO

### DIMISSIONI E RISOLUZIONE CONSENSUALE: LE NUOVE COMUNICAZIONI ON LINE

Lo scorso 11 gennaio è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 il Decreto 15 dicembre 2015, con il quale il Ministero del Lavoro, in adempimento di quanto previsto dall'art. 26, comma 3, del D. Lgs. n. 151 del 2015 (attuativo del Jobs Act), ha definito i dati che devono essere contenuti nel modulo per le dimissioni e

la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro e per la loro revoca, nonché le regole tecniche per la sua compilazione e trasmissione al datore di lavoro e alla Direzione territoriale del lavoro competente.

Si ricorderà che l'art. 26 menzionato ha stabilito che le dimissioni e le risoluzioni consensuali devono effettuarsi con modalità telematiche su apposito modulo, e che con le stesse modalità possono essere revocate entro 7 giorni dalla trasmissione del modulo.

Il modulo - di cui è allegato il fac-simile nel Decreto - è unico per le dimissioni, le risoluzioni consensuali e per la revoca e deve contenere, tra l'altro, i dati del lavoratore, del datore, di inizio rapporto e del tipo di rapporto di lavoro. Va sottointeso che detti dati verranno recuperati dal sistema informativo e inseriti in automatico nelle apposite sezioni del modulo, se il rapporto di lavoro dal quale il lavoratore intende recedere è iniziato dopo il 2008 (anno di entrata in vigore delle comunicazioni telematiche obbligatorie per i datori di lavoro ai servizi per l'impiego - Decreto interministeriale 30 ottobre 2007).

Le modalità tecniche di trasmissione del modulo sono illustrate nell'allegato B del Decreto e si possono così riassumere:

*I fase:* se il lavoratore procede da solo alla trasmissione deve

- richiedere il codice PIN I.N.P.S., accedendo al sito dell'istituto [www.inps.it](http://www.inps.it)
- creare un account sul sito del Ministero del Lavoro [www.cliclavoro.gov.it](http://www.cliclavoro.gov.it)

Tali passaggi non sono necessari se il lavoratore effettua le comunicazioni attraverso un soggetto abilitato (i patronati, le organizzazioni sindacali, gli enti bilaterali e le commissioni di certificazione), che utilizzerà le sue proprie credenziali di accesso e si assumerà la responsabilità dell'accertamento dell'identità di colui che richiede la trasmissione del modulo.

*II fase:* il lavoratore, da solo o con l'assistenza di un soggetto abilitato, deve

- accedere al portale del Ministero [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it) per reperire il modulo nella pagina dedicata
- aprire il form on-line e inserire i dati richiesti
- inviare il modulo

*III fase:* il modulo dovrà essere trasmesso

- al datore di lavoro (che lo riceverà nella propria casella di posta certificata)
- alla DTL competente (che riceverà una notifica nel proprio cruscotto e potrà visualizzare il modulo).

Al termine della compilazione, il sistema informativo rilascerà un codice alfanumerico di identificazione, che attererà ora e giorno della trasmissione del modulo.

La procedura descritta ha la finalità di garantire, con la doppia autenticazione, il riconoscimento certo del soggetto che effettua la trasmissione (verifica dell'identità) e prevenire che altri possano sostituirsi all'interessato nelle comunicazioni; la data certa di trasmissione della comunicazione (c.d. marca temporale); la revoca della comunicazione entro 7 giorni dalla trasmissione; l'intervento di un soggetto

abilitato per supportare il lavoratore nelle comunicazioni.

Le nuove regole sulle modalità telematiche di comunicazione delle dimissioni e delle risoluzioni consensuali entreranno in vigore il 12 marzo 2016 e, contestualmente, saranno abrogati i commi da 17 a 23 bis dell'art. 4 della Legge n. 92/2012 (legge Fornero), ovvero le procedure di convalida e di revoca delle dimissioni e delle risoluzioni consensuali attualmente in vigore. La disciplina prevista dalla Riforma Fornero - ovvero la regola della convalida da parte del Ministero del Lavoro competente - continuerà, invece, ad applicarsi alle dimissioni e alla risoluzione consensuale del rapporto di lavoro della madre durante la gravidanza, della madre o del padre nei primi tre anni di vita del bambino o, nel caso di adozione internazionale, nei primi tre anni dalle comunicazioni di proposta di incontro con il minore adottando o dall'invito ai genitori adottivi a recarsi all'estero, a seconda di come si svolga l'*iter* di adozione.

Se non si rispetta la nuova procedura telematica, dimissioni e risoluzioni consensuali saranno inefficaci.

In merito alla revoca, si osserva che, per quanto la nuova normativa nulla dica riguardo alle sue conseguenze (a differenza della legge Fornero), qualora non vi sia stato svolgimento di attività lavorativa tra le dimissioni e la revoca è certo che il lavoratore non maturerà alcun diritto retributivo. Invece, l'attività svolta a titolo di preavviso, nello stesso periodo, verrà considerata come normale prestazione lavorativa.

La revoca comporterà poi il venir meno degli accordi connessi con le dimissioni e le risoluzioni consensuali (ad esempio, le previsioni di incentivo) e l'obbligo di restituire quanto percepito in base ad essi.

Si rammenta, infine, che il D. Lgs. n. 151, salvo che il fatto costituisca reato, ha mantenuto la sanzione amministrativa da euro 5.000 a 30.000 per il caso in cui il datore di lavoro alteri i moduli di trasmissione delle dimissioni e delle risoluzioni consensuali e che la nuova procedura non si applica al lavoro domestico e nel caso di dimissioni e risoluzioni consensuali intervenute nelle sedi protette (individuate dall'art. 2113, comma 4, cod. civ.) o avanti alle commissioni di certificazione (art. 76, D. Lgs. n. 276/2003).

Avv. Marina Olgiali  
Trifirò & Partners Avvocati

## **RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEGLI APPALTI E DISTACCO: IL MINISTERO DEL LAVORO RISPONDE A DUE INTERPELLI DI CONFINDUSTRIA**

Il Ministero del Lavoro ha recentemente risposto a due istanze di interpello avanzate da Confindustria riguardanti, rispettivamente, la responsabilità solidale negli appalti e il distacco.

*Interpello n. 29/2015 - responsabilità solidale in materia contributiva negli appalti*

Con la risposta n. 29/2015 sono stati forniti alcuni importanti chiarimenti in merito alla disciplina normativa della responsabilità solidale negli appalti, sotto il profilo della contribuzione previdenziale.

Confindustria aveva chiesto al Ministero del Lavoro di chiarire il rapporto esistente tra i regimi di responsabilità solidale negli appalti, in materia contributiva, previsti, rispettivamente, dall'art. 35, comma 28, del D. L. n. 223/2006 e dall'art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003.

I due diversi regimi hanno, infatti, trovato contemporanea applicazione, nel caso del subappalto per il periodo compreso tra il 1 gennaio 2007 ed il 28 aprile 2012.

Più precisamente, a decorrere dal 29 aprile 2012 (data di entrata in vigore della Legge n. 44/2012 che ha convertito, con modificazioni il D. L. n. 16/2012), l'art. 35, comma 28, del D. L. n. 223/2006 è stato riformulato, prevedendo l'esclusione dei profili relativi alla contribuzione previdenziale dalla disciplina della responsabilità solidale.

L'interpretazione avanzata da Confindustria era nel senso che, nel periodo di contemporanea vigenza delle due disposizioni, dovesse prevalere la disciplina prevista all'art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003, con conseguente applicazione del termine di decadenza biennale decorrente dalla cessazione dell'appalto.

Il Ministero del Lavoro ha confermato l'interpretazione prospettata da Confindustria ed ha ritenuto che, in relazione ai subappalti cessati tra il 1 gennaio 2007 e il 28 aprile 2012, si applichi il regime della responsabilità solidale contributiva prevista dall'art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003, con conseguente applicazione, anche durante tale periodo, del termine di decadenza biennale decorrente, appunto, dalla cessazione dell'appalto.

## *Interpello n. 1/2016 - distacco nell'ambito dei gruppi di imprese*

Con istanza di interpello, Confindustria ha chiesto al Ministero del Lavoro di chiarire alcuni profili relativi alla disciplina del distacco nell'ambito dei gruppi di imprese.

Come noto, l'art. 30, comma 1, del D. Lgs. n. 276/2003 richiede che il distacco di un lavoratore avvenga per soddisfare un interesse del datore di lavoro distaccante.

Confindustria ha chiesto al Ministero se fosse possibile sostenere che, quando il distacco è operato tra imprese appartenenti al medesimo gruppo, l'interesse dell'impresa distaccante, richiesto dall'art. 30 citato, deve ritenersi automaticamente soddisfatto.

Per sostenere questa interpretazione, Confindustria ha preso le mosse dall'esame della disciplina che, in materia di distacco, è prevista nel caso del contratto di rete.

Il D.L. n. 76/2013, convertito con modificazioni dalla Legge n. 99/2013, ha infatti previsto, al comma 4-ter dell'art. 30 del D. Lgs. n. 276/2003, che, nel caso sussista un contratto di rete, l'interesse del datore di

lavoro “distaccante” insorge automaticamente, proprio in forza dell’essere parte e dell’operare nell’ambito di un contratto di rete.

Di qui, stante le evidenti analogie sussistenti nei rapporti che intercorrono tra le imprese “retiste” e le imprese appartenenti ad un gruppo, Confindustria ha ritenuto fondata la possibilità di estendere, in via analogica, la disposizione relativa all’interesse dell’impresa distaccante nell’ambito della rete anche al gruppo di imprese. Anche il gruppo, infatti, rappresenta una forma di aggregazione tra imprese in grado di garantire in ogni caso la sussistenza di un interesse al distacco tra le imprese coinvolte.

Questa interpretazione è stata confermata dal Ministero del Lavoro che, nell’interpello in oggetto, ha, per l’appunto, “equiparato” la situazione del gruppo di imprese a quella del contratto di rete. Questa sostanziale “equiparazione”, ai fini che ci interessano, costituisce, dal punto di vista interpretativo, un’importante evidenza della rilevanza che sta assumendo il contratto di rete.

Il Ministero richiede, tuttavia, che all’interno del gruppo di imprese debba sussistere una situazione di controllo, ai sensi dell’art. 2359, comma 1, c.c., circostanza che si verifica quando un’impresa ha la maggioranza dei voti nell’assemblea di un’altra società del gruppo, ovvero abbia comunque voti sufficienti a determinare una situazione di influenza dominante, ovvero ancora sia in

grado di esercitare tale influenza dominante a ragione di particolari vincoli contrattuali.

Il Ministero del Lavoro conferma che, se sussiste la situazione di controllo descritta dalla norma citata, l’interesse del datore di lavoro distaccante (analogamente a quanto accade nell’ambito del contratto di rete ai sensi dell’art. 30, comma 4-ter del D. Lgs. n. 276/2003), discende automaticamente dall’essere parte dello stesso gruppo di imprese.

Infine, la risposta ad interpello chiarisce che situazione diversa, e non assimilabile, è invece quella dei fondi integrativi di previdenza e assistenza. In tal caso, il rapporto tra il fondo e le imprese che vi partecipano in qualità di soci, anche qualora siano promotori del fondo stesso, non consente di procedere ad un’estensione analogica della disposizione dell’art. 30, comma 4-ter del D. Lgs. n. 276/2003.

Infatti, secondo il Ministero del Lavoro, nel caso dei fondi integrativi, non sussiste un meccanismo giuridico di controllo assimilabile a quello dell’art. 2359, comma 1, c.c. e, pertanto, non può ritenersi automaticamente sussistente l’interesse del datore di lavoro al distacco del lavoratore.

DIRETTORE RESPONSABILE  
*Maria Antonietta Portaluri*

REDAZIONE  
*Alessandra Toncelli – Mirella Cignoni*

#### LA REDAZIONE RINGRAZIA PER LA COLLABORAZIONE

Avv. *Mariaelena Giorcelli*, BBM Partners, Buffa, Bortolotti & Mathis (Torino) - Avv. *Cecilia Carli*, Avv. *Giulia Canargiu*, Avv. *Gloria Panaccione*, Freshfields Bruckhaus Deringer (Milano) - Avv. *Andrea Stefanelli*, Studio Legale Stefanelli (Bologna) - Avv. *Marina Olgati*, Trifirò & Partners Avvocati (Milano).

---

*Proprietario ed editore:*  
Federazione ANIE  
Viale Lancetti 43, 20158, MI  
Telefono (02) 3264.1  
Direttore Responsabile  
Maria Antonietta Portaluri  
Registrazione del Tribunale  
di Milano al n° 116 del  
19/2/1996

**TeLex Anie**



*Pubblicazione a cura di:*  
Servizio Centrale Legale  
Viale Lancetti 43, 20158, MI  
Telefono (02) 3264.246  
e-mail [legale@anie.it](mailto:legale@anie.it)  
*Diffusione via web* [www.anie.it](http://www.anie.it)

## LA DISCIPLINA FISCALE DELLA PATENT BOX ALLA LUCE DEI RECENTI PROVVEDIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Indice

#### Premessa

1. *L'agevolazione da Patent box*
  - 1.1. *Ambito di applicazione soggettivo*
  - 1.2. *Ambito di applicazione oggettivo*
  - 1.3. *L'agevolazione sui redditi e sulle plusvalenze*
  - 1.4. *Modalità di calcolo del reddito agevolabile*
  - 1.5. *L'attività di ricerca e sviluppo*
2. *Esercizio dell'opzione – il Provvedimento direttoriale del 10 novembre 2015*
3. *L'istanza di ruling – il Provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2015*
4. *La circolare n. 36/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate*
5. *Le criticità residue della normativa*

#### Premessa

L'art. 1, commi da 37 a 45 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, Legge di Stabilità 2015) ha introdotto nel nostro ordinamento un regime agevolativo, di carattere opzionale, per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico, giuridicamente tutelabili. Successivamente, l'art. 5 del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (c.d. Investment compact) è intervenuto sulla disciplina originaria, con alcune rilevanti modifiche concernenti l'ambito di applicazione della misura, la rinnovabilità dell'opzione, le modalità di calcolo, la natura del *ruling* con l'A.F. Le disposizioni attuative della disciplina sono state dettate da un decreto interministeriale (di competenza di MiSE e MEF), di natura non regolamentare, emanato il 30 luglio 2015. Completano la disciplina, inoltre, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - Prot. n. 144042 del 10 novembre u.s. recante approvazione del modello "Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali" e, da ultimo, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – Prot. n. 154278 del 1° dicembre 2015, che contiene le disposizioni concernenti l'accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo dei beni immateriali. L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti su alcuni aspetti della disciplina con la Circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015.

### 1. L'agevolazione da Patent box

La agevolazione da Patent box consiste in una esclusione dalla base imponibile IRES/IRPEF e IRAP di una quota del reddito agevolabile, derivante dall'utilizzo, in via diretta o indiretta, di determinati *intangibles*; il triplice scopo dichiarato della normativa è quello di incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere, incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia (o meglio, evitarne la rilocalizzazione all'estero), favorire investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

#### 1.1. Ambito di applicazione soggettivo

La norma primaria (art. 1, comma 37, Legge di Stabilità 2015) definisce l'ambito di applicazione soggettivo dell'agevolazione, destinata a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa; il D.M. (art. 2) ha esplicitato l'ulteriore condizione dello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo. I soggetti indicati possono avvalersi del regime agevolativo indipendentemente dal titolo giuridico in forza del quale avviene l'utilizzazione del bene immateriale; più specificamente, il regime è applicabile ai soggetti che hanno diritto allo sfruttamento economico del bene (es. proprietari e licenziatari). Nel dettaglio, quindi, il novero dei soggetti cui è destinata la norma in commento include:

- persone fisiche che esercitano attività commerciali;
- società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, relativamente all'attività commerciale esercitata;

- società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti;
  - società, enti di ogni tipo, compresi i *trust*, 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 in Italia, alla quale sono attribuibili i beni immateriali.
- Il D. M. (art. 3) esclude dall'ambito di applicazione della norma le società assoggettate a fallimento, liquidazione coatta e in procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese.

### **1.2. Ambito di applicazione oggettivo**

Una specificità della Patent box italiana è l'estensione a tutta la proprietà intellettuale, con inclusione anche di beni giuridicamente tutelabili (es. brevetti in corso di concessione, marchi in corso di registrazione, know-how giuridicamente tutelabile) e di marchi (ivi inclusi i marchi commerciali). L'ambito di applicazione oggettivo è stato oggetto, in questi mesi, di vari interventi: allo stato attuale, alla luce sia della norma primaria così come emendata dall'Investment compact, sia del contenuto del D.M., si considerano inclusi nell'ambito di applicazione della norma, i seguenti beni:

- software protetto da *copyright* (la norma originaria si riferiva a tutte le opere dell'ingegno);
- brevetti industriali concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche, i brevetti per modelli di utilità, i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- marchi di impresa e marchi collettivi, registrati e in corso di registrazione (la norma originaria si riferiva solo ai marchi funzionalmente equivalenti a brevetti);
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

L'opzione è esercitabile per i beni immateriali tutelabili in Italia o all'estero e che sono individuati sulla base delle norme nazionali, internazionali ed europee, anche contenute in regolamenti, convenzioni e trattati. I beni immateriali collegati da un vincolo di complementarietà e utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un prodotto o di un processo sono considerati un bene immateriale unico.

### **1.3. L'agevolazione sui redditi e sulle plusvalenze**

L'agevolazione da Patent box opera nel caso di uso diretto, concessione in uso (o uso indiretto) o cessione del bene immateriale. Nel caso di uso (diretto o indiretto) del bene immateriale il reddito derivante dal bene immateriale, riparametrato in base ad un apposito "coefficiente" (rapporto dei costi), è escluso, per il 50%, dalla base imponibile IRES/IRPEF e dal valore della produzione netta ai fini IRAP. L'esclusione dalla base imponibile nella misura piena del 50% trova applicazione, a regime, a decorrere dal 2017; per il primo anno di applicazione (2015) la percentuale di esclusione del reddito agevolato dalla base imponibile è pari al 30%; per il secondo anno (2016) la percentuale è pari al 40%. Nel caso di cessione del bene immateriale, invece, le plusvalenze derivanti dalla cessione stessa sono escluse dalla formazione del reddito imponibile, a condizione che entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui si è verificata la cessione, almeno il 90% del corrispettivo ottenuto dalla cessione sia reinvestito in attività di ricerca e sviluppo per il mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali, svolta: (i) direttamente dal soggetto beneficiario, (ii) da università, enti di ricerca o equiparati, (iii) da soggetti terzi, (iv) da società del gruppo che siano avvalse di università enti di ricerca o soggetti terzi. Il descritto regime agevolativo è di natura opzionale; l'opzione, una volta esercitata, è irrevocabile e si applica per 5 esercizi sociali, al termine dei quali è rinnovabile. Si sottolinea, inoltre, che, come chiarito dalla relazione illustrativa al D.M., l'opzione non deve riguardare necessariamente tutti i beni immateriali dell'impresa. La Circolare n. 36/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato gli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione che ha solo la finalità di "censire" le imprese che svolgono attività di R&S e che sono potenziali destinatarie dell'agevolazione. Come espressamente chiarito dall'Agenzia, qualora, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non risulti possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi, dall'opzione stessa non deriva alcuna conseguenza per il contribuente.

### **1.4. Modalità di calcolo del reddito agevolabile**

Al fine di calcolare la quota di reddito agevolabile (ossia la quota che concorre solo in parte alla formazione del reddito imponibile) è necessario, in primo luogo, determinare il reddito che deriva

dall'uso (diretto o indiretto) dell'intangibile; successivamente, questo reddito va riparametrato, sulla base di un coefficiente che tiene conto (come vedremo nel dettaglio) dei costi di R&S sostenuti in relazione al bene stesso.

Uso diretto: per uso diretto si intende l'utilizzo del bene immateriale nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti immateriali riservano al titolare; in questi casi, le imprese utilizzano direttamente nella loro struttura il bene immateriale e, pertanto, non è possibile isolare un distinto ammontare di ricavi attribuibile all'*intangible* (ammontare che è inglobato nei ricavi caratteristici maturati dall'impresa nell'ambito della propria attività economica). Il reddito ritraibile dall'uso diretto è, pertanto, un reddito figurativo la cui determinazione è affidata ad un *ruling* obbligatorio che serve a determinare, per ciascun bene immateriale, la quota di reddito allo stesso riferibile, inclusa nel prezzo di vendita dei beni o dei servizi da parte dell'impresa; nel dettaglio, spetta al *ruling* la determinazione dei componenti positivi di redditi impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi.

Concessione in uso (uso indiretto): nelle ipotesi di concessione in uso del bene immateriale, la base di partenza per il calcolo del reddito agevolabile è costituita dalle *royalties* ricevute come corrispettivo delle licenze, al netto dei costi fiscalmente rilevanti, diretti e indiretti, di competenza del periodo di imposta. In questo caso, il ricorso ad un *ruling* è previsto, su base facoltativa, solo nei casi di operazioni infragruppo. Una volta determinato il reddito derivante dall'uso o dalla concessione in uso, secondo le modalità descritte, occorre procedere al calcolo del reddito agevolabile mediante applicazione di un coefficiente che è dato dal rapporto tra costi qualificati di R&S e costi complessivi di R&S. Nel dettaglio, i costi da considerare al numeratore sono: a) costi per attività di R&S qualificate (come definite dall'art. 8, D.M.) svolte direttamente dai soggetti beneficiari, da università o enti di ricerca e organismi equiparati o da società (incluse le start up innovative) terze e indipendenti; b) costi per attività di R&S qualificate derivanti da operazioni infragruppo per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi e costi per R&S sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo di ripartizione dei costi, fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui alla lett. a) ai soggetti partecipanti all'accordo. Al numeratore andrà, inoltre, aggiunto un importo pari alla differenza tra la somma di a) + b) e il denominatore, nei limiti del 30% della somma di a) + b) (c.d. up-lift). I costi da includere al denominatore sono:

- costi di cui alle lett. a) + b)
- costi derivanti da operazioni intercorse infragruppo sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività di R&S qualificate
- costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene Immateriale, sostenuti nel periodo d'imposta

Ai fini della determinazione del coefficiente, necessario per la determinazione del reddito agevolabile, non rilevano gli interessi passivi, le spese relative agli immobili e gli altri costi non direttamente collegati ad uno specifico bene immateriale. Il D.M. (art. 9) ha chiarito che per i primi tre anni di efficacia della disposizione la percentuale di reddito agevolabile si calcola sommando tutti i costi rilevanti sostenuti nell'esercizio e nei tre precedenti e senza dover distinguere i singoli beni immateriali. A decorrere dal quarto anno di efficacia della previsione, invece, la percentuale si dovrà calcolare sommando tutti gli anni di applicazione della norma e distinguendo le spese relative a ciascun bene immateriale.

### **1.5. L'attività di ricerca e sviluppo**

L'incentivo in oggetto, può essere fruito a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano le attività di ricerca e sviluppo, finalizzate alla produzione di beni immateriali (anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, nonché con università, enti di ricerca ed organismi equiparati). Inoltre, come visto nel paragrafo precedente, le spese di R&S "qualificate" rilevano ai fini del calcolo del reddito agevolabile; si tratta delle attività di R&S finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali. A riguardo, il D.M. (art. 8) chiarisce che rientrano in tale nozione:

- I. la ricerca fondamentale e cioè i lavori, sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- II. la ricerca applicata e cioè 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 già esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;
- III. lo sviluppo sperimentale e competitivo: si tratta dell'acquisizione, combinazione, strutturazione e 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 concettuale, concernenti 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 progetti 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;
- IV. 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;
- V. l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
- VI. 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 protezioni di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;
- VII. le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescono il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi e contribuiscono alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del design, o degli altri materiali proteggibili.

Come chiarito dal D.M. (art. 11), il collegamento diretto delle attività di ricerca e sviluppo qualificate di cui all'art. 8 del D.M. e i beni immateriali, nonché fra questi e il reddito agevolabile deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile.

## **2. Esercizio dell'opzione – il Provvedimento direttoriale del 10 novembre 2015**

Per i periodi d'imposta 2015 e 2016, l'opzione per il regime agevolativo deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità stabilite dal Provvedimento direttoriale del 10 novembre u.s. L'opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata e i quattro successivi. A decorrere dal 2017, l'opzione sarà comunicata in dichiarazione dei redditi, con decorrenza dal periodo d'imposta a cui la medesima dichiarazione si riferisce. Nei casi di ricorso ad un *ruling* (obbligatorio o facoltativo) l'opzione decorre dalla data di presentazione della *ruling*; nelle more della stipula del *ruling*, i soggetti beneficiari determinano il reddito con le regole ordinarie; tuttavia, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione della istanza e la data di sottoscrizione del *ruling*, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione del *ruling*, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore. Come anticipato, la Circolare n. 36/E ha precisato gli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione.

## **3. L'istanza di *ruling* – il Provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2015**

L'articolo 12 del D.M. ha l'obiettivo di raccordare la disciplina della Patent Box con l'art. 8 del DL 269/2003 (la norma è stata abrogata dal D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, c.d. "Decreto internazionalizzazione" e il riferimento va inteso al nuovo art. 31-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) che prevede la procedura di *ruling* internazionale includendo questa specifica tipologia di *ruling* tra quelle disciplinate dal citato art. 8 (ora, art. 31-ter, D.P.R. n. 600/73). Il ricorso al *ruling* con l'Agenzia delle Entrate è obbligatorio per la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali. È, invece, opzionale per calcolare (i) il reddito legato all'attività di R&D di beni immateriali prodotto nell'ambito di operazioni infragruppo, (ii) le plusvalenze prodotte dalla cessione dei beni immateriali realizzate nell'ambito di operazioni infragruppo Il 1° dicembre u.s. è stato pubblicato il Provvedimento direttoriale che definisce le modalità di presentazione e il contenuto essenziale delle istanze di *ruling*: l'istanza di *ruling* avrà un contenuto minimale e potrà

essere presentata in carta libera, a mezzo raccomandata o direttamente presso l'ufficio competente (individuato nell'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, sedi di Roma e Milano). Giova precisare che la pubblicazione del provvedimento è di importanza cruciale perché consente, potenzialmente, alle imprese di poter fruire dell'agevolazione già per il periodo di imposta 2015: si ricorda, infatti, che l'opzione per il regime di tassazione agevolata ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di *ruling*. Il contenuto essenziale dell'istanza di accordo preventivo include:

- a. la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita IVA e, l'eventuale indicazione del domiciliario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- b. l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per le imprese non residenti, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che, salvo diversa ed expressa indicazione, sarà identificato quale domiciliario nazionale per la procedura;
- c. l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo costituito alternativamente da:
  1. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
  2. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto 1, realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
  3. preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d. l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 6 del decreto ministeriale e del vincolo di complementarietà tra tali beni, qualora esistente;
- e. l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta/e, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 8 del decreto ministeriale, ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni immateriali;
- f. la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Nei casi di utilizzo diretto, l'istanza dovrà, inoltre, essere corredata da documentazione atta a:

- a. individuare analiticamente i beni immateriali dal cui utilizzo diretto deriva la produzione della quota di reddito di impresa agevolabile;
- b. indicare dettagliatamente il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali, utilizzati congiuntamente, come un unico bene immateriale, ai fini dell'agevolazione nell'ambito della realizzazione di un prodotto o processo;
- c. fornire la chiara descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento di valore dei beni di cui alla precedente lettera a;
- d. illustrare dettagliatamente i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, dei beni di cui alle precedenti lettere a e b nonché le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Con riferimento ai metodi e criteri di calcolo del contributo economico, il provvedimento direttoriale chiarisce che tale contributo è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento. Conformemente a quanto previsto dal comma 3 dell'art. 12, D.M., il Provvedimento

definisce modalità semplificate di determinazione del reddito derivante dai beni immateriali per le microimprese, piccole e medie imprese che possono omettere l'indicazione dettagliata nell'istanza di *ruling* dei metodi e criteri di calcolo del contributo economico dei beni immateriali; per questi soggetti, i predetti metodi sono oggetto di definizione nel successivo contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate. Il provvedimento detta, inoltre, modalità specifiche di presentazione del *ruling*, nei casi in cui tale istanza non è obbligatoria: si tratta dei casi di redditi derivanti dall'utilizzo indiretto dei beni, realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. L'istanza di *ruling* è opzionale, inoltre, ai fini del calcolo delle plusvalenze, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. A fronte delle incertezze sull'ambito di applicazione dell'agevolazione e sulle modalità di calcolo del contributo economico, che ancora sussistono, va accolta con favore la possibilità prevista dal provvedimento, di integrare la documentazione presentata con l'istanza di *ruling*; il termine previsto per la produzione di memorie integrative e documentazione di supporto è di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza. Il provvedimento direttoriale, infine, precisa le modalità di svolgimento della procedura di *ruling* e disciplina nel dettaglio le ipotesi di rigetto dell'istanza e violazione totale o parziale, modifica e rinnovo dell'accordo di *ruling*. In merito alla procedura, il provvedimento dispone che, una volta completata l'attività istruttoria, l'ufficio invita il contribuente a comparire al fine, eventualmente, di integrare la documentazione in vista del successivo contraddittorio. Nel corso della procedura, l'Agenzia delle Entrate potrà, nei tempi concordati con il contribuente, accedere presso le sedi dell'impresa al fine di esaminare documenti utili ai fini della procedura. Nel dettaglio, in caso di carenza degli elementi essenziali, l'istanza può essere rigettata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della stessa, fatta salva la possibilità di desumere gli elementi mancanti da ulteriore attività istruttoria (nel qual caso, il termine per il rigetto è sospeso). Per le istanze presentate entro il 30 giugno 2016, il termine per il rigetto è fissato in 180 giorni. La procedura si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo da parte del responsabile dell'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate e del legale rappresentante del contribuente; l'accordo è vincolante per entrambe le parti per il periodo di imposta in corso al momento di presentazione dell'istanza e per i successivi 4. In caso di violazione, anche parziale, dei termini dell'accordo, l'Agenzia invia una richiesta motivata al contribuente, con invito a presentare eventuali memorie entro il termine di 30 giorni. Nel caso in cui tali memorie siano considerate inidonee a smentire la denunciata violazione dell'accordo, ovvero nel caso in cui non sia rispettato il termine dei 30 giorni per la presentazione delle memorie, l'accordo si considera risolto, anche solo in parte, dalla data in cui si è verificata la violazione o, qualora non sia possibile individuare tale momento, dalla data di sottoscrizione dell'accordo. Il provvedimento, inoltre, prevede la possibilità di modifica dell'accordo, su iniziativa dell'ufficio o del contribuente, in caso di mutamento di circostanze rilevanti. Infine, per quanto concerne il rinnovo dell'accordo, il contribuente può presentare una richiesta almeno 90 giorni prima della scadenza; l'ufficio deve rispondere entro i successivi 15 giorni.

#### **4. La circolare n. 36/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate**

Il 1° dicembre u.s. è stata pubblicata una prima circolare di chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate che affronta i più urgenti profili dubbi della disciplina. In particolare, con riferimento agli effetti dell'opzione, la circolare, molto opportunamente chiarisce che gli elementi utili alla quantificazione del beneficio in oggetto, per l'anno d'imposta 2015, potranno essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione. L'opzione ha, secondo quanto precisato dall'Agenzia il solo 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 in commento a far data dal 2015. Se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non subirà conseguenze di alcun tipo, potendo, in sostanza, non avvalersi del beneficio. Altro tema particolarmente rilevante che la circolare affronta è quello relativo alle perdite. Come segnalato in più occasioni da Confindustria, si tratta di un profilo nodale dell'intera disciplina, in ragione del carattere irrevocabile dell'opzione e della lacunosità, tanto della norma primaria, quanto del decreto, rispetto al tema. L'Agenzia è, pertanto, intervenuta sul punto in via interpretativa, precisando che nei casi in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa in regime Patent Box può rinviare gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Si chiarisce, inoltre, che nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo (perdita), derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso

attribuibili, tali perdite concorrono alla formazione del reddito d'impresa di periodo. I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione. La circolare disciplina, inoltre, un apposito meccanismo di *recapture* delle perdite generate in vigore del regime del Patent Box; nel momento in cui il bene immateriale comincia a produrre redditi, le perdite sono computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento. In tali casi, la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, ha luogo nel momento in cui il bene immateriale genera redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigore del regime del Patent box. Una sezione della circolare è, poi, dedicata alle operazioni straordinarie; sul punto, si precisa che le operazioni straordinarie, neutrali ai fini fiscali, potrebbero consentire una più facile gestione della agevolazione in discorso e rendere più efficiente la gestione dell'attività di ricerca e sviluppo. Al riguardo, l'Agenzia precisa che operazioni siffatte, nel presupposto che la società avente causa svolga una "sostantial activity" in tema di ricerca e sviluppo, non possano ritenersi elusive o abusive anche se esclusivamente finalizzata ad evitare il *ruling* obbligatorio; resta, tuttavia, fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, con i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti in sede di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali tra società appartenenti allo stesso gruppo.

## 5. Le criticità residue della normativa

Nonostante i chiarimenti veicolati dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare, la disciplina in oggetto presenta ancora numerose criticità; si tratta di profili dubbi discussi dalla Confindustria con le imprese Associate e trasmessi all'Agenzia delle Entrate e al MiSE per i profili di rispettiva competenza che vengono qui di seguito riassunti:

### 1. Ambito oggettivo

Nonostante il DM del 30 luglio u.s. indichi, all'art. 6, i beni immateriali agevolabili, sussistono ancora dubbi interpretativi relativi all'inclusione o meno di taluni di questi beni nell'ambito oggettivo di applicazione della misura. In particolare, con riferimento alle opere dell'ingegno, il DM e la normativa OCSE (che non include nei regimi agevolativi di *patent box* le opere letterarie, musicali ed artistiche) sembrerebbero limitare l'agevolazione ai soli *software* coperti da *copyright*, mentre la norma primaria reca un riferimento omnicomprensivo alle opere dell'ingegno, senza alcuna esclusione: emerge, pertanto, un evidente contrasto tra la norma primaria e il DM che necessita di un chiarimento esplicito. Inoltre, sarebbe opportuno chiarire con precisione cosa rientra nel concetto di *know-how* poiché sovente nei contratti di cessione di *know-how*, le imprese cedono anche indicazione di assistenza tecnica (non coperta da segreto) senza distinguere il relativo corrispettivo. A tale riguardo, tenuto conto del valore prevalente del *know-how* ceduto rispetto all'assistenza tecnica, sarebbe opportuno chiarire che in tali fattispecie le informazioni relative all'assistenza sono del tutte accessorie e quindi parte integrante del *know-how* ceduto.

### 2. Complementarietà dei beni immateriali

L'articolo 6, comma 3 del DM prevede un meccanismo di cumulo di beni immateriali qualora appartengano allo stesso soggetto e siano collegati da un vincolo di complementarietà. Tale previsione ha portata generale, per cui è possibile utilizzarla per calcolare sia il reddito, sia la quota di reddito agevolabile (considerando che è richiamata dall'articolo 9, comma 1). Nella relazione illustrativa al DM viene specificato che "*i beni immateriali collegati da vincoli di complementarietà e utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un processo/prodotto si considerano un unico bene immateriale. E" il caso, ad esempio, del modello di autovettura che „incorpora" più brevetti*". Il provvedimento direttoriale del 1° dicembre u.s. ha precisato che il vincolo di complementarietà tra diversi beni vada indicato, dall'impresa istante in sede di *ruling*. Non è, tuttavia, chiaro come si determini il contributo economico del bene immateriale nel caso in cui lo stesso IP (ad esempio incluso in una autovettura) sia poi utilizzato anche su altre autovetture o prodotti; è il caso di utilizzo multiplo di uno stesso IP. Con riferimento ai marchi, inoltre, occorre evidenziare che spesso gli stessi vengono utilizzati per identificare l'intera azienda, ovvero, tutti i prodotti o i servizi della stessa. Occorre, inoltre, chiarire se, considerando più *intangibles complementari* come un "*unico bene immateriale*", per poter fruire del beneficio fiscale sia necessario che le attività di R&S siano rivolte a tutti i beni immateriali *complementari* oppure se sia sufficiente che l'attività sia rivolta almeno ad uno di essi. In tale secondo caso, il *contributo economico* dell'intangibile (art. 7, comma 3 del DM) è da determinare con riferimento al singolo immateriale su cui sono state sostenute le spese o sull'*unico bene immateriale* risultante quale somma di beni *complementari*? Risulta

comunque da chiarire come vada interpretato il vincolo di complementarità nel caso di più beni immateriali che insistono sullo stesso prodotto/processo, anche perché il DM chiarisce che: *“nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, è necessario individuare il contributo economico di ciascuno dei beni immateriali che ha concorso a formare il reddito”*. Sembra logico, nel caso di beni immateriali di natura diversa (es: marchi e brevetti), oppure che riguardano parti scorrelate di uno stesso prodotto/processo, considerare separatamente il contributo di ciascuno di essi. In alternativa, si potrebbe estendere il concetto di complementarità, a seconda dell'ambito di riferimento del singolo IP, a determinate categorie merceologiche o intere famiglie di prodotti/servizi, fino ad arrivare all'intero complesso aziendale nel caso in cui l'IP abbia un ambito di riferimento che abbraccia l'intera azienda.

### *3. Individuazione dei costi*

Al fine di rendere maggiormente fruibile la misura e alla luce di una attenta lettura della norma, è indispensabile l'individuazione dei costi (diretti e indiretti) dei beni immateriali che sono rilevanti ai fini fiscali per la determinazione del reddito prodotto dal bene immateriale. L'art. 7 del DM precisa che nel caso di uso indiretto del bene immateriale il reddito agevolabile è costituito dai canoni al netto dei costi fiscalmente rilevanti, diretti e indiretti, connessi al bene. L'individuazione di questi costi è fondamentale; per ottenere il massimo beneficio dalla misura, occorrerebbe chiarire che i costi rilevanti per la determinazione del reddito non sono tutti i costi sostenuti in relazione alle attività indicate nell'articolo 8 del DM. In caso contrario, infatti, si eroderebbe ingiustificatamente una buona parte del reddito prodotto dal bene immateriale che si vuole agevolare, arrivando a scoraggiare le attività di R&S. Tuttavia, vista la rilevanza del tema ai fini del calcolo del beneficio fiscale, è estremamente importante avere una indicazione esplicita e precisa da parte dell'Agenzia delle Entrate dei costi diretti e indiretti da considerare.

### *4. Definizione di attività di ricerca e sviluppo*

L'articolo 8 del D.M. definisce le attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni immateriali, i cui costi rilevano ai fini del calcolo della quota del reddito agevolabile di cui all'articolo 9. L'articolo 8 è suddiviso in sei paragrafi, ciascuno dei quali indica una serie di attività che si possono ripartire nel seguente modo: paragrafo i) e ii) ritengono riferibili a quelle (attività) di R&S correlate a uno specifico bene immateriale: paragrafo i) e ii) know how, paragrafo iii) design anche dei marchi, paragrafo iv) software protetto da copyright, v) brevetti, vi) marchi. Questa lettura - che non vuol essere univoca o esaustiva e che andrebbe peraltro confermata - potrebbe agevolare i soggetti beneficiari nell'individuazione dei costi rilevanti, ai fini della quota del reddito agevolabile, relativi ai beni immateriali che hanno nel proprio portafoglio.

### *5. Organizzazione societaria*

In base all'articolo 8 del DM, la quota di reddito agevolabile è data dal rapporto tra costi qualificati e costi complessivi, moltiplicato per il reddito prodotto dai beni immateriali. I costi qualificati e complessivi non sono costi di natura diversa ma il loro rapporto varia in funzione della circostanza che l'attività di R&S sia svolta direttamente dal soggetto beneficiario, tramite soggetti terzi (università enti o privati), oppure da una o più società del gruppo. La misura è, pertanto, più conveniente per coloro che svolgono l'attività di R&S internamente o demandandola a soggetti terzi; viene, invece, disincentivata l'allocazione delle attività di R&S nell'ambito del gruppo societario. Non si comprende la scelta di penalizzare l'attività di R&S svolta da società del gruppo che abbiano sede in Italia; tale impostazione appare illogica, soprattutto se si considera la volontà di estendere l'agevolazione ai redditi di beni immateriali prodotti da società estere con stabile organizzazione in Italia. Seppur l'obiettivo della misura non sia quello di incentivare direttamente l'attività di R&S, tuttavia non si comprende la *ratio* di penalizzare lo sviluppo del bene immateriale all'interno del gruppo societario italiano. Il punto andrebbe chiarito per via interpretativa.

### *6. Adesione frazionata*

Nella Relazione illustrativa al DM viene indicato che *“L'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari”*. Prima dell'esercizio dell'opzione, andrebbe chiarito se tale previsione vada intesa in senso soggettivo o oggettivo:

- qualora si adotti un approccio soggettivo, in sede di prima adesione al regime Patent box, occorrerebbe individuare gli IP oggetto del beneficio e quelli esclusi per l'intero quinquennio; - qualora, invece, si adotti un approccio di tipo oggettivo (preferibile e maggiormente in linea con la *ratio* della misura) un medesimo soggetto potrebbe aderire al regime di favore in modo frazionato nel corso degli anni (esercitando per l'anno 1 l'opzione per taluni IP, per l'anno 2 per altri IP e così via); in questo caso, la durata del regime risulterebbe scaglionata in virtù degli anni di adesione per

i diversi IP. Peraltro, nel caso dei marchi è previsto che nel 2020 non si potrà più optare per il rinnovo dell'agevolazione perché, in base alle regole OCSE, non ci possono essere nuove entrate dopo il 30 giugno 2016. Di conseguenza, si ritiene che un'eventuale opzione fatta nel 2015 o nei primi sei mesi del 2016 comporterebbe comunque la possibilità di usufruire dell'agevolazione per l'intero quinquennio senza possibilità di rinnovo dell'opzione.

#### 7. Periodo transitorio

L'articolo 9, comma 6, lett. a) del DM stabilisce che per il primo periodo d'imposta i costi rilevanti ai fini del calcolo della quota del reddito agevolabile sono assunti complessivamente. Tale disposizione risponde all'esigenza delle imprese di poter aderire da subito al regime anche qualora non abbiano adottato, per il passato, criteri di ripartizione della contabilità volti a individuare costi e reddito di ciascun bene immateriale. Tuttavia, è importante chiarire cosa si intende per "complessivamente" e cioè se si devono calcolare i costi di tutti i beni immateriali nella disponibilità dell'impresa, oppure solo quelli per i quali l'impresa intende esercitare l'opzione. In tal caso è importante chiarire se i costi devono essere considerati complessivamente anche per categorie omogenee di beni immateriali. Inoltre, è necessario chiarire in via esplicita che per il riferimento al primo periodo di efficacia della norma va inteso come primo anno di adesione all'opzione, piuttosto che periodo di imposta 2015. Una lettura diversa sarebbe incoerente con le previsioni della norma e del DM e irrazionale in ragione delle finalità stesse del comma 6 che concede un regime di transitorietà per i primi anni di opzione, al fine di organizzare un idoneo sistema di *tracking and tracing*.

#### 8. Tracciabilità

In base all'articolo 11 del DM, il diretto collegamento tra attività di R&S, beni immateriali e reddito deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile. A tal fine, è necessario che le imprese si dotino di una banca dati ad hoc in cui registrare in modo puntuale i costi delle "attività" che sono relazionabili (ai fini del "nexus") ai beni immateriali considerati. La predisposizione di sistemi di *tracking and tracing* dei costi connessi a ogni bene immateriale richiede un investimento economico non trascurabile, la cui convenienza è strettamente legata all'entità dell'agevolazione di cui usufruirà l'impresa.

#### 9. Gruppi esteri con R&D in Italia

L'art. 7 del DM dice che rientra nell'ambito dell'agevolazione "*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*". La Relazione illustrativa, a commento dell'art. 2 (criterio soggettivo), afferma che possono optare (quindi, rientrerebbero nell'agevolazione) anche i soggetti "*indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo degli stessi [nrd: i beni immateriali], con ciò dovendosi ricomprendersi, a titolo esemplificativo, i beni immateriali sviluppati internamente dal contribuente ma anche quelli acquisiti da altri soggetti (anche in licenza)*". Nei Gruppi esteri, che hanno unità produttive in Italia, accade sovente che alcuni dei brevetti o know-how vengano detenuti dalla capogruppo estera ma che gli stessi siano utilizzati anche dalle controllate italiane per la produzione. Sarebbe opportuno sapere se, anche in questo caso, rientrerebbe nell'agevolazione l'uso diretto (per la produzione) da parte della controllata, presupponendo che sia quest'ultima a svolgere attività di R&S. Infatti, la controllata non avrebbe il titolo della proprietà ma il generale diritto d'uso di brevetti o know-how ai fini produttivi. In caso di risposta affermativa, si chiede se sia agevolabile il seguente caso particolare: ipotizzando che la attività di R&S (sostenimento delle spese), per i brevetti o know-how di proprietà della controllante estera, venga svolta dalla controllata italiana e poi completamente ribaltata alla controllante estera (in quanto proprietaria degli immateriali), è importante capire se l'opzione sia ancora esercitabile da parte della controllata italiana. Una risposta affermativa sarebbe auspicabile per due motivi: (i) le attività di R&S sono svolte dalla società italiana (è centro di creazione del valore aggiunto); (ii) la società italiana produce sfruttando i brevetti e il know-how della controllante estera. E' pur vero che la società italiana non rimane incisa delle spese di R&S ma le sostiene solamente per poi rigirarle alla proprietaria degli immateriali. Una considerazione che potrebbe muovere verso una risposta affermativa è l'evidenza che l'obiettivo dell'*Action 5* dell'OCSE è quello di evitare spostamenti di reddito in altre nazioni. A tal fine, quindi, sarebbe opportuno agevolare l'attività produttiva là dove è svolta l'attività di R&D, a prescindere dal "*titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo degli immateriali*".

#### *10. Ricerca esternalizzata*

L'articolo 9 del DM detta le regole per la determinazione della quota di reddito agevolabile, indicando i costi da includere al numeratore e al denominatore del c.d. "rapporto". Circa il numeratore, il decreto indica, tra i costi da includere, quelli afferenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte da società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Sarebbe opportuno valutare la possibilità di includere anche i costi relativi alle attività di ricerca esternalizzate a soggetti diversi della imprese, quali ad esempio i professionisti; non sembrano sussistere motivi particolari per escludere soggetti diversi dalle società dal novero di quelli che possono condurre attività di ricerca e sviluppo.

#### *11. Cumulabilità con altre agevolazioni*

La misura agevolativa in discorso ha carattere generale e dovrebbe, pertanto, essere cumulabile con misure analoghe, aventi anch'esse carattere agevolativo; si pensi, a tal riguardo alle agevolazioni per le start-up innovative e al credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo. Stante il carattere automatico degli incentivi citati, è in ogni caso, auspicabile un chiarimento esplicito sul punto e una conferma della possibilità di cumulo tra agevolazioni.

*La disciplina fiscale del Patenti BOX*

***Nota di Aggiornamento di Confindustria***

*2 dicembre 2015*