

CAPITOLO I

I BENI IMMATERIALI NEL REDDITO D'IMPRESA: PIANO DELLA RICERCA ED INQUADRAMENTO SISTEMATICO

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive: il piano dell'opera attraverso la chiave di lettura dei rapporti tra "forma" e "sostanza" nei beni immateriali. – 2. Cenni evolutivi alle novità intervenute con la riforma degli anni '70. – 3. La crescente importanza dei beni immateriali nell'economia dell'impresa moderna. – 4. Destinazione dei beni ed esercizio dell'attività nella prospettiva dello statuto fiscale dell'impresa. – 5. Lo statuto fiscale dell'impresa e gli effetti sul regime dei "beni". – 6. La dematerializzazione dei beni relativi all'impresa e l'individuazione dei valori fiscali. – 7. La classificazione dei beni dell'impresa. – 8. Beni immateriali, mobilità della categoria e prospettive evolutive. – 8.1. La difficoltà di definire compiutamente la categoria dei "beni immateriali": fattispecie emblematiche. – 8.2. *Segue*. Il caso paradigmatico delle cripto-attività. – 9. Impostazione del prosieguo della ricerca: la "definizione" di beni immateriali.

1. Considerazioni introduttive: il piano dell'opera attraverso la chiave di lettura dei rapporti tra "forma" e "sostanza" nei beni immateriali

I beni immateriali hanno destato le attenzioni legislative in tempi relativamente recenti. Ripercorrendo, per sommi capi, il percorso storico, si può constatare come siano rimasti pressoché ignorati nella legislazione post-unitaria, per poi essere marginalizzati nel Testo Unico del 1958, che si limitava ad evocare l'avviamento. Infine, sono stati "consacrati" a partire dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 con la disciplina dell'ammortamento dei beni immateriali all'art. 69, di cui l'attuale art. 103 T.U.I.R. è epigono, quanto a struttura e tecnica definitoria.

In queste poche righe di sintesi storico-evolutiva circa la considerazione legislativa sui beni immateriali si può già scorgere la ragione ultima della presente ricerca: quanto il sistema domestico, sostanzialmente immutato negli ultimi cinquanta anni, sia all'altezza delle sfide di un processo di dema-

terializzazione sempre più capillare e globale, se richieda drastici interventi di ammodernamento o se, invece, sia dotato di “anticorpi” per orientare l’interprete anche a legislazione invariata.

La prospettiva non potrà che essere quella nazionale, nel rapporto dialogico con le sollecitazioni internazionali ed europee, dove più evoluto e animato si presenta il dibattito sulle sfide fiscali dell’economia immateriale e dove le indicazioni, anche operative, tendono ad essere sempre più orientate nel segno della “specialità” dei beni immateriali.

Al contempo, l’obiettivo di questa ricerca deve essere contestualizzato alla luce dell’elaborazione dottrinale sul tema, che, contrariamente ad un Legislatore spesso silente, non è mai rimasta inerte.

I beni immateriali, infatti, sono evocati nel dibattito scientifico da decenni e da decenni ormai ricorre l’espressione *new properties* ad indicare l’espansione della categoria dei beni, indotta dalla dematerializzazione. Solitamente, l’invocazione del “nuovo” si accompagna alla constatazione dell’inadeguatezza del “vecchio”, dove il “vecchio” è rappresentato dalle categorie giuridiche tradizionali ideate presupponendo entità sensorialmente percepibili.

Nel frattempo, come anticipato, nulla sembra cambiato; o meglio, le categorie rimangono quelle tradizionali mentre i “nuovi” beni hanno perso, per ragioni cronologiche e progressiva metabolizzazione giuridica, il connotato della novità, lasciando spazio a sopravvenuti “nuovi” beni.

In questo ideale ciclo di vita della novità, insomma, non c’è niente che sembri essere così “nuovo” e dirompente da scardinare le “vecchie” categorie: il “nuovo” viene assimilato dall’apparato giuridico, senza le invocate radicali trasformazioni.

Potrebbe, quindi, concludersi che nemmeno abbia senso continuare a parlare di *new properties* e, ancor meno, dedicare uno studio monografico ai beni immateriali, vecchi e nuovi.

Invero, non senza paradosso, il tema è, in un certo senso ancora “nuovo”, poiché, se si eccettuano alcune trattazioni incentrate sulle opere creative appartenenti alla “vecchia” proprietà intellettuale o su figure *borderline* quali l’avviamento, il tema rimane inesplorato.

Solitamente, si è, infatti, preferito utilizzare i beni immateriali come sintomi di “tendenze” dell’ordinamento o emblemi di costruzioni teoriche, muovendo dal “generale” al “particolare”. Così i beni immateriali sono stati richiamati per dimostrare i rapporti tra contratto e circolazione della ricchezza, concludendo che la seconda non preesiste al primo ma si crea con esso¹.

¹ ROPPO, *Il contratto*, Bologna, 1974; in materia tributaria, TREMONTI, *Il regime fiscale*

Ancora, dei beni immateriali si è parlato per dimostrare l'obsolescenza della dicotomia beni/servizi² e della necessità di un suo superamento, attraverso una innovativa accezione di bene giuridico³.

La dematerializzazione rimane, quindi, a tutt'oggi, protagonista della scena, proseguendo la sua "sfida" agli ordinamenti – nazionali, europeo ed internazionale – per il suo innesto sui processi di sviluppo tecnologico, digitalizzazione e globalizzazione⁴.

Tali innumerevoli sollecitazioni non hanno, però, dato corpo ad uno studio sistematico dedicato ai beni immateriali che muova, quindi, dal "particolare" verso il "generale". Il che potrebbe essere avvenuto del tutto casualmente ovvero rispondere ad un'effettiva assenza di sistematicità dei beni immateriali, indotta dalla continua proliferazione di *new properties* tra loro eterogenee e non riconducibili ad unità.

Lo sforzo, sarà, quindi, in primo luogo, quello di verificare se vi siano le basi per uno studio sistematico sui beni immateriali e non su singole specifiche esemplificazioni dei medesimi. Se, pertanto, si possa effettivamente parlare di "micro-sistema" dei beni immateriali, o se, invece, sarebbe più corretto considerare plurimi coesistenti "micro-sistemi", ciascuno dotato di regole proprie, sulla scia di quell'esperata e asistemica frammentazione del tessuto normativo, ripetutamente denunciata in dottrina⁵.

Si ritiene, poi, necessario scegliere una specifica prospettiva d'indagine, al fine di non disperdere ulteriormente una trattazione frastagliata di per sé, per la natura dell'oggetto. E qui la prospettiva scelta è quella del reddito d'impresa, per diversi ordini di ragioni.

dei nuovi beni, in *Riv. dir. fin.*, 1990, I, p. 238; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, *passim* ma, in particolare, p. 33 ID.; *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, p. 12.

²MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in AA.VV., *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, a cura di Rinaldi, Torino, 2001, p. 169.

³PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, *passim*, e, in particolare, pp. 55-56.

⁴Sulle tematiche connesse alla "reazione" tributaria a fronte delle sfide dell'evoluzione tecnologica e della globalizzazione, URICCHIO, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010; CIPOLLINA, *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 2014, 1, p. 21; GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 4, p. 608, FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 1, I, p. 51.

⁵Da ultimo, PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 6, p. 614.

Il primo argomento è di ordine “letterale”: i beni immateriali, nella disciplina positiva, si invocano espressamente soltanto nell’ambito del reddito d’impresa e nella disciplina dell’Imposta sul Valore Aggiunto. Se non che, con riferimento a quest’ultima, il richiamo è unicamente finalizzato a chiarire che le operazioni relative ai beni immateriali, a prescindere dalle modalità di realizzazione, devono essere qualificate come “prestazioni di servizi” e non “cessioni di beni”. Il riferimento, seppur di rilievo, pare, quindi, di respiro troppo corto per poter fondare uno studio sistematico.

Nel reddito d’impresa invece, i beni intangibili – menzionati nella sola disposizione dedicata all’ammortamento (art. 103 T.U.I.R.) – rivelano una vocazione “espansiva”, se non altro per verificare se tutte le disposizioni che, direttamente o indirettamente, si riferiscono ai “beni” in generale siano suscettibili di essere applicate anche alle entità immateriali, ovvero si richiedano adattamenti, se non vere e proprie forzature interpretative.

L’obiettivo è, quindi, quello di capire se i beni immateriali siano effettivamente dei beni “speciali” tali da meritare disposizioni *ad hoc*, o se, invece, non sussistano ragioni per forzare categorie e istituti esistenti o, ancora, se siano questi ultimi a mostrare i segni del tempo rispetto all’avvento della dematerializzazione e a dover, di conseguenza, essere re-interpretati o, più drasticamente, ridisegnati.

Il secondo argomento a sostegno della scelta del “sistema” di riferimento, muove dalla presa d’atto che nel reddito d’impresa è più marcato il percorso evolutivo dei beni immateriali, nati come sinonimo di “proprietà intellettuale” e progressivamente proliferati, perdendo, in parte, i tratti di omogeneità tipici delle origini. In tale settore impositivo, l’indagine si appresta, dunque, ad essere più proficua e permeabile rispetto alle sollecitazioni provenienti dalla *law in action*.

Da ultimo, sul reddito d’impresa si concentrano le variegate “attenzioni” internazionali ed europee: gli *intangible* modellati secondo i criteri di contabilizzazione dei principi internazionali (IAS); le linee guida OECD in tema di prezzi di trasferimento e le più recenti azioni elaborate nell’ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* che dedicano, per l’appunto, ai beni immateriali la specifica azione n. 8, oltre alla n. 10 e ad allusioni più o meno esplicite nell’intervento n. 5⁶, i cui risultati sono confluiti nei rispettivi *Final Report*⁷.

⁶ L’Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting del 19 luglio 2013 è consultabile sul sito www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf. In particolare, l’azione n. 8, dedicata appunto agli Intangibles mira a “Develop rules to prevent BEPS by moving intangibles among group

Nel contesto internazionale, i beni immateriali sono, infatti, per lo più “stigmatizzati” giacché accusati di fungere da architravi delle costruzioni erosive progettate dalle multinazionali. Al contempo, non senza contraddizioni, il contraltare del *j'accuse* alle insidie della dematerializzazione è il proliferare, da parte degli Stati, di meccanismi agevolativi (noti come *Patent Box* o *IP box regime*) volti ad attrarre la ricchezza intercettabile proprio in virtù dell'elevata mobilità degli *intangibile*.

In ordine di tempo, hanno ceduto ai regimi di attrazione dei redditi da *intangible* Francia (2000), Ungheria (2003), Paesi Bassi (2007), Belgio (2007), Lussemburgo (2008), Spagna (2008), Malta (2010), Liechtenstein (2011), Canton Nidvaldo in Svizzera (2011), Cipro (2012), Regno Unito (2013), Portogallo (2014) e, da ultimo, Italia (2015)⁸.

Ed è interessante rilevare sin d'ora che proprio l'Italia, da decenni “mummificata” in sparute disposizioni dedicate ai beni immateriali, abbia recentemente deciso di intervenire non attraverso un disegno sistematico e organico, un moderno “statuto” dei beni immateriali, bensì per lanciarsi nell'agone dei regimi attrattivi, introducendo un regime di *Patent Box*. La modernizzazione sembrerebbe, così, arrestarsi allo stadio agevolativo, per colmare il *gap* competitivo e stimolare investimenti nel settore dell'innovazione in cui l'Italia è da troppo tempo assestata su posizioni di retroguardia.

Da tale scenario di evince che, in mancanza di una compiuta armonizzazione, gli Stati europei si muovono su un crinale di contraddizioni: tentano e ostentano di risolvere le questioni allocative della potestà impositiva, derivanti dalla possibilità di delocalizzare agevolmente i beni immateriali, spesso “trasfigurandole” in contrasto a pratiche erosive. Mentre, tuttavia, coralmemente sembrano solerti nell'individuare soluzioni “di contra-

members. This will involve: i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocate in accordance with (rather than divorced from) value creation; iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfer of hard – to value intangibles; and iv) updating the guidance on cost contribution arrangements”.

⁷ *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports del 5 ottobre 2015*, <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>; *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report del 5 ottobre 2015*, <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>.

⁸ Ai regimi premiali sarà dedicato l'ultimo capitolo del lavoro.

sto”, nelle “nicchie” nazionali non rinunciano al tentativo di erodere la giurisdizione tributaria altrui, attirando i redditi derivanti dallo sfruttamento degli intangibili.

Pertanto, per quanto il presente studio si concentri sui profili sistematici dei beni immateriali nel reddito d’impresa, rinunciando a trattare *ex professo* i regimi agevolativi, non si possono escludere – in virtù dell’importanza assunta dai *Patent Box* nello scenario comparato e nella trama delle sottostanti politiche europee ed internazionali – talune riflessioni sui meccanismi premiali. Con la precisazione che, però, non potranno rappresentare il “perno” della ricerca ma filamenti collaterali e, comunque, strumentali a verificare la tenuta del sistema complessivo, la coerenza delle scelte nazionali, nonché del diritto europeo ed internazionale.

Per quanto l’interrogativo di ricerca guardi all’esistente per sollecitare al Legislatore eventuali margini di intervento, lo sforzo sarà quello di veicolare un processo di modernizzazione anche a “sistema” invariato, muovendo dallo statuto fiscale dell’impresa, da criteri e categorie di imposizione “tradizionali”, a partire dall’anacronistica distinzione tra “beni” e “servizi”.

Mentre, infatti, le norme fiscali sono rimaste, in gran parte, immutate, il quadro circostante era in fermento: si può anticipare sin d’ora la “rivoluzione” dell’armamentario civilistico-contabile, nazionale ed internazionale, i cui riflessi sul sistema tributario discendono direttamente dal principio di derivazione, cui ampio spazio sarà dedicato nella ricerca.

Allo stesso tempo, il già menzionato lavoro internazionale sul contrasto ai fenomeni di erosione degli imponibili attraverso la sapiente allocazione di *intangible* ha ulteriormente contribuito ad arricchire il dibattito e l’attualità del tema.

Nondimeno, tale forum si è tradotto in linee guida il cui impatto sul diritto interno non può essere frettolosamente liquidato in queste poche righe introduttive, ma richiederà più approfondite riflessioni nel prosieguo dell’opera, anche allo scopo di testare la permeabilità dell’ordinamento interno rispetto alle suggestioni globali.

Un’ultima avvertenza per meglio orientare il percorso.

Ben sapendo che il tracciato rischia di presentarsi frammentato e disorganico si sceglie sin d’ora di analizzare il regime dei beni immateriali nel reddito d’impresa seguendo una chiave di lettura che contribuisca all’unitarietà dell’indagine: il rapporto – e il contrasto, vero o apparente – tra “forma” e “sostanza” nelle vicende giuridiche che riguardano i beni immateriali ed i flussi di ricchezza che da questi promanano. Con la precisazione per cui non

si intende indagare detto binomio dal punto di vista della teoria generale⁹, ma nella dimensione applicativa di una ricerca che dalla più angusta visuale dei beni immateriali mira a estendersi al sistema del reddito d'impresa.

2. Cenni evolutivi alle novità intervenute con la riforma degli anni '70

Come anticipato, i beni immateriali sono espressamente contemplati nel sistema del reddito d'impresa in tempi alquanto recenti, essendo la loro comparsa pressoché coeva alla nascita dello statuto fiscale dell'impresa, su cui ci si soffermerà più avanti.

Non potevano, infatti, che essere ignorati nella legislazione post-unitaria, la cui innovatività – culminata nell'istituzione dell'imposta sulla ricchezza mobile – certo non si spingeva sino a considerare espressamente forme di ricchezza intangibile. A fronte di un substrato economico ancora eminentemente concentrato sull'agricoltura, costituiva già un fattore di modernità e rottura con il passato l'introduzione di un prelievo che non colpisse la sola ricchezza immobiliare.

L'imposta sulla ricchezza mobile, introdotta il 14 luglio 1864, sperimentava l'uniformazione degli omologhi presenti, in forma diversificata ed in misura diseguale, anche in taluni degli Stati preunitari¹⁰. Nel Regno di Sardegna lo stesso Cavour, nel 1851, aveva introdotto la tassa sulle professioni, sulle arti liberali e sull'industria e commercio, inizialmente strutturata come imposta sul reddito netto, ma presto trasformata, sulla scorta del modello francese, in imposta di patente¹¹, in cui, all'opposto, veniva colpito un reddito presunto, valorizzando elementi induttivi¹². Si trattava di un sistema inviso, tacciato di esacerbare profonde disuguaglianze, e, per questo, favorì il formarsi di un'opinione pubblica che, intollerante verso tali meccanismi

⁹In particolare, per una ricostruzione sistematica e trasversale si rinvia al recente contributo di MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019.

¹⁰Non esisteva nulla di simile, infatti, nelle Province siciliane, napoletane e romane. Negli altri regni esisteva, ma in forme diversificate.

¹¹La ricostruzione storica, per quanto succinta, è funzionale non solo a ripercorrere il progressivo manifestarsi della ricchezza intangibile nell'imposizione reddituale ma anche a testare se e quanto le attuali "risposte" legislative siano prossime o remote rispetto a moduli impositivi risalenti.

¹²MARONGIU, *Storia del Fisco in Italia. La politica fiscale della destra storica (1861-1876)*, Torino, 1995, p. 107.

presuntivi, spingeva per un'imposizione basata sul reddito reale¹³.

È, tuttavia, interessante, in una prospettiva storico-evolutiva, menzionare le imposte di patente agli albori del sistema dell'imposizione reddituale, in quanto, come si vedrà, i tentativi "moderni" di affrontare globalizzazione e dematerializzazione si sono spesso tradotti in proposte in un certo senso "restauratrici", attraverso forme di prelievo presuntive sulla ricchezza esteriore e visibile¹⁴. Per questo, un cenno alla ricostruzione storica può essere di un certo interesse – oltre, forse, a fungere da "monito" – là dove le più moderne proposte, nazionali ed internazionali, ripropongono, come si vedrà, formule impositive che, oltre ad essere evocative di ben altra epoca, risultavano mal comprese e tollerate dall'opinione pubblica già di metà Ottocento¹⁵.

Ad ogni modo, riprendendo l'*excursus* storico, si può rilevare che nemmeno il Regio Decreto 24 agosto 1877, n. 4021 (Testo unico delle leggi d'imposta sui redditi di ricchezza mobile) poteva prevedere espressamente alcunché con riferimenti ai beni immateriali. O meglio, si può dire che al più il riferimento fosse indiretto, se si rammenta che l'art. 25 di detto decreto prevedeva che le società anonime, in accomandita per azioni, gli istituti di credito e le casse di risparmio commisurassero l'imposta in base al bilancio e al rendiconto dell'anno solare antecedente a quello di riferimento.

L'eventuale rilevanza reddituale, in termini puramente astratti, sarebbe, dunque, potuta derivare dalle rappresentazioni in bilancio di beni immateriali. È, tuttavia, lecito dubitare che ciò avvenisse sia in considerazione del contesto socio-economico ancora per lo più agricolo, sia perché il Codice di Commercio – che sarebbe stato emanato di lì a poco (1882) – era alquanto lacunoso in tema di bilancio e nemmeno prevedeva indicazioni sulla struttura o specifici criteri di valutazione delle singole voci¹⁶, demandando in definitiva all'atto costitutivo e allo statuto delle società il compito di indicare "le norme colle quali i bilanci devono essere formati e gli utili calcolati e ripartiti"¹⁷.

¹³ CLEMENTINI-BERTELLI, *Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934, p. 11.

¹⁴ L'imposta di patente ha abbandonato l'ordinamento italiano, di fatto, solo con la riforma degli anni '70 essendo stata abrogata a partire dal 1° gennaio 1974.

¹⁵ GALEOTTI, *Le origini dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia*, Milano, 1967, p. 238.

¹⁶ A ciò si aggiunga che non esistevano nemmeno organismi di regolamentazione o statuizione di principi contabili.

¹⁷ BOCCHINI, *Evoluzione legislativa e giurisprudenziale del bilancio (I principi di bilancio)*, in AA.VV., *Bilancio d'esercizio. Problemi attuali*, 1978, p. 3.

Ne derivava un quadro confuso, in cui i dati reddituali venivano marginalizzati a vantaggio di una rappresentazione della struttura del capitale aziendale, con l'applicazione di criteri multiformi, lasciati alla discrezionalità dei redattori e ad una prassi non "guidata" dal Legislatore, nemmeno per principi¹⁸.

Premesso brevemente questo scenario, si può sintetizzare che, a livello legislativo, le entità immateriali sono state trascurate sino al Codice del 1942, dal punto di vista giuridico-contabile, e, da quello tributario, sino al D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

Con il Codice del 1942, facevano, quindi, ingresso all'attivo – all'art. 2424 c.c. – "i diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; le concessioni, i marchi di fabbrica e l'avviamento"; all'art. 2425 venivano previsti i relativi criteri di valutazione¹⁹.

Il Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette menzionava, all'art. 100, "cautamente" il solo avviamento, prevedendone il concorso della plusvalenza alla formazione del reddito. La disciplina dell'ammortamento, di cui all'art. 98 del Testo Unico, non contemplava ancora i beni immateriali, essendo ben ancorata, anche semanticamente, a "cespiti" materiali e "impianti".

L'evoluzione dell'attenzione fiscale deve, quindi, attendere sino al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 per una considerazione legislativa espressa: l'art. 69 dedicava all'ammortamento dei beni immateriali una disciplina specifica, simile, per struttura e tecnica definitoria, all'attuale art. 103 T.U.I.R. L'elencazione prevedeva, infatti, brevetti e altri diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; marchi; avviamento; diritti di utilizzazione di processi, formule e di informazione acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico. Ne rimanevano esclusi, rispetto alla disposizione vigente, soltanto i diritti di concessione e non vi era una formula di chiusura relativa "agli altri diritti iscritti all'attivo di bilancio". Quanto meno dal punto di vista letterale, non era, dunque, ancora maturata la consapevolezza dell'espansione della categoria, cui ampio spazio sarà invece dedicato nella prima parte di questa ricerca.

Sotto il profilo "quantitativo" il piano di ammortamento fiscale si allinea-

¹⁸ Si rammenta che la disposizione di chiusura prevedeva che il bilancio dovesse "dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti nell'anno e le perdite sofferte".

¹⁹ La presenza è via via divenuta più massiccia sino ad oggi, in cui solo nel Codice il riferimento ai beni o alle immobilizzazioni immateriali si rinviene tanto all'art. 2424 c.c. sui contenuti dello stato patrimoniale; quanto all'art. 2425 sui contenuti del conto economico, oltre agli artt. 2426 e 2427 c.c., dedicati, rispettivamente, ai criteri di valutazione ed ai contenuti della nota integrativa.

va a quello civilistico, in quanto rapportato alla “durata di utilizzazione prevista dalla legge o dal contratto”. Solo nel caso in cui questa non fosse determinabile, veniva preservata la certezza del piano, con la deducibilità in misura non superiore al quinto del costo. Tale disciplina generale riguardava tutte le fattispecie immateriali elencate, inclusi i marchi, oggi notoriamente assoggettati ad un regime – quanto meno all’apparenza – penalizzante, con la deducibilità in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.

L’ammortamento conservava, quindi, la sua funzione nella determinazione dell’imponibile, riflettendo il concorso dell’investimento immateriale alla produzione del reddito d’impresa, al riparo dalle “contaminazioni” agevolative che, come si vedrà, caratterizzano, in parte, la disciplina di cui all’attuale art. 103 T.U.I.R.

Quanto all’avviamento oggi, com’è noto, soggetto ad ammortamento in misura pari al diciottesimo del costo, veniva prevista la deducibilità in misura non superiore ad un quinto²⁰.

La riforma degli anni ’70, introduceva, quindi, uno specifico regime di ammortamento per i beni immateriali, così riconoscendo, per la prima volta, una rilevanza fiscale espressa a tale categoria, pur non cogliendone appieno le potenzialità espansive. Dal punto di vista tecnico, si può dire che, complessivamente, il regime fosse fondato sull’allineamento tra disciplina fiscale e civilistica, in modo molto più accentuato di quanto non lo sia il vigente Testo Unico²¹ in cui l’ammortamento secondo la durata prevista dalla legge o dal contratto è divenuta regola pressoché residuale. Ma per queste riflessioni ci sarà spazio nel prosieguo della ricerca, nella parte più specificamente dedicata all’analisi sistematica del regime d’ammortamento (*infra*, Cap. III, par. 3.2 e Cap. IV, par. 8).

In questo inquadramento preliminare, è sufficiente osservare che l’impianto introdotto negli anni ’70 è rimasto, sostanzialmente, immutato²² si-

²⁰ Con un allineamento della disciplina contabile a quella civilistica, invero, non originariamente previsto, giacché il Codice Civile del 1942, inizialmente, all’art. 2427 prevedeva che l’avviamento dovesse essere ammortizzato “secondo il prudente apprezzamento dei revisori e dei sindaci”.

²¹ Con un impianto complessivo espressivo di quell’allineamento civilistico – fiscale auspicato anche dalla dottrina contemporanea, NUSSI, *Per un ripensamento sistematico dell’ammortamento di avviamento, marchi e beni immateriali*, in *Corr. trib.*, 2009, 13, p. 1033.

²² Nell’Iva, la Direttiva CEE 17/05/1977 n. 77/388/CEE considerava “prestazione di servizi” qualsiasi cessione di beni immateriali “siano o no rappresentati da un titolo”. Il tema della distinzione tra “cessione di beni” e “prestazioni di servizi”, sarà diffusamente trattato, anche con il parallelismo con la disciplina Iva, nel Cap. III e, in particolare, nel par. 3.

no ai giorni nostri quando – se si eccettua l'art. 103 T.U.I.R. in tema di ammortamento e le altre disposizioni del T.U.I.R., in materia di valutazioni e operazioni straordinarie – non si è palesata alcuna esigenza di “specialità” dei beni immateriali rispetto allo statuto fiscale dell'impresa applicabile ai “beni” in generale e, con ogni probabilità, ideato avendo come referente cespiti fisicamente percepibili.

A fronte di un mutamento del “peso” economico e di un'accresciuta presenza di tali beni nei bilanci d'impresa, non si è registrata alcuna risposta normativa sul piano tributario.

Così, al di là di una congerie di disposizioni agevolative, in costante e progressivo aumento in tempi più recenti²³, la reazione tributaria nazionale è sostanzialmente rimasta immobile al 1973²⁴, limitandosi a favorire gli investimenti immateriali attraverso norme promozionali ed erratiche, senza, invece, nulla prevedere a livello sistematico. Peraltro, nel corso degli anni '80 e '90, la fiscalità promozionale si è limitata ad estendere ai beni immateriali disposizioni agevolative previste per i beni in generale, senza, dunque, coglierne il ben diverso contributo allo sviluppo e all'innovazione²⁵.

3. La crescente importanza dei beni immateriali nell'economia dell'impresa moderna

La sintetica ricostruzione storica consente di meglio chiarire le ragioni della scelta dell'oggetto d'indagine, finora solo adombrate.

L'impresa – specialmente quella plurisoggettiva definibile come “grande” dal punto di vista fiscale²⁶ – rappresenta il fulcro della tassazione analitica

²³ Le disposizioni agevolative iniziano a comparire negli anni '80 e, via via, si fanno più insistenti sino ai giorni nostri.

²⁴ Gli interventi succedutisi, infatti, si sono limitati ad incidere sul *quantum* delle quote di ammortamento, ma l'impianto è rimasto sostanzialmente immutato, né, tantomeno sono state introdotte altre disposizioni sintomatiche di una “specialità” dei beni immateriali.

²⁵ Il “trend” delle norme agevolative volte a consentire rivalutazioni o favorire investimenti in beni è, per lo più, in tali anni, quello di specificare il riferimento a “beni materiali ed immateriali”.

²⁶ Su tali profili si sofferma, in innumerevoli scritti, Lupi che, fra l'altro, rileva come anche aziende medio –piccole dal punto di vista economico – sociale possano essere considerate “grandi”, allorquando la gestione contabile sia spersonalizzata, rigida dal punto di vista amministrativo e, dunque, affidabile per il Fisco. Quando, invece, manca una struttura amministrativa separata dalla persona del titolare l'applicazione della tassazione ragio-

giacché la maggior parte della ricchezza, nelle economie moderne, transita attraverso le organizzazioni.

Il reddito d'impresa, e la sua determinazione, di conseguenza, non possono che assumere un rilievo centrale nel sistema dell'imposizione reddituale, divenendo il terreno d'elezione per una riflessione scientifica che, muovendo dai beni immateriali, intenda sviluppare più ampie considerazioni sistematiche.

Negli ultimi decenni l'importanza degli *intangibile* è cresciuta in modo inarrestabile: ne è attestato l'incremento di "presenze" nei bilanci d'impresa, di studi economici per misurarne l'ascesa – invero non ugualmente distribuita²⁷ – ma anche degli sforzi legislativi, nazionali e sovranazionali per promuoverne l'investimento. Si è, infatti, assistito al passaggio dalla società dei patrimoni alla società delle conoscenze²⁸, con la conseguente modificazione della struttura della ricchezza ed il ruolo preponderante, nel sistema economico, di beni privi di consistenza fisica: "*negli ultimi anni il contributo intellettuale dell'attività economica ha riflettuto in larga misura la crescita esplosiva delle tecniche di raccolta ed elaborazione delle informazioni, che ha molto aumentato le nostre capacità d'analisi, sostituendo le idee al volume fisico. Queste tendenze continueranno sicuramente ad essere operanti nel ventunesimo secolo ed oltre ...*

nieristico-contabile diviene illusoria, tanto più l'impresa opera verso consumatori finali. LUPI, *Diritto tributario: oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, p. 57. Al tema della nozione fiscale d'impresa, ad ogni modo, sarà dedicato ampio spazio nel Cap. III, ove si adatterà l'ampia elaborazione dottrinale allo specifico caso dei "beni immateriali". Per una sintesi della riflessione dottrinale, da ultimo, FANTOZZI-PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, pp. 10 ss. e 57 ss.

²⁷ Ad esempio, dati 2014 sull'incidenza degli investimenti in *intangibile* sul PIL, attestano l'Italia, insieme alla Spagna ai più bassi "ranking" tra i Paesi Europei, confermando di essere economie tendenzialmente ad alta intensità "materiale"; seguono Germania, Austria, Danimarca, Paesi Bassi e Francia che, comunque, investono più in beni tangibili.

Solo Finlandia, Regno Unito, Svezia – e, nel contesto extra-europeo, Stati Uniti – nel 2014 evidenziavano un elevato investimento in *intangibile* (maggiore rispetto agli investimenti in beni materiali). HASKEL-WESTLAKE, *Capitalism without Capital. The rise of the intangible economy*, Princeton, New Jersey, 2018, p. 27.

²⁸ L'espressione è in TREMONTI-VITALETTI, *Le cento tasse degli italiani*, Bologna, 1986, p. 22. La stessa conoscenza è divenuta *commodity*, nonostante si insista per la sua riconduzione alla categoria dei c.d. beni comuni. Per la ricostruzione delle problematiche, con particolare riferimento alla tensione tra le opinioni che rivendicano alla conoscenza il carattere di bene comune e le regole che, invece, spingono nella direzione dell'appropriazione privata della conoscenza, JESSOP, *Knowledge as a Fictitious Commodity: Insights and Limits of a Polanyian Perspective*, in BUGR-AGARTAN (a cura di), *Reading Karl Polanyi for the Twenty-First Century. Market Economy as a Political Project*, New York, 2007, p. 115.