

A cura del Dott. Vincenzo Morelli, in collaborazione con gli avvocati Luca Bellini e Giovanni Medri.

Publicato su "Il Fisco 28/2000"

### Premessa

La competitività di un'impresa sul mercato appare sempre più strettamente dipendente dalla valorizzazione di due aspetti strategici dell'azienda: il patrimonio tecnologico ed il patrimonio commerciale.

I suddetti elementi costituiscono, assieme, il patrimonio immateriale dell'impresa.

La gestione di tali importanti elementi non può essere lasciata al caso, né può essere frutto di improvvisazione, ma, al contrario, deve essere oggetto di analitica programmazione.

Le grandi e le medie imprese perseguono questo scopo istituendo al proprio interno uffici addetti alla proprietà industriale, divisi spesso in ufficio marchi ed ufficio brevetti; le piccole e medie imprese, in alternativa, creano competenze specifiche di responsabile tecnico- commerciale a livello dirigenziale, oppure si avvalgono di specialisti esterni.

Le soluzioni adottate presentano ognuna pregi e difetti, ma sicuramente denotano un grande interesse del mondo imprenditoriale verso un settore di fondamentale importanza per il successo dell'azienda.

In ciascuno dei sopracitati casi, i costi relativi alle singole poste immateriali, una volta identificati e valutati nella loro utilità pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo patrimoniale.

L'art. 2424 del Codice Civile, prevede la distinta iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale delle seguenti voci, comprese nella classe immobilizzazioni immateriali:

- ) B.I.3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- ) B.I.4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili (per comprendere anche eventuali rap
- ) B.I.5) avviamento.

In merito alle immobilizzazioni immateriali, l'art. 2426 del Codice Civile prevede che queste siano iscritte al costo di acquisto o di produzione.

Si prevede, inoltre, l'ammortamento sistematico delle stesse in funzione della loro residua possibilità di utilizzazione.

a) Il patrimonio tecnologico può definirsi come l'insieme delle conoscenze

necessarie sia per la fabbricazione dei prodotti, che rappresentano l'applicazione di procedimenti produttivi, sia per la prestazione di servizi ed è, quindi, composto da due fattori essenziali; i prodotti e le conoscenze in essi incorporate.

Le conoscenze tecniche possono essere realizzate in proprio dall'impresa, oppure essere prodotte da terzi ed acquisite dall'azienda a titolo oneroso o gratuito.

La realizzazione in proprio di conoscenze tecniche da parte dell'imprenditore comporta, inevitabilmente, un dispendio di energie e di investimenti che si sostanzia in una attività di ricerca e sviluppo e di insegnamenti tecnici, derivanti dall'esperienza e dall'attività produttiva quotidiana, con la conseguente necessità di conservazione ed archiviazione e, più in generale, di gestione e corretta imputazione dei costi sostenuti dal punto di vista contabile, nel rispetto delle norme del Codice Civile nonché dei corretti principi contabili.

In merito ai criteri di deducibilità fiscale, la norma relativa all'ammortamento dei beni immateriali è l'articolo 68 del D.P.R. 917 del 1986.

Il comma 1 di tale articolo contiene i criteri per l'ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico e dei marchi.

Ad eccezione dei marchi, per tutti i beni immateriali sopra elencati si prevede la deducibilità in quote annuali nella misura non superiore ad un terzo del costo, e ciò anche quando la durata di utilizzazione del bene immateriale sia previsto dalla legge o da un contratto.

Sotto l'aspetto operativo, la tecnologia può essere incorporata in supporti cartacei, elettronici, o di altra natura, oppure essere patrimonio personale dei tecnici dell'impresa.

Si pone, pertanto, il problema della circolazione del patrimonio tecnologico dell'impresa, sia all'interno che all'esterno di questa, attraverso servizi di formazione del personale o mediante la trasposizione in documentazione tecnica (ad esempio, i disegni costruttivi del prodotto, le caratteristiche dei materiali, l'analisi dell'impianto, i procedimenti di fabbricazione, ecc.).

La documentazione dovrà essere sottoposta necessariamente a catalogazione, archiviazione e a misure di segretezza per evitarne la dispersione a favore di terzi con la conseguente perdita di valore delle informazioni.

b) Spesso le strutture interne dell'impresa non sono in grado di sostenere lo sforzo che, inevitabilmente, comporta l'innovazione tecnologica, tanto da rendere opportuna la commissione a terzi dell'elaborazione o della fabbricazione dei prodotti che comportano l'impiego di know-how o di competenze specifiche come, ad esempio, i contratti di progettazione e design ed i contratti di

subfornitura.

I primi sono contratti mediante i quali l'impresa si avvale di specifiche competenze professionali di terzi al fine di progettare nuovi prodotti o forme estetiche, mentre i secondi ineriscono al trasferimento, al di fuori dell'impresa, della fabbricazione di materiali o componenti di prodotti o all'esecuzione di specifiche lavorazioni, come ad esempio verniciatura, assemblaggio, cromatura, ecc...

In questi casi i contratti prendono generalmente il nome di "contratto di lavorazione per conto", al fine di rendere esplicito che l'impresa che esegue il lavoro non impiega proprio materiale, ma si limita ad una semplice attività di lavorazione di materiali del committente.

c) Altra via per acquisire conoscenze tecniche consiste nell'acquisirle da terzi che già le possiedono, attraverso i contratti di cessione e di licenza di brevetto ed i contratti di know-how.

Vale la pena di rammentare che i contratti di cessione e di licenza di brevetto hanno ad oggetto l'alienazione della titolarità del brevetto, mentre i contratti di licenza hanno ad oggetto la concessione al licenziatario del diritto di sfruttamento economico del brevetto, senza che il licenziante si privi della titolarità del brevetto.

I contratti di know-how hanno ad oggetto, invece, la comunicazione di conoscenze tecniche, non oggetto di brevetto, da parte del cedente al cessionario.

La Corte di Cassazione (sent. 27/2/85 n. 1699, in *Impresa*, 1985 n. 6 p. 1007) ha stabilito che il know how consiste nel complesso delle conoscenze richieste per produrre un bene, per attuare un processo produttivo, per impiegare correttamente una tecnologia ovvero, con riferimento alla tecnica mercantile, nell'insieme delle regole di condotta ricavate da studi e da esperienze di gestione imprenditoriale, attinenti al settore organizzativo e commerciale.

Tale diritto, pur non rientrando nella categoria dei beni giuridici immateriali, costituisce un bene avente un contenuto economico - patrimoniale, come tale meritevole di protezione giuridica, che può essere realizzata in base alle condizioni del contratto tra le parti o in applicazione di disposizioni di legge in merito alla concorrenza sleale e il segreto industriale. (Le imposte sui redditi - Leo - Monacchi - Schiavo Giuffré 1999 pag. 1036 e segg.).

Il know how, contabilizzato tra le immobilizzazioni immateriali nella sezione B.I.4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili dell'attivo dello stato patrimoniale, può essere ammortizzato in quote annuali non superiori ad un terzo del costo, anche quando la durata di utilizzazione del bene immateriale sia previsto dalla legge o da un contratto (art. 68 D.P.R. 917/1986).

Ciò può comportare una discrasia tra la deducibilità fiscale e l'imputazione a bilancio decisa dall'organo amministrativo, come nel caso di altri beni immateriali o di altre tipologie di spesa.

Normalmente, anche nel rispetto del principio della prudenza, l'imputazione a conto economico è superiore all'importo deducibile fiscalmente; ne deriva l'emersione di differenze tra il "bilancio civilistico" ed il reddito fiscale, evidenziate in dichiarazione dei redditi dalle variazioni in aumento (o in diminuzione in alcuni casi).

A partire dal bilancio relativo all'esercizio 1999 si dovrà tenere conto di tali differenze tra i due risultati, per contabilizzare le imposte anticipate o differite.

Anche i contratti di trasferimento di tecnologia, associati a contratti di vendita di impianti e macchinari, costituiscono un veicolo importante di acquisizione di tecnologia da terzi.

Le informazioni tecnologiche possono essere trasferite anche in modo "bidirezionale" attraverso contratti di *cross-licensing* e cioè di licenza incrociata, oppure i contratti di licenza e sviluppo comune, *research e development agreements*, attraverso i quali due o più imprese decidono di svolgere insieme determinate attività di ricerca, mediante l'utilizzo di proprie capacità tecniche, che queste mettono in comune.

Tali operazioni vengono frequentemente attivate attraverso specifici contratti di collaborazione, mediante i quali i sottoscrittori perseguono la finalità di ottenere la competenza necessaria allo sviluppo delle proprie strategie imprenditoriali, ovvero attraverso associazioni temporanee di imprese, con lo scopo dello sfruttamento commerciale congiunto delle conoscenze acquisite.

Per questi nuovi contratti si applica la norma residuale prevista dalle disposizioni in vigore.

La contabilizzazione avviene con le stesse modalità e limiti previsti per il know how.

In ogni caso, al fine di una corretta imputazione contabile e fiscale, è necessario analizzare quale tipo di competenza sia stata acquisita ed il tempo di presumibile utilizzo, in esclusiva o meno (tale problematica risulta ancora maggiore in questo periodo, durante il quale l'evoluzione tecnologica è talmente rapida che spesso lo sfruttamento commerciale di innovazioni o miglorie è molto limitato nel tempo).

I costi sostenuti dalle singole imprese, o dall'associazione temporanea di imprese, devono essere contabilizzati in base alla competenza economica ed andranno a figurare tra i costi "capitalizzati", quali licenze, know how ecc..

Le spese direttamente imputabili al progetto realizzato, quali materie prime, compensi professionali, quote di ammortamento delle attrezzature utilizzate, costo specifico del personale impiegato nella ricerca, interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisizione del bene immateriale o per la fabbricazione interna, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso, andranno imputati nell'attivo dello Stato Patrimoniale, tra i beni immateriali.

A questo punto appare opportuno aprire una parentesi per analizzare un particolare aspetto dell'art. 74 del D.P.R. 917/1986.

Tale articolo affronta le spese relative a più esercizi, tra cui sono comprese le spese relative a studi e ricerche.

Le spese per studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Le quote di ammortamento dei beni (materiali o immateriali) acquisiti in seguito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi, diminuito dell'importo già dedotto.

Le spese per studi e ricerche si trovano tra le spese relative a più esercizi perché non sempre l'attività di ricerca porta al risultato dell'immobilizzazione (materiale o immateriale) utile all'azienda, da ammortizzare secondo i criteri dell'art. 68 del Testo Unico.

Le spese di studio e ricerca potrebbero non portare ad un risultato soddisfacente e all'assenza di risultati utili; l'imprenditore potrà operare ugualmente la deduzione fiscale, secondo il criterio prescelto.

La deduzione del costo capitalizzato avverrà attraverso il processo dell'ammortamento che, sotto l'aspetto civilistico, dovrà rispecchiare la vita utile prevedibile dell'immobilizzazione immateriale.

Affinché l'impresa possa effettivamente sfruttare la tecnologia acquisita è necessario che si ponga, altresì, il problema della liceità dell'utilizzo della stessa.

Le informazioni tecniche potrebbero essere già oggetto di diritti anteriori di terzi (nel diritto industriale questi assumono il nome di privative industriali) come, ad esempio, i diritti di brevetto.

Queste, purtroppo, sono situazioni che si verificano con una certa frequenza e costituiscono un problema, anche grave, per l'azienda che avesse, per avventura, acquisito la tecnologia con superficialità.

Lo sfruttamento di informazioni tecniche appartenenti a terzi (brevettate ma

anche non brevettate) esporrebbe, infatti, l'utilizzatore alle azioni giudiziarie del titolare, sia ordinarie che di urgenza (descrizioni, sequestri, inibitorie), con i conseguenti provvedimenti di carattere giurisdizionale di sospensione della produzione, di distruzione dei beni prodotti, di risarcimento del danno, di pubblicazione su giornali e riviste di provvedimenti di condanna e cautelari.

Tali provvedimenti, di norma, possono esporre il soggetto condannato a gravi ripercussioni economico-commerciali.

Da ciò deriva che l'imprenditore, prima di procedere allo sfruttamento di notizie tecniche, invenzioni, ecc..., deve necessariamente verificare la legittimità del loro utilizzo dando mandato a consulenti, esperti del settore, per effettuare le necessarie ricerche presso le banche dati brevettuali (è di recente attivazione il sito internet esp@cenet dell'ufficio brevetti europeo ove è possibile effettuare ricerche brevettuali nazionali, europee e mondiali).

E' di evidente comprensione l'importanza, per l'imprenditore, di porre in essere tutti quegli strumenti ed accorgimenti di tutela del patrimonio tecnologico dell'impresa: la tutela brevettuale e la protezione del segreto aziendale, al fine di gestire e tutelare il patrimonio aziendale.

d) L'immagine commerciale dell'azienda, definibile come l'identità di un'impresa quale è percepita dalla clientela, e, in linea generale, dal mercato, è resa visibile attraverso l'uso di segni distintivi che, in dipendenza dell'utilizzo possibilmente costante, e della loro diffusione mediante la pubblicità, assumono le caratteristiche di veri e propri collettori di clientela.

Il termine "brand" o "marca" identifica l'insieme dei segni distintivi dell'imprenditore; la percezione che la clientela ha di un determinato brand, costituisce il *brand image* o "immagine commerciale".

Possono essere annoverati tra i segni che contribuiscono a determinare l'immagine commerciale dell'imprenditore i marchi, la ditta, le insegne, gli emblemi, gli slogan, i colori aziendali, le divise del personale, gli spot pubblicitari, il design del prodotto, ed altri (si pensi al marchio "Ferrari" ed a tutto ciò che questo evoca.).

La tutela dell'immagine commerciale passa però, necessariamente, attraverso la tutela delle sue singole componenti (che più sopra abbiamo richiamato a titolo esemplificativo), anche sotto il profilo concorrenziale; infatti l'identità commerciale può trovare tutela anche laddove non sia ravvisabile una vera e propria violazione di diritti di privativa industriale.

Ma l'immagine commerciale trova il suo fondamento anche e soprattutto nella qualità ed affidabilità dei prodotti o servizi offerti alla clientela, non essendo questa determinata solo dagli aspetti esteriori dell'identità aziendale, risolvendosi, anzi, in tal caso, in un inganno per i consumatori.

Diventa quindi determinante proteggere adeguatamente gli elementi caratterizzanti dell'impresa, primo fra tutti il marchio.

Prima di procedere a qualsiasi decisione inerente l'attività commerciale, l'impresa dovrà adottare una precisa strategia di deposito dei propri marchi, sia in Italia che nei paesi ove l'imprenditore ha interessi ad operare.

Sarà opportuno, altresì, proteggere il design del prodotto attraverso la tutela, mediante deposito, di modelli e disegni ornamentali ed ancora, immagini, disegni, i quali, anche protetti dal diritto, in generale è consigliabile depositare.

Come già rilevato in tema di tecnologia, è opportuno effettuare verifiche circa l'eventuale esistenza di diritti anteriori di terzi relativamente ai segni distintivi (ditta, insegna, marchio) o di privative brevettuali, e cioè attraverso ricerche presso banche dati.

L'immagine commerciale non si esaurisce, tuttavia, solo attraverso i singoli elementi considerati e la loro tutela, ma anche mediante un'accorta attività commerciale e, in particolare, mediante una attenta "politica contrattualistica" come, ad esempio, i contratti d'azienda, i contratti di distribuzione, i contratti con agenti e procacciatori d'affari, i contratti di franchising, ecc...

Tali contratti, generalmente, prevedono l'uso del marchio, appartenente al mandante, da parte del mandatario (agente o distributore). L'imprenditore, infatti, ha tutto l'interesse che i prodotti commercializzati, sul territorio individuato nel contratto, rechino il suo marchio, il cui uso dovrà necessariamente essere oggetto di norme di disciplina per evitare pregiudizio al titolare, come l'obbligo di cessarne l'uso alla scadenza contrattuale, le modalità di utilizzo nell'ambito pubblicitario, promozionale ed altro.

La tutela dei diritti del proprietario va affrontata con ancora maggiore intensità nei contratti di licenza di marchio e di merchandising, i quali abbiano ad oggetto marchi reputati celebri, in quanto aventi una particolare rinomanza.

Anche il costo sostenuto per l'acquisto o la produzione di marchi possono essere contabilizzati tra le immobilizzazioni immateriali.

Il costo di riferimento sarà costituito dall'importo speso per la creazione del marchio (oltre a tutte le spese eventuali per la registrazione e la tutela) oppure dal costo di progettazione del personale interno e del materiale impiegato, se la realizzazione del marchio è avvenuta all'interno dell'azienda.

Il costo potrà essere ripartito, attraverso la procedura dell'ammortamento, per il numero degli esercizi di presumibile utilizzo futuro del marchio.

Come già anticipato in precedenza, l'art. 68 del D.P.R. 917 del 1986 si occupa

della deducibilità dei marchi, consentendo il recupero fiscale in misura annuale non superiore ad un decimo del costo.

Tale innovazione deriva dall'art. 21, comma 6, lett. A) della legge 27 dicembre 1997 n. 449.

La relazione governativa al provvedimento ha giustificato la modifica con l'esigenza di allineare la disciplina vigente alle disposizioni tributarie applicate dalla maggioranza dei partners europei, e con la volontà di allineare le regole fiscali a quelle civilistiche.

In tale documento si osserva che generalmente tali costi spiegano la loro utilità per un periodo di regola superiore ai dieci esercizi.

L'articolo 2426 comma 1 n. 2 del Codice Civile, afferma che il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzabilità è limitata nel tempo debba essere ammortizzato in relazione alla loro residua possibilità di attuazione.

Va segnalato, comunque, che il periodo di protezione di un marchio è fissato in dieci anni dalla data di registrazione, rinnovabile indefinitivamente, anche se l'utilizzabilità economica di un marchio non sempre coincide con quello di durata della protezione giuridica.

Le novità in materia di deducibilità dei marchi sono in vigore dal 1° gennaio 1998 e valgono anche per i marchi acquisiti in periodi d'imposta precedenti.