

Art. 1 co. 37-45, L. 23.12.2014, n. 190
 D.L. 24.1.2015, n. 3, conv. in L. 24.3.2015, n. 33
 Decreto MEF 30.7.2015
 Provv. Ag. Entr. 10.11.2015, prot. n. 144042
 Provv. Ag. Entr. 1.12.2015, prot. n. 154278
 C.M. 1.12.2015 n. 36/E

Daniela Bruno

Nuova procedura di «ruling» per il «patent box» Primi provvedimenti applicativi

Normativa di riferimento

Il decreto «patent box», emesso di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, è stato adottato in attuazione dell'art. 1, co. 37-43, L. 23 dicembre 2014, n. 190 [CFF 6270] (legge di Stabilità) come modificato dal D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (*investment compact*), conv. con modif. con L. 24 marzo 2015, n. 33.

Con tale decreto è stato introdotto, nell'ordinamento italiano, la possibilità di optare per il **patent box**, il regime agevolativo – già in uso in altri ordinamenti europei – che consente la parziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo diretto o dallo sfruttamento economico di determinate tipologie di beni immateriali.

In particolare, i soggetti titolari di reddito d'impresa che **percepiscono redditi** derivanti dall'utilizzo di:

- > opere d'ingegno;
- > brevetti industriali;
- > marchi d'impresa;
- > disegni e modelli;
- > processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili;

possono optare, a condizione che esercitino attività di ricerca e sviluppo come più oltre definite all'art. 8, D.M. 30 luglio 2015 [CFF 6271g] per l'esclusione di una quota di tali redditi dalla formazione del reddito imponibile ai fini sia Ires che Irap.

Il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al

Con la **C.M. 1° dicembre 2015, n. 36/E** ed il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2015, prot. n. 154278** sono state emanate le **prime istruzioni operative** e per l'esercizio dell'opzione con riferimento al **nuovo regime opzionale di tassazione agevolata** per i **redditi derivanti** dall'utilizzo di **opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni** relativi a **esperienze acquisite** nel **campo industriale, commerciale o scientifico** giuridicamente tutelabili (art. 1, co. da 37 a 45, L. 23 dicembre 2014, n. 190).

I soggetti interessati devono **comunicare**, in **via telematica** (direttamente o tramite soggetti incaricati della trasmissione), l'**opzione** all'Agenzia delle Entrate, per i **primi due periodi di imposta** successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, utilizzando l'**apposito modello** (*Provvedimento del 10 novembre - pdf*). A **partire dal terzo periodo** d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, invece, l'opzione è **comunicata direttamente** nella **dichiarazione dei redditi** e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.

La trasmissione telematica è effettuata utilizzando il software denominato «PATENT_BOX», disponibile gratuitamente sul sito internet www.agenziaentrate.it entro il corrente mese di novembre.

netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti, e l'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento dei beni immateriali indicati all'art. 6 del decreto. La quota esclusa è pari al 30% per l'esercizio 2015, del 40% per l'esercizio 2016 e del 50% per gli esercizi successivi.

Opzione per il «ruling»

Nel caso di **utilizzo diretto** dei beni immateriali in oggetto, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione di cui sopra a condizione che esso sia determinato sulla base di un apposito accordo («**il ruling**») con l'Agenzia delle Entrate.

Il ruling ha ad oggetto la determinazione in via preventiva e in contraddittorio con l'Amministrazione

ne finanziaria:

- › dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali in oggetto, e
- › dei criteri per individuare i costi riferibili a tali componenti di reddito.

Nel caso di utilizzo diretto è necessario quantificare il contributo economico che deriva dal bene immateriale che ha concorso a formare il reddito d'impresa o la perdita. Il **ruling** dovrà inoltre essere esercitato se i redditi derivano da operazioni infragruppo, in quanto gli stessi dovranno essere determinati sulla base di

un apposito accordo con l'Agenzia delle Entrate.

Le **plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni di cui sopra non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo incassato sia investito, prima della chiusura del 2° esercizio successivo a quello della cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

Le disposizioni in esame si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano attività di R&S indicate nell'articolo 8 del decreto¹¹ finalizzate alla produzione dei beni immateriali individuati nell'articolo 6 del decreto¹² anche attraverso

1. Definizione di attività di R&D (art. 8, D.M. 30 luglio 2015)

L'attività di R&D finalizzata allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore dei beni immateriali comprende le seguenti attività:

i. La ricerca fondamentale, cioè i lavori sperimentali o teorici finalizzati ad acquisire nuove conoscenze che saranno successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design.

ii. La ricerca applicata, intesa come la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o per apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica; lo sviluppo sperimentale e competitivo, da intendersi come l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche le altre attività destinate alla definizione concettuale di nuovi prodotti, processi o servizi, e i test, le prove e le sperimentazioni necessari a ottenere le autorizzazioni per l'immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo dei processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di campioni e prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e

delle attrezzature necessarie,

iii. Il design, cioè l'ideazione e la progettazione di prodotti, processi o servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e l'attività di sviluppo dei marchi,

iv. L'ideazione e la realizzazione di software protetto da copyright,

v. Le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato, e gli altri studi e interventi, anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi.

vi. Le attività di presentazione, di comunicazione e di promozione che accrescano il carattere distintivo e la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e dei servizi, del design o degli altri materiali proteggibili.

2. Definizione di bene immateriale (art. 6 D.M. 30 luglio 2015)

Per bene immateriale si intende:

- › Software protetto da copyright -> software = sequenza di istruzioni, espresse in un determinato linguaggio, che per effetto del caricamento di un elaboratore comandano lo svolgimento ordinato di determinate attività. I programmi per elaboratore sono disciplinati dagli artt. 64-bis, 64-ter e 64-quater della Legge sul Diritto d'Autore (Legge n. 633/1941).
- › Brevetti industriali e brevetti per modello di utilità, concessi o in corso di concessione -> brevetti = creazioni intellettuali consistenti nella soluzione di un problema

tecnico. Devono essere suscettibili di applicazione industriale. Brevetti per modello di utilità -> nuovi modelli atti a conferire efficacia o comodità di applicazione o di impiego a macchine o parti di esse, strumenti, utensili ovvero oggetti di uso in genere, quali i nuovi modelli consistenti in particolari conformazioni o combinazioni di parti. Per essere protetto con un nuovo modello di utilità il prodotto è necessario che sia nuovo e originale e che abbia particolare efficacia o comodità di applicazione (artt. 81-bis e 82 c.p.i.).

- › Marchi di impresa e marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione -> marchi = tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese (art. 7 c.p.i.).
- › Disegni e modelli giuridicamente tutelabili -> disegni e modelli = l'aspetto dell'intero prodotto o di una sua parte quale risulta dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che abbiano carattere di novità e individualizzante (art. 31 c.p.i.).
- › Informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali e scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili -> Informazioni segrete = le

informazioni devono essere: (a) segrete, nel senso che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti e agli operatori del settore, (b) abbiano valore economico in quanto segrete, (c) siano sottoposte, da parte delle persone a cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi adeguate a mantenerle segrete. Costituiscono altresì oggetto di protezione i dati relativi a prove o altri dati segreti, la cui elaborazione comporti un considerevole impegno e alla cui presentazione sia subordinata l'autorizzazione dell'immissione in commercio di prodotti chimici, farmaceutici o agricoli implicanti l'uso di nuove sostanze chimiche (esempi: disegni, elenco clienti, metodi commerciali, tecniche finanziarie, di gestione o di marketing, listini prezzi) (art. 98 c.p.i.).

Per la definizione di questi beni si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Ue e internazionali e ai regolamenti e trattati in materia di proprietà industriale.

Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarità tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un unico bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni in oggetto.

contratti di ricerca stipulati con università ed enti di ricerca.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:

- › i costi di R&D rilevanti ai fini fiscali sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e
- › i costi complessivi rilevanti ai fini fiscali sostenuti per produrre tale bene.

L'ammontare dei costi di cui alla lettera (a) è aumentato di un importo corrispondente ai costi sostenuti per l'acquisizione del bene o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società appartenenti allo stesso Gruppo fino a concorrenza del 30% dell'ammontare di cui alla lettera (a) (cd. metodo up-lift). Il diretto collegamento tra le attività di R&D e i beni immateriali e tra questi e i relativi redditi deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile.^[3]

Modalità di esercizio dell'opzione e durata

Per i periodi di imposta 2015 e 2016 (relativamente alle società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità previste dal **Provvedimento 10 novembre 2015, prot. n. 144042** entro il 31/12 dell'esercizio in cui dovrebbe avere inizio il regime di tassazione agevolata e vale per tale esercizio e per i 4 successivi. A regime, ossia a decorrere dal 2017 (relativamente alle società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare), l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dall'esercizio al quale tale dichiarazione si riferisce.

L'opzione ha una durata di 5 esercizi, è irrevocabile ed è rinnovabile.

Qualora la quota di reddito agevolabile sia determinato previo ottenimento del *ruling*, l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la domanda di *ruling* con riferimento al periodo di efficacia dell'accordo.

Nelle more dell'accordo, il reddito viene determinato secondo le regole ordinarie. Per consentire l'accesso al beneficio sin dal periodo di imposta in cui è presentata la domanda di *ruling*, la quota di reddito

agevolabile relativa agli esercizi compresi tra la presentazione della domanda e la sottoscrizione dell'accordo può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*.

Determinazione della quota di reddito agevolabile

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base del rapporto tra i costi di seguito indicati.

- › Al **numeratore** vanno indicati:
 1. i costi afferenti alle attività indicate nel paragrafo 4 (Definizione di attività di R&D) svolte direttamente dai soggetti beneficiari, da università o enti di ricerca e da società non appartenenti al gruppo, più
 2. i costi afferenti le sopra indicate attività derivanti da operazione intercorse con altre società del gruppo, per la quota costituita dal riaddebito dei costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi, più
 3. i costi afferenti alle attività di cui sopra sostenuti dalla società nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi fino alla concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di cui al punto a. ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi.
- › Al **denominatore** vanno indicati:
 1. i costi che formano il numeratore, più
 2. i costi derivanti da operazione intercorse con altre società del gruppo sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento del bene afferente alle attività indicate nel paragrafo precedente, più
 3. Il costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta

› **Maggiorazione**

L'importo dei costi di cui al numeratore è aumentato di un importo corrispondente alla differenza tra:

- › L'importo dei costi di cui al denominatore e
- › L'ammontare dei costi di cui al numeratore.

Tale importo rileva fino alla concorrenza del 30% dei costi di cui alla lettera A.

In altre parole la quota di reddito agevolabile è pa-

3. Per un'approfondita analisi della definizione di beni immateriali e di attività di ricerca

e sviluppo, nonché della modalità di funzionamento del patent box si veda D. Bruno, «Nuova

Procedura di "ruling" per il "patent box": un vantaggio competitivo», in questa Rivista,

n. 12/2015, pagg. 18 e segg.

ri al coefficiente K così determinato:

$K = (A + I)/B$ dove I è pari al minore tra (B - A) e il 30% di A

Per gli esercizi 2015, 2016 e 2017 (per le società con esercizio coincidente con l'anno solare) i costi di cui sopra sono quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre precedenti e sono assunti complessivamente (per il 2015 = sommatoria 2012/2015, per il 2016 = sommatoria 2013/2016, per il 2017 = sommatoria 2014/2017).

Per gli esercizi successivi, i costi da assumere sono la sommatoria di quelli sostenuti nei periodi di imposta in cui le disposizioni in oggetto trovano applicazione e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

La quota di reddito agevolabile = reddito derivante dal bene immateriale x K.

La quota di reddito agevolabile non concorre a formare il reddito imponibile nelle seguenti percentuali (per le società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare):

- > Per il 2015: 30%,
- > Per il 2016: 40%
- > Successivamente: 50%

I costi da prendere in considerazione comprendono:

- > Le spese per prestazioni di terzi,
- > Le spese per lavoro dipendente,
- > Le spese per l'acquisto e la costruzione di attrezzature,
- > Gli ammortamenti,
- > I materiali di consumo,
- > Le altre spese

Tutte queste spese devono essere inerenti alle attività di R&D relativa a un determinato bene immateriale.

Nei costi da prendere in considerazione non concorrono:

- > gli interessi passivi,
- > i costi relativi agli immobili,
- > i costi che non possono essere direttamente collegati a uno specifico bene immateriale.

Calcolo del contributo economico - Provv. Ag. Entrate 1° dicembre 2015, prot. n. 2015/154278

Come indicato nel primo paragrafo, nel caso di **utilizzo diretto** del bene immateriale è necessario quantificare il contributo economico che deriva dal suo utilizzo che ha concorso a formare il reddito d'impresa o la perdita.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2015, prot. n. 2015/154278 chiarisce che i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico dell'utilizzo diretto del bene immateriale, rappresentato dalla quota di reddito d'impresa o della perdita derivante dall'utilizzo diretto del bene in oggetto devono essere determinati sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE in materia di prezzi di trasferimento. In particolare il documento fondamentale è costituito dal documento denominato «*Linee guida dell'Ocse sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*».

Tra i vari metodi contemplati dal documento sopra richiamato quelli che dovrebbero essere utilizzati per la quantificazione del contributo economico dovrebbero essere i seguenti:

- > Il metodo denominato Cup (**comparable uncontrolled price**) descritto nel par. 2.13 e segg. del documento Ocse. Questo metodo si basa sul prezzo applicato a beni o servizi trasferiti nel corso di transazioni comparabili sul mercato libero, tra soggetti tra di loro autonomi, e in circostanze comparabili. La maggiore difficoltà da superare è rappresentata dal fatto che questo metodo presuppone la disponibilità di transazioni comparabili con o tra soggetti indipendenti, mentre spesso i beni immateriali costituiscono un «unicum» per cui risulta assai difficile trovare operazioni realmente comparabili.
- > Un altro metodo utilizzabile è rappresentato dal metodo denominato **profit split method** descritto nel par. 2.108 e segg. L'obiettivo di questo metodo è quello di definire la ripartizione dei margini di una transazione tra parti indipendenti. In altre parole, questo metodo si basa sulla determinazione di un criterio di ripartizione degli utili realizzati complessivamente attraverso l'operazione qualora questa fosse stata realizzata da imprese tra loro indipendenti. La ripartizione dei margini dipende dalle funzioni svolte da ciascuna delle parti nell'ambito dell'operazione e presuppone l'individuazione del margine complessivo realizzato dall'operazione, da ripartire tra le parti, e l'individuazione di parametri per la ripartizione del margine complessivamente realizzato. Tali parametri possono essere l'attivo totale, il numero dei dipendenti, i costi complessivamente sostenuti. La ripartizione del margine può avvenire in base a due

criteri:

1. la *contribution analysis*, basata sulla individuazione e sulla valorizzazione delle funzioni svolte da ciascuna parte nella transazione,
 2. l'analisi del residuo, dove il margine attribuibile al bene immateriale corrisponde alla quota di reddito residua dopo aver attribuito il margine «normale» a ciascuna parte sulla base dei metodi tradizionali.
- › L'Ocse consente l'utilizzo di altri metodi valutativi fondati, generalmente, sulla **attualizzazione dei flussi finanziari o reddituali prodotti dal bene immateriale**. Nell'applicazione di questi metodi assumono rilevanza particolare:
1. l'evoluzione prevista dei flussi economico finanziari;
 2. il tasso di attualizzazione;
 3. la vita utile del bene;
 4. il periodo di tempo considerato nella stima dei flussi;
 5. la depurazione dei risultati degli effetti economico finanziari derivanti dalla combinazione con altri beni immateriali,
 6. la stima dell'eventuale valore terminale.
- › Infine si può pensare anche di utilizzare il **metodo del flusso di royalty**, che quantifica il contributo al reddito d'impresa dell'utilizzo di un bene immateriale sulla base dei seguenti elementi:
1. Il flusso di ricavi generati dall'utilizzo del bene immateriale,
 2. Il tasso di *royalty* che potrebbe essere pagato in una transazione simile tra soggetti indipendenti,
 3. Il flusso di *royalties* ricavabile applicando il tasso di cui al punto b. al volume dei ricavi di cui al punto a.

Gli altri criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento previsti dall'Ocse (prezzo di rivendita, *cost plus*, TNMM) non sono ritenuti adatti allo scopo in oggetto.

Perdite da «patent box»

Nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino a un risultato negativo dovuto all'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito imponibile dell'esercizio in cui ciò avviene.

Tali perdite però dovranno essere recuperate nel

momento in cui il bene inizierà a generare redditi. Esse saranno quindi portate a riduzione del reddito agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al bene immateriale) fino al loro completo recupero.

Pertanto la concreta fruizione dell'agevolazione, sotto forma di variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, avrà luogo a partire dal momento in cui il bene genererà redditi depurati dalle eventuali perdite pregresse prodotte in regime di *patent box*, dal momento cioè in cui i redditi generati dal bene immateriale supereranno le perdite relative al medesimo bene riportate a nuovo.

Plusvalenza su cessione di beni immateriali

Le **plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni immateriali non concorrono a formare il reddito a condizione che almeno il 90% del corrispettivo incassato sia investito, prima della chiusura del 2° esercizio successivo a quello della cessione, in attività di R&D finalizzata allo sviluppo, mantenimento o sviluppo di altri beni immateriali svolte:

- › Direttamente dal soggetto beneficiario,
- › Mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca,
- › Mediante contratti di ricerca con società terze,
- › Mediante contratti di ricerca con società del gruppo le quali si limitino a far svolgere le attività di R&D ai soggetti indicati alle lettere b) e c).

Se la plusvalenza è realizzata all'interno del Gruppo, il suo ammontare deve essere determinato in accordo con l'Agenzia delle Entrate (*ruling*).

Se non si realizza il reinvestimento di cui sopra nel termine ivi indicato, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello della cessione, deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza tassabile.

Operazioni straordinarie

In caso di fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa sia con riguardo al computo degli anni di durata dell'opzione stessa sia in relazione all'eredità dei costi rilevanti ai fini del calcolo del rapporto sui costi.

L'eventuale operazione posta in essere esclusivamente per evitare l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling* in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente, ma viene dato in uso a una

società del medesimo gruppo, non si ritiene né abusiva né elusiva.

Resta ferma 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 di utilizzo dei beni immateriali tra società dello stesso gruppo (CM 1° dicembre 2015, n. 36/E).

Procedura di «ruling» - Provv. Ag. Entrate 1° dicembre 2015, prot. n. 2015/154278

Ricadono nell'ambito applicativo dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate:

- › la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- › la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali realizzato nell'ambito del gruppo;
- › la determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione del bene immateriale all'interno del gruppo.

L'attivazione della procedura nei casi b. e c. è opzionale, mentre nella situazione di cui alla lettera a. è obbligatoria per poter beneficiare della normativa in oggetto.

Con provvedimento 2015/154278 sono state fissate le modalità per l'accesso alla procedura di accordo preventivo (il cd. *ruling*) relativa agli aspetti sopra indicati:

- › L'istanza in carta libera deve essere inviata all'ufficio a mezzo raccomandata ar o consegnata direttamente all'ufficio. Copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico.
- › L'istanza deve contenere:
 1. la denominazione dell'impresa, la sede, il codice fiscale e la partita Iva;
 2. l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo (a., b. o c. di cui sopra);
 3. la tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile secondo l'elenco di cui alla definizione di bene immateriale (art. 6 del decreto [CFF 6271e]);
 4. la tipologia di attività di R&D svolta secondo l'elenco contenuto nella Definizione di attività di R&D (art. 8 del decreto) e il diretto collegamento dell'attività con lo sviluppo, il mantenimento o l'accrescimento del valore del Beni im-

materiale;

5. la firma del legale rappresentante.

› L'istanza nel caso di **utilizzo diretto** del bene (istanza obbligatoria) deve essere corredata dalla seguente documentazione:

1. individuazione analitica dei beni immateriali dal cui utilizzo diretto deriva il reddito da agevolare;
2. individuazione dettagliata del vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui sopra, utilizzati congiuntamente, come un unico bene immateriale, ai fini dell'agevolazione nell'ambito della realizzazione di un prodotto o processo;
3. la descrizione dell'attività di R&D svolta e del collegamento diretto di questa con lo sviluppo, il mantenimento o l'accrescimento di valore dei beni;
4. l'illustrazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito/perdita dei beni immateriali nonché delle ragioni di scelta di tali criteri. Il contributo economico dovrebbe essere determinato sulla base degli standard internazionali contenuti nel documento Ocse in materia di prezzi di trasferimento. Per le microimprese e le piccole e medie imprese identificate dalle Raccomandazioni della Commissione delle Ce (organico <250 persone e fatturato <= 50 milioni € o totale di bilancio <= 43 milioni €) non è obbligatorio illustrare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito/perdita nonché delle ragioni di scelta di tali criteri.

› L'istanza nel caso di redditi derivanti dall'**utilizzo di beni immateriali nell'ambito del gruppo** deve essere corredata dalla seguente documentazione:

1. individuazione analitica dei beni immateriali dalla cui concessione deriva il reddito da agevolare;
2. individuazione dettagliata del vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui sopra, concessi in uso congiuntamente, ai fini dell'agevolazione;
3. indicazione delle società del gruppo a cui viene concesso l'uso dei beni in oggetto;
4. indicazione dei canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni e dei costi fiscalmente rilevanti, diretti e indiretti, connessi con tali beni;
5. la descrizione dell'attività di R&D svolta e del

- collegamento diretto di questa con lo sviluppo, il mantenimento o l'accrescimento di valore dei beni;
6. l'illustrazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito/perdita dei beni immateriali nonché delle ragioni di scelta di tali criteri. Il contributo economico dovrebbe essere determinato sulla base degli standard internazionali contenuti nel documento Ocse in materia di prezzi di trasferimento.
- › L'istanza nel caso di **plusvalenza** realizzata mediante la cessione del bene immateriale a società del gruppo deve essere corredata dalla seguente documentazione:
 1. individuazione analitica dei beni immateriali dalla cui cessione derivava plusvalenza da escludere dal reddito d'impresa;
 2. individuazione dettagliata del vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui sopra, ceduti e che hanno comportato la realizzazione della plusvalenza;
 3. indicazione delle società del gruppo a cui viene ceduto il bene in oggetto;
 4. l'illustrazione dei metodi e dei criteri di calcolo della plusvalenza derivante dalla cessione del bene immateriale nonché delle ragioni di scelta di tali criteri. Il contributo economico dovrebbe essere determinato sulla base degli standard internazionali contenuti nel documento Ocse in materia di prezzi di trasferimento.
 - › La documentazione di cui ai punti 3, 4 e 5 può essere presentata o integrata, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza a mezzo raccomandata AR o direttamente all'ufficio.
 - › L'istanza è rigettata entro 30 gg dal suo ricevimento quando è carente degli elementi di cui al punto 2, salvo che sia possibile desumere tali elementi mediante ulteriore attività istruttoria. Per le istanze presentate entro il 30 giugno 2016 il termine per il rigetto è di 180 gg.
 - › Al termine dell'attività istruttoria relativa al riscontro degli elementi essenziali di cui al punto 2, l'ufficio invita l'impresa a comparire per verificare la completezza della documentazione, formulare la richiesta di eventuale ulteriore documentazione e definire i termini di svolgimento del contraddittorio. I dipendenti dell'Agenzia delle Entrate possono recarsi presso la sede della società istante, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori. La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo che ha efficacia vincolante per Agenzia delle Entrate e società e resta in vigore per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza e per i 4 successivi. L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo viene fatto constatare mediante un processo verbale.
 - › Al fine di consentire la verifica dell'accordo, la società:
 1. predispone e mette a disposizione dell'ufficio, dietro specifica richiesta, la documentazione e gli elementi informativi utili alla verifica del rispetto dell'accordo o il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto o di diritto che costituiscono il presupposto dell'accordo stesso;
 2. consente a funzionari dell'ufficio, previo accordo sui tempi, l'accesso presso la sede per prendere visione di documenti e apprendere elementi informativi.
 - › Qualora a seguito dell'esame della documentazione visionata o di altri elementi raccolti sia stato accertato che i termini dell'accordo non sono stati rispettati, l'ufficio, con atto motivato, ne dà comunicazione alla società invitandola a far pervenire le sue memorie a difesa del suo operato entro 30 gg. Se le memorie sono considerate inidonee a smentire la violazione dell'accordo o sia vanamente decorso il termine di 30 gg, l'accordo si considera risolto a decorrere dalla data in cui risulta accertata la violazione o, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo stesso.
 - › Qualora a seguito dell'esame della documentazione visionata o di altri elementi raccolti sia stato accertato che sono mutate le condizioni di fatto o di diritto su cui si basa l'accordo, l'ufficio invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo. Qualora si siano verificate circostanze non previste né prevedibili ovvero sostanziali mutamenti di quelle iniziali, suscettibili di incidere significativamente sulle conclusioni raggiunte in sede di accordo, l'impresa, con motivata istanza all'ufficio può chiedere la modifica dell'accordo stesso. Nel caso in fase di contraddittorio non si pervenga a una comune decisione sulla revisione dell'accordo, in entrambi i casi sopra contemplati, l'accordo stesso si intenderà privo di efficacia a

partire dalla data in cui sono intervenute le modifiche delle circostanze o, se tale data non si possa accertare, dalla data dell'invito dell'ufficio o della ricezione dell'istanza dell'impresa.

- › Almeno 90 gg prima della scadenza dell'accordo, a pena di decadenza della facoltà di chiedere il rinnovo, con istanza all'ufficio l'impresa può presentare la richiesta di rinnovo dei termini dell'accordo. Almeno 15 gg prima della scadenza dell'accordo, l'ufficio comunica il proprio assenso ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato. Al fine di valutare l'opportunità di rinnovare o meno l'accordo l'ufficio può:

1. richiedere documentazione, dati e informazioni all'impresa,
2. invitare la parte a presentarsi per fornire documentazione, dati e informazioni o chiarimenti,
3. procedere ad accessi presso la sede dell'impresa.

Alcuni dei principali problemi aperti

Alcuni dei principali problemi aperti che la Circolare

dell'Agenzia delle Entrate e i Provvedimenti non hanno risolto, sono i seguenti:

- › il reddito agevolabile deve essere determinato per singolo bene immateriale, cosa molto complessa se non addirittura impossibile quando vari beni (brevetti, disegni, *know how*, processo di produzione e clienti) costituiscono un unicum non suddivisibile,
- › cosa si intende in pratica quando si afferma che il *know how* rientra tra i beni in oggetto se è "giuridicamente tutelabile"?
- › difficoltà nel determinare gli elementi oggetto del calcolo quando tra sostenimento di costi per R&D e quando si produce il reddito passa un arco di tempo non breve,
- › difficoltà interpretative nella quantificazione del contributo economico in caso di utilizzo diretto,
- › si possono inserire nuovi beni immateriali dopo aver presentato istanza a fine 2015?

Rimaniamo quindi in attesa «speranzosa» di una nuova circolare ministeriale esplicativa in merito. ●

Art. 11, L. 27.7.2000, n. 212
 Artt. 1 e 2, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147
 Artt. da 1 a 8, D.Lgs. 24.9.2015, n. 156

Daniela Bruno

Nuova disciplina del diritto di interpello

Certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente

Nuove forme di interpello dopo la riforma

L'art. 1, D.Lgs. 156/2015 introduce nell'ordinamento la nuova disciplina dell'interpello, elevato al rango di «diritto», procedendo innanzitutto alla razionalizzazione delle diverse tipologie, attraverso la modifica dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (ora rubricato «*Diritto di interpello*») che contempla i seguenti quattro interpellati:

- › **interpello ordinario (co. 1, lett. a), nuovo art. 11, L. 212/2000** [CFF ● 6725]), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi sono condizioni di «obiettiva incertezza» sulla corretta interpretazione delle disposizioni in relazione ad un caso concreto (**interpello ordinario cosiddetto «interpretativo»**) ovvero sulla corretta qualificazione di fattispecie (**interpello ordinario «qualificatorio»**);
- › **interpello probatorio (co. 1, lett. b), nuovo art. 11, L. 212/2000**, concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti. Esso si sostanzia in una richiesta all'Amministrazione finanziaria tesa ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale (*i.e.* cfc, consolidato mondiale, regime

Con il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156**, avente ad oggetto la riforma del processo tributario, pubblicato sul Supplemento alla *Gazzetta Ufficiale* n. 233 del 7 ottobre 2015, la **disciplina** degli **interpellati**, fino ad oggi frammentata in molteplici disposizioni fiscali, è stata **revisionata** e **sistematizzata** nel corpo di **un'unica norma**.

In attuazione infatti delle disposizioni contenute nell'art. 6, co. 6, L. 11 marzo 2014, n. 23 [CFF ● 56] («*Delega per la realizzazione di sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*»), il Titolo I (artt. da 1 a 8), D.Lgs. 156/2015 procede ad una complessiva rivisitazione della disciplina generale degli interpellati.

Come chiarito nella relazione illustrativa al decreto, la razionalizzazione dell'istituto dell'interpello si fonda sull'esigenza di omogeneizzare, semplificare e riconoscere maggiore certezza ad uno strumento, di per sé preziosissimo, che nel tempo, vista anche la proliferazione delle sue tipologie, da strumento di dialogo privilegiato con l'Amministrazione finanziaria, è finito con il tradursi in un elemento di complicazione del sistema tributario. Sotto questo profilo i decreti attuativi della delega fiscale recentemente approvati distinguono ben sei forme di interpello con regole istruttorie non sempre perfettamente allineate.

I sei tipi di interpello considerati sono i seguenti: **interpello ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo** - previsti dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente come modificato dal decreto legislativo sul diritto di interpello - nonché l'**interpello** per i **nuovi investimenti** e **accordi preventivi per imprese con attività internazionali** - previsti dal D.Lgs. 147/2015 («decreto internazionalizzazione»).

delle società non operative, riconoscimento dell'Ace). A differenza di quanto accade per l'interpello «ordinario», la possibilità di presentare l'interpello «probatorio» deve ritenersi limitata alle ipotesi espressamente previste dalla legge. Si tratta comunque di interpellati che non sono in alcun modo «obbligatori» e la loro presentazione rimane quindi meramente eventuale. Il contribuente può altresì decidere di non allinearsi ad una risposta eventualmente negativa. Chi intende avvalersi del regime non avendo presentato l'istanza di inter-

pello oppure non avendo ricevuto una risposta positiva, è tenuto a segnalare tale circostanza nella dichiarazione dei redditi;

- › **interpello anti abuso (co. 1, lett. c), nuovo art. 11, L. 212/2000)** costituisce lo strumento attraverso il quale il contribuente può richiedere all'Amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto, ai sensi del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Il medesimo interpello può essere attivato anche per conoscere il parere dell'Amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione di cui all'art. 37, co. 3, D.P.R. 600/1973 [CFF 6337].

Dal momento che gli **interpelli ordinari, probatori e anti abuso non sono obbligatori**, le **risposte negative, eventualmente rese dall'Amministrazione finanziaria, non determinano alcuna esigenza di tutela giurisdizionale e sono pertanto espressamente qualificate come non impugnabili dalla nuova normativa.**

- › **disapplicativo (co. 2 nuovo art. 11, L. 212/2000)**, mutuato dall'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, consente al contribuente di richiedere un parere all'Amministrazione in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. Tra gli interpelli disapplicativi sono da annoverare le istanze relative alle disposizioni di riporto delle perdite (art. 84 e 172, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5184 e 5272] del Tuir) e i *dividend washing* (art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209]). L'interpello disapplicativo è l'unico a rivestire carattere «**obbligatorio**»; tuttavia, qualora l'Agenzia fornisca una risposta negativa all'istanza, il contribuente può fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione delle norme anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso. Inoltre in relazione alle risposte rese in sede di interpello disapplicativo, può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo (cd. «tutela differita»);
- › **l'interpello sui «nuovi investimenti»** introdotto dall'art. 2 del decreto internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) volto a favorire gli investimenti in Italia, che delinea l'ambito soggettivo ed oggettivo, i tempi di risposta e i relativi effetti. Questo nuovo strumento permette alle imprese italiane ed

estere di interpellare l'Amministrazione sull'investimento che intendono realizzare per un ammontare pari ad almeno 30 milioni di euro. Le possibili tematiche vanno dal trattamento fiscale del business plan e delle relative operazioni straordinarie alla possibilità di accedere a particolari regimi fiscali. La risposta deve pervenire entro 120 giorni e, nel caso in cui l'Agenzia richieda ulteriori informazioni, dovrà rispondere entro 90 giorni dalla data della loro acquisizione. A differenza degli interpelli disciplinati dal nuovo articolo 11, non è previsto espressamente un limite alla possibilità di richiedere documentazione integrativa. Anche in questo caso vale la regola del silenzio-assenso. La risposta, anche se desunta dal silenzio-assenso, vincola l'Amministrazione e resta valida finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base della quale è stata resa la risposta. Pertanto, ogni atto difforme emanato dall'Amministrazione finanziaria è nullo. L'ulteriore novità è rappresentata dal fatto che l'impresa che dà attuazione alla risposta, a prescindere dal suo volume di affari, può accedere, al ricorrere di altri requisiti, all'istituto dell'«adempimento collaborativo» (D.Lgs. 128/2015);

- › **il nuovo «ruling internazionale»**, come risulta modificato dall'art. 1 del decreto internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015), al fine di ampliare i casi di definizione concordata del trattamento fiscale di specifiche componenti reddituali di natura transnazionale e dunque favorire maggiore certezza per le *imprese con attività internazionale*. L'istanza sfocia in un accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, vincolante per entrambi nel periodo d'imposta di sottoscrizione e nei quattro successivi, salva l'ipotesi di mutamento «in itinere» delle circostanze di fatto e di diritto.

Principi comuni del diritto di interpello

A prescindere dalle eccezioni che sono previste dalle singole tipologie di interpello e in particolare per quelli previsti dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente, il legislatore ha cercato sul piano procedimentale di fissare alcuni principi comuni a tutte le forme di interpello.

Infatti a tutte le categorie di istanze elencate nel novellato art. 11, L. 212/2000 si applica un comune impianto normativo.

Innanzitutto, l'art. 2 del decreto di riforma dispone

che sono legittimati alla presentazione delle istanze di interpello tutti i contribuenti, anche non residenti, e i sostituti o responsabili dell'imposta, a condizione, però, che l'istanza si riferisca a casi concreti e personali.

Inoltre, viene assicurata la perentorietà dei tempi di risposta dell'Amministrazione finanziaria da fornire (in forma scritta e motivata) entro 90 giorni, nel caso di istanze ordinarie o qualificatorie, ovvero entro 120 giorni nelle restanti ipotesi, pena la formazione del silenzio assenso in ordine alla soluzione prospettata dal contribuente.

Le **istanze** devono essere in ogni caso **preventive** ovvero devono essere presentate prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione (ad es. per le richieste in materia di Iva e imposte dirette) o per l'assolvimento di altri obblighi tributari.

Contenuto dell'istanza di interpello

Il decreto di riforma interviene all'art. 3 anche sui contenuti dell'istanza che deve obbligatoriamente contenere:

- › i dati identificativi dell'istante e eventualmente del suo legale rappresentante;
- › specifico riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello
- › la circostanza e specifica descrizione della fattispecie;
- › le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- › l'esposizione, in modo chiaro e univoco, della soluzione proposta;
- › l'indicazione del domicilio presso il quale la risposta deve essere comunicata;
- › la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante o procuratore generale.

In caso in cui le istanze siano carenti dei requisiti, l'Amministrazione invita il contribuente alla loro **regolarizzazione entro il termine di 30 giorni**. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione viene effettuata.

Sono inammissibili le istanze se:

- › prive dei dati identificativi dell'interpellante e della circostanza e specifica descrizione della fattispecie;
- › non sono presentate preventivamente;
- › non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza;
- › hanno ad oggetto una medesima questione sulla

quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non indicati precedentemente;

- › vertono su materie oggetto della procedura di *ruling* internazionale o nuovi investimenti (artt. 1 e 2, D.Lgs. 147/2015);
- › vertono su questioni sulle quali sono già state avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza;
- › il contribuente, invitato ad integrare i dati, non vi provveda entro il termine previsto.

Fase istruttoria dell'interpello

L'art. 4 del decreto di riforma disciplina le regole di istruttoria dell'interpello, prevedendo, in caso di fascicolo probatorio insufficiente, l'integrazione della documentazione presentata, che può avvenire **una sola volta**.

La mancata presentazione di detta documentazione **entro un anno** dalla richiesta comporta la rinuncia all'istanza, ferma restando la possibilità di presentare una nuova istanza, ove ne ricorrano i presupposti previsti dalla legge.

In caso di richiesta di documentazione integrativa, il termine per la risposta sarà più breve del termine previsto ordinariamente, ovvero in misura pari a 60 giorni dalla data di ricezione della documentazione integrativa.

Disposizioni attuative e regole procedurali

Il legislatore dispone che le **risposte** alle **istanze** di interpello non sono **mai impugnabili**, salvo quelle rese in relazione agli interpellati disapplicativi, per le quali in sede di ricorso proposto a seguito di un atto impositivo, il contribuente può far valere eventuali doglianze riferibili alla risposta resa dall'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, se è fornita una risposta all'istanza di interpello disapplicativo, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire **entro il termine di 60 giorni**.

Infine, si segnala che le disposizioni di cui all'art. 32, co. 4, D.P.R. 600/1973 [CFF 6332] non si applicano ai dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.

Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanarsi **entro 30 giorni** dalla data di entrata in vigore del decreto in commento, saranno stabilite le **modalità di presentazione delle istanze di interpello** ed indicati gli **Uffici** a cui le stesse devono essere trasmesse e quelli da cui perverranno le

risposte, le modalità di comunicazione delle medesime, nonché ogni altra regola procedurale.

Alle istanze presentate prima dell'emanazione dei suddetti provvedimenti saranno applicabili le disposizioni vigenti al momento di presentazione dell'istanza. ●



GUIDA PRATICA FISCALE IMPOSTE INDIRETTE 1A/2015

Aggiornata con tutte le ultime novità normative e di prassi, la Guida illustra in modo operativo, con un linguaggio chiaro e la caratteristica grafica del «Sistema Frizzera24» (esemplificazioni, tabelle e riquadri di sintesi), la disciplina relativa all'imposizione indiretta: Iva, registro, bollo, ipotecarie e catastali, concessioni governative, successioni e donazioni. Completano ed arricchiscono il volume le schede di approfondimento GPF+ ad aggiornamento continuo on line (www.gpfpiu.ilsole24ore.com).

Pagg. 432 – € 32,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE

www.shopping24.it

SHOPPING
24!

NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

www.librerie.ilsole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02/30.300.600
servizioclienti.libri@ilsole24ore.com

GRUPPO**24**ORE

Art. 1, co. 37-45, L. 23.12.2014, n. 190
 D.L. 24.1.2015, n. 4, conv. con modif. con
 L. 24.3.2015, n. 33
 D.M. 30.7.2015
 Azione 5 - Action Plan on Base Erosion
 and Profit Shifting, OECD - Agreement on
 Modified Nexus Approach for IP Regime
 Provvedimento Ag. Entrate 10.11.2015,
 Prot. n. 144042

Daniela Bruno

Normativa di riferimento

Il decreto «*patent box*», emesso di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, è stato adottato in attuazione dell'art. 1, co. 37-43, L. 23 dicembre 2014, n. 190 [CFF @ 6270] (Legge di Stabilità) come modificato dal D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (*investment compact*) convertito in legge con modificazioni dalla L. 24 marzo 2015, n. 33.

Con tale decreto è stato introdotto, nell'ordinamento italiano, la possibilità di optare per il *patent box*, il regime agevolativo – già in uso in altri ordinamenti europei – che consente la parziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo diretto o dallo sfruttamento economico di determinate tipologie di beni immateriali.

Il regime si pone in continuità con i modelli progressivamente introdotti in altri Stati membri della Comunità Europea (Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi, Spagna) ed è conforme ai principi elaborati in ambito Ocse con riferimento alla disciplina fiscale per la tassazione dei proventi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali.

I meccanismi che caratterizzano la versione italiana del *patent box* emergono dal D.M. 30 luglio 2015 pubblicato in *Gazzetta Ufficiale*, in forma pressoché coerente con quanto formulato dall'Ocse nel c.d. *nexus approach* in base al quale i benefici fiscali, riconosciuti ai contribuenti per gli intangibili, devono essere quantificati in proporzione alle spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo realizzate per i medesimi, nel presupposto che tali spese costituisca-

Nuova procedura di «ruling» per il «patent box»

Un vantaggio competitivo

La **Legge di Stabilità 2015**, in vigore dal **1° gennaio 2015**, introduce un regime opzionale di tassazione per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (cd. regime speciale *patent box*) al fine di **escludere parzialmente** dalla **tassazione i redditi derivanti** dalle suddette **tipologie di beni immateriali**.

Nell'attuazione di tale regime, la procedura di *ruling* svolgerà un ruolo molto importante in due casi, uno obbligatorio e l'altro facoltativo, nei quali la determinazione del reddito agevolabile è legata alla preventiva attivazione con l'Agenzia di una **procedura di *ruling* di standard internazionale** finalizzata alla quantificazione del reddito che si può acquisire grazie allo sfruttamento del bene immateriale di riferimento.

Il ***ruling* è obbligatorio** nel caso in cui il bene immateriale sia utilizzato direttamente dall'impresa che lo ha realizzato ai fini della determinazione del contributo economico di detto bene alla formazione del reddito d'impresa.

Il ***ruling* è facoltativo** nel caso in cui i redditi derivanti dallo sfruttamento economico dell'immateriale siano realizzati nell'ambito di operazioni con società appartenenti allo stesso gruppo.

no stima dell'entità degli investimenti realizzati.

I principali elementi disciplinati dal decreto riguardano:

- > l'**ambito soggettivo di applicazione** dell'istituto;
- > la **definizione di *asset immateriali agevolabili***;
- > la **definizione di *qualifying cost* e *overall costs*** (nonché la determinazione del reddito agevolabile);
- > i **costi «retrospettivi»**.

Ambito soggettivo

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, possono esercitare l'opzione per il *patent box* tutti i soggetti, residenti nel territorio dello Stato, che siano titolari di reddito d'impresa (ivi incluse le stabili organizzazioni in Italia di società o enti non residenti) che abbiano effettuato investimenti in specifici

beni immateriali e che effettuano attività di ricerca e sviluppo.

Sono tali:

- › la **ricerca fondamentale**, compresi i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze qualora le stesse siano successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- › la **ricerca applicata**, ovvero la ricerca posta in essere per acquisire nuove conoscenze e capacità da utilizzare per nuovi prodotti;
- › lo **sviluppo sperimentale e competitivo** ovvero l'applicazione delle conoscenze esistenti al fine di migliorare il prodotto;
- › il **design**;
- › l'**ideazione e realizzazione** del software protetto da *copyright*;
- › le **ricerche preventive e gli studi di mercato**;
- › gli **interventi finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione**, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei diritti sui prodotti;
- › le **attività di promozione, presentazione e comunicazione** che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o servizi, del design o degli altri marchi proteggibili.

La disciplina italiana – al contrario di quanto previsto dall'Ocse – non contempla espressamente la possibilità di opzione per le stabili organizzazioni all'estero di società ed enti residenti.

Possono invece esercitare l'opzione anche i soggetti non residenti in Stati nei quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e sia effettivo lo scambio di informazioni.

Attività immateriali agevolabili

L'opzione per il *patent box* può essere esercitata con riferimento ai redditi derivanti dall'utilizzo o dalla concessione a terzi delle seguenti attività immateriali:

- › *software* protetti da *copyright*;
- › brevetti industriali concessi o in corso di concessione;
- › marchi di impresa registrati o in corso di registrazione o non registrati, qualora sussistano i presupposti di legge per la loro tutela; disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- › informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche

che proteggibili come informazioni segrete e giuridicamente tutelabili.

In presenza di tali caratteristiche, i citati intangibili possono essere considerati ai fini del calcolo per l'agevolazione, anche in forma aggregata, qualora due o più beni siano collegati da un **vincolo di complementarità** in quanto «*la finalizzazione di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi*». (art. 6 del Decreto).

L'**ambito** dei beni immateriali agevolabili ai fini della normativa italiana **si discosta** – in forma significativa – **da quanto previsto** dall'Ocse per i **qualifying intangible asset**; in ambito internazionale, infatti, gli unici beni immateriali per i quali l'agevolazione è riconosciuta sono i brevetti e gli altri beni intangibili «funzionalmente equivalenti» ai brevetti, qualora siano soggetti a tutela legale e a registrazione.

Il Legislatore nazionale si è, pertanto, discostato dalle raccomandazioni fornite dall'Ocse e ha riconosciuto l'agevolazione anche per gli intangibili cd. *marketing-related*, quali i marchi, probabilmente in funzione dell'importanza che questi rivestono per le imprese italiane, nonostante tali beni necessitino, con ogni probabilità, di investimenti più contenuti rispetto agli altri beni intangibili.

Reddito agevolabile

Il reddito agevolabile è individuato in modo **differente** a seconda di come avviene lo sfruttamento del bene.

Se quest'ultimo è **concesso a terzi in licenza d'uso**, il reddito si sostanzia nei relativi canoni conseguiti al netto dei costi – diretti e indiretti – ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta.

Diversamente, in caso di **uso diretto**, il reddito agevolabile è costituito dal contributo economico – cd. reddito figurativo – del singolo bene immateriale al risultato fiscale dell'impresa.

In tal caso, per calcolare il reddito figurativo è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile; la quantificazione è effettuata di **concerto** con l'Agenzia delle Entrate tenendo conto le disposizioni dell'art. 9 del succitato decreto che chiarisce le modalità di determinazione della quota di reddito agevolabile che deve essere determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base del rapporto tra i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento,

l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (i cosiddetti «**costi qualificati**») e i costi complessivi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo («**costi complessivi**»).

Rientrano tra i **costi qualificati** le attività di ricerca e sviluppo sopra richiamate ovvero la ricerca di base, la ricerca applicata, l'ideazione e la progettazione di prodotti e servizi (design), la realizzazione del software protetto da *copyright*, le ricerche di mercato, l'adozione di sistemi anticontraffazione e, infine, il marketing e la pubblicità necessari all'affermazione del prodotto sul mercato.

L'ammontare dei **costi complessivi** è dato dalla somma dei costi qualificati (indicati al numeratore) con le spese di ricerca e sviluppo derivanti da rapporti con consociate e le spese relative all'acquisizione del bene immateriale.

A beneficio dell'impresa, il numeratore può essere ulteriormente incrementato di un importo (cd. *uplift*) corrispondente alla differenza tra i costi complessivi e i costi qualificati, ma fino a concorrenza del 30 per cento dei costi qualificati. Così, ponendo che i costi qualificati siano pari a 8.000 e i costi complessivi pari a 13.000, il coefficiente da applicare al reddito agevolabile risulta dal seguente rapporto $10.400/13.000$, ove il numeratore è dato da $8.000+8.000*30\%$ in quanto il 30 per cento di 8.000 è inferiore a 5.000 ($=13.000-8.000$).

Per il 2015, 2016 e 2017 il **coefficiente** (nell'esempio pari all'80 per cento) si calcola computando tutti i costi qualificati e complessivi sostenuti nell'esercizio e nei 3 precedenti **senza distinzione per singolo bene**.

Quindi per il 2015 si devono considerare i costi – qualificati e complessivi – di competenza degli anni 2012, 2013, 2014 e 2015.

Dal 2018 il coefficiente sarà calcolato **per singolo bene** avendo riguardo ai relativi costi qualificati e complessivi degli anni 2015, 2016, 2017 e 2018. Ciò in quanto, nel frattempo, l'impresa avrà implementato sistemi di rilevazione adeguati.

È infine prevista la totale detassazione della plusvalenza a seguito di cessione di un bene immateriale se il 90% del corrispettivo è reinvestito in R&S nei due anni successivi dalla cessione di altri beni immateriali.

Nuova procedura di «ruling» per il «patent box»

La **procedura di ruling** con l'Amministrazione finan-

ziaria è **obbligatoria** per determinare il contributo economico implicito attribuibile all'intangibile nell'ambito delle diverse attività che i diritti sul bene immateriale attribuiscono al suo titolare.

La normativa prevede al riguardo che la quantificazione delle singole componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile deve essere effettuata di **concerto** con l'Agenzia delle Entrate.

Il decreto, in caso di *ruling* obbligatorio, fa riferimento a modalità semplificate di accesso alla procedura e, quindi, tale semplificazione potrebbe riguardare la documentazione richiesta ma non i criteri di calcolo del reddito ritraibile dall'intangibile.

Tale previsione è coerente con gli indirizzi dell'Ocse che, in linea generale, indicano chiaramente che il reddito da agevolare va calcolato secondo le regole ordinarie senza introduzione di regole speciali. Con specifico riferimento, poi, al reddito derivante dal bene immateriale incorporato nei prodotti è prescritto l'utilizzo di un metodo coerente e uniforme di definizione quale potrebbe essere, ad esempio, quello basato sui principi del *transfer pricing* così come aggiornati per effetto dei lavori dell'Action item 8-10 del programma di azione Beps.

La previsione di una procedura di *ruling* pone, quindi, la necessità che siano preventivamente definiti e, quindi, conoscibili, i criteri di determinazione del reddito ritraibile dall'intangibile garantendo, in tal modo, l'uniforme applicazione della disciplina in commento nei confronti di tutti i soggetti che vi aderiscono.

Le imprese che accedono alla procedura di *ruling* dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare il nesso fra le spese di ricerca e sviluppo relative all'intangibile e il reddito ritraibile dal medesimo, fornendone dimostrazione all'amministrazione finanziaria.

Dal punto di vista operativo ciò significa che andrà approntato un sistema di tracciatura, contabile o extracontabile, che riesca a dimostrare tali connessioni.

Il *ruling* è **facoltativo** nel caso di *royalty* infragruppo: in questo caso il contribuente può richiederne l'avvio al solo fine di dare maggiore certezza con riferimento alla quota parte di reddito escluso.

Qualora sia richiesta la procedura di *ruling*, il beneficio sarà fruibile dall'esercizio in cui la richiesta viene inviata. Fino alla conclusione della procedura il reddito d'impresa è determinato con le regole ordi-

narie.

È previsto per i prossimi giorni un nuovo Provvedimento che fisserà le modalità di «prenotazione» del *ruling* con l'Agenzia: nelle intenzioni dell'Amministrazione finanziaria il modello dovrebbe essere snello per consentire alle imprese di prenotarsi entro fine anno, condizione necessaria per chi punta a far scattare l'agevolazione già per i redditi 2015.

Esercizio dell'opzione - Provvedimento 10 novembre 2015, Prot. n. 144042 dell'Agenzia delle Entrate

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10 novembre 2015, Prot. n. 144042 sono state rese note le modalità per l'esercizio dell'opzione per il *patent box* per i primi due periodi d'imposta successivi

a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016 nella generalità dei casi).

Al termine del periodo di durata, l'opzione è rinnovabile.

Per i **periodi d'imposta successivi**, invece, l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a decorrere dal quale il contribuente fruisce del regime agevolato.

Con riferimento invece ai marchi commerciali, secondo quanto previsto dal ddl Stabilità 2016, l'opzione potrà essere esercitata entro il 30 giugno 2016. ●



«Patent box»: trovata la pubblicazione in G.U.

(L. Pietrobon)

La Settimana fiscale n. 44/2015, pag. 36