

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 complementarietà** 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