

Patent Box: regole attuative



INDICE

Premessa

1. Ambito di applicazione e caratteristiche essenziali del meccanismo agevolativo
2. Soggetti beneficiari
3. Operazioni straordinarie
4. Modalità di esercizio dell'opzione per il regime agevolato e durata
5. Definizione di bene immateriale
6. Definizione di attività di ricerca e sviluppo
7. Determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali
8. Determinazione della quota di reddito agevolabile
9. Reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali
10. Perdite da Patent Box
11. Tracciabilità delle spese e dei redditi
12. Procedura di *ruling*

L'agevolazione "Patent Box" (cfr. nostra Newsletter del 10 febbraio 2015) è stata introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 e modificata con il D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (c.d. decreto "Investment Compact"); successivamente sono stati emanati il [decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 30 luglio 2015](#) - d'ora in avanti "il Decreto" - contenente le disposizioni attuative, il [Provvedimento del 10 novembre 2015](#), recante l'approvazione del modello di opzione per il regime agevolativo, e il [Provvedimento del 1° dicembre 2015](#), contenente disposizioni concernenti l'accesso alla procedura di accordo preventivo (c.d. *ruling*) connessa all'utilizzo dei beni immateriali oggetto dell'agevolazione.

Infine, la [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1° dicembre 2015](#) - d'ora in avanti "la Circolare" - ha fornito alcuni chiarimenti applicativi.

Si riepilogano di seguito le principali caratteristiche del regime agevolativo alla luce delle indicazioni contenute nei citati provvedimenti normativi e nella Circolare.

1. Ambito di applicazione e caratteristiche essenziali del meccanismo agevolativo

Il Decreto fornisce le indicazioni operative per beneficiare del **regime agevolativo opzionale** di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di:

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

In sostanza il meccanismo agevolativo prevede la determinazione del reddito agevolabile – ossia quello derivante dall'utilizzo dei predetti beni - e la **detassazione** di una quota di tale reddito che, a regime, sarà **pari al 50%** del medesimo (ridotta rispettivamente al **30%** e al **40%** nei primi due periodi di applicazione).

L'agevolazione ha natura **permanente** ed è valida sia ai fini **IRES/IRPEF** che ai fini **IRAP**.

Per la determinazione del reddito agevolabile, nel caso di **utilizzo diretto dei beni**, sarà **obbligatorio** il preventivo ricorso ad una procedura di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate (opzionale in altri casi).

Il reddito agevolabile, una volta determinato, assumerà rilevanza ai fini della detassazione secondo la percentuale derivante dal **rapporto tra costi** c.d. "**qualificati**" e **costi complessivi**, laddove, in sostanza, (i) i costi qualificati sono rappresentati da tutte le spese afferenti le attività di ricerca e sviluppo relative ai beni agevolabili svolte direttamente dal contribuente o tramite università o enti di ricerca equiparati nonché tramite società non appartenenti al medesimo gruppo del beneficiario, mentre (ii) i costi complessivi includono, oltre ai costi qualificati, i costi di acquisizione del bene agevolabile - compresi i costi di licenza - e quelli per attività di

ricerca e sviluppo svolte da altre società del gruppo (cosiddetti costi "non qualificati"). È previsto peraltro un meccanismo che permette di tener conto parzialmente anche dei costi non qualificati.

2. Soggetti beneficiari

Sotto il profilo soggettivo, i beneficiari del regime sono i soggetti **titolari di reddito d'impresa**, anche se costituiti in forma individuale o associata, residenti o non residenti fiscalmente in Italia. Ne consegue che possono beneficiare dell'agevolazione i seguenti soggetti:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- le società di persone (escluse le società semplici);
- le società di capitali;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, per l'attività commerciale svolta;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, relativamente all'attività commerciale eventualmente svolta, a condizione che siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione in Italia, alla quale siano attribuiti i beni immateriali ricompresi nella disciplina agevolativa.

In ogni caso è possibile beneficiare del regime in discorso **a condizione** che il contribuente **svolga attività di ricerca e sviluppo** e possieda il **diritto allo sfruttamento economico** dei beni immateriali oggetto dell'agevolazione.

L'opzione può essere esercitata indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo dei beni immateriali. Sono agevolati, pertanto, i beni immateriali sviluppati internamente dal contribuente ovvero quelli acquisiti (anche in

licenza) da altri soggetti e sui quali il beneficiario svolga attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo.

Il beneficio non si applica alle società assoggettate alle procedure di fallimento, di liquidazione coatta e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

3. Operazioni straordinarie

L'art. 5 del Decreto, riguardante i casi di operazioni di **fusione, scissione e conferimento** di azienda, precisa che il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa, sia in relazione al sostenimento dei costi per la determinazione della quota di reddito agevolabile sia in relazione al computo degli anni di durata della medesima opzione.

Come chiarito dalla Circolare, le operazioni straordinarie di cui sopra, neutrali ai fini fiscali, potrebbero consentire la creazione di un nuovo soggetto titolare dei beni immateriali agevolabili, il quale li potrebbe concedere in uso ad altre società, realizzando uno sfruttamento economico **indiretto**. Ciò comporterebbe la possibilità di rendere facoltativa la procedura di *ruling*, che, invece, è obbligatoria per i soggetti che sfruttano **direttamente** i beni immateriali. La Circolare chiarisce che una siffatta operazione, *"nel presupposto che la società avente causa svolga una "substantial activity" in tema di ricerca e sviluppo, non possa ritenersi elusiva o abusiva anche se esclusivamente finalizzata ad evitare il ruling obbligatorio; ciò in quanto tale operazione non consente di beneficiare di alcun vantaggio fiscale."* La Circolare precisa ancora che, qualora il bene immateriale, per effetto dell'operazione, venga concesso in uso ad altra società del medesimo gruppo, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, con i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti in sede di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.

4. Modalità di esercizio dell'opzione per il regime agevolato e durata

L'opzione ha durata pari a **cinque periodi di imposta**, può riguardare singoli beni immateriali ed è **irrevocabile e rinnovabile**.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate secondo le

modalità e i termini indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 novembre 2015 e avrà effetti dal periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata e per i successivi quattro. Pertanto, con riferimento all'esercizio 2015 (per i soggetti "solari"), l'opzione deve essere esercitata mediante l'invio dell'apposito modello per via telematica entro il **31 dicembre 2015** ed avrà validità fino al 2019. A decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione sarà invece comunicata direttamente nella dichiarazione dei redditi e gli effetti decorreranno dal periodo d'imposta al quale la dichiarazione si riferisce.

La Circolare ha chiarito che il modello di comunicazione predisposto contiene prevalentemente informazioni di natura anagrafica per dare modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, incluse quelle che, al momento della comunicazione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma – o anche solo la convenienza economica – per accedere al beneficio in esame. In pratica gli elementi utili alla quantificazione del beneficio ritraibile dal regime agevolato, per l'anno di imposta 2015, potranno essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione. La Circolare ha inoltre specificato che *"se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non subirà conseguenze"*.

Nell'ipotesi in cui la determinazione della quota di reddito agevolabile sia determinata previo espletamento della procedura di *ruling*, l'opzione avrà efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di *ruling*; quindi, nel caso di soggetti "solari", la richiesta di *ruling* relativa al periodo di imposta 2015 è da presentare entro il **31 dicembre 2015**. Nelle more della stipula dell'accordo, tuttavia, i soggetti beneficiari determineranno il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Il Decreto, peraltro, stabilisce che, per consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling*, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo potrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*.

5. Definizione di bene immateriale

Ai sensi dell'art. 6 del Decreto, l'opzione riguarda i

redditi derivanti dall'utilizzo di:

- **software** protetto da *copyright*;
- **brevetti industriali**, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzioni, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modelli d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- **marchi di impresa**, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- **disegni e modelli**, giuridicamente tutelabili;
- **informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali**, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete e giuridicamente tutelabili.

Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione, il Decreto rimanda alle norme nazionali, a quelle comunitarie e ai trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Il Decreto, inoltre, stabilisce che l'**uso congiunto di due o più beni immateriali agevolati**, ove appartenenti al medesimo soggetto, tra loro collegati da un vincolo di complementarietà, dovranno essere intesi come un solo bene immateriale.

6. Definizione di attività di ricerca e sviluppo

Le attività di ricerca e sviluppo sono intese come quelle finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni agevolabili e sono definite dall'articolo 8 del Decreto. Tra queste, a titolo esemplificativo, sono comprese:

- (i) **la ricerca fondamentale**, con ciò dovendosi intendere i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- (ii) **la ricerca applicata**, con ciò dovendosi intendere la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;
- (iii) **lo sviluppo sperimentale e**

competitivo, inclusa la costruzione di prototipi e campioni, 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 a tal fine necessari;

(iv) **il design**, con ciò intendendosi le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le attività di sviluppo dei marchi;

(v) **l'ideazione e la realizzazione del software** protetto da *copyright*;

(vi) **le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato** e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti;

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

7. Determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali

Come già accennato, il regime agevolato trova applicazione non solo nel caso di uso diretto dei beni immateriali agevolabili, bensì anche per la concessione in uso del diritto all'utilizzo di tali beni.

Nel caso di **utilizzo diretto del bene immateriale**, sarà necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita, ossia il "reddito figurativo ascrivibile ai beni immateriali incorporato nel reddito riveniente dall'attività svolta dal contribuente".

Nel caso invece di **utilizzo indiretto del bene immateriale**, il reddito agevolabile sarà costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi e di competenza del periodo d'imposta.

8. Determinazione della quota di reddito agevolabile

Una volta determinato il reddito potenzialmente agevolabile, ossia quello derivante dall'utilizzo dei beni immateriali, la quota di esso che effettivamente potrà essere detassata è definita dal **rapporto tra costi "qualificati" e costi complessivi**. In particolare, per ciascun bene immateriale oggetto di opzione, la quota agevolabile di reddito sarà data dal **rapporto tra:**

- **costi qualificati** (da indicare al numeratore del rapporto) ossia costi sostenuti dal beneficiario e afferenti alle attività di ricerca e sviluppo (come definite al precedente paragrafo 6) svolte:
 - direttamente dai soggetti beneficiari;
 - da università o enti di ricerca e organismi equiparati;
 - da società, anche start up innovative, diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo;
 - da soggetti appartenenti al medesimo gruppo nel limite del riaddebito di costi sostenuti nei confronti di soggetti terzi;
- **costi complessivi** (da indicare al denominatore del rapporto) rappresentati, oltre che dai costi indicati al punto precedente, da:
 - costi derivanti da operazioni intercorse con società del gruppo sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività di ricerca e sviluppo;
 - costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuti nel periodo di imposta.

Inoltre è da tenere presente che l'importo dei costi **al numeratore** è aumentato di un ammontare corrispondente alla differenza tra costi complessivi e costi qualificati. Tale differenza, di fatto pari all'importo dei costi non qualificati, rileva tuttavia fino a concorrenza del 30% dell'importo dei costi qualificati.

In relazione ai primi tre periodi d'imposta di efficacia del regime, tanto i **costi qualificati** quanto quelli **complessivi**, afferenti ai beni per i quali si è optato per il regime, saranno assunti **su base aggregata**, ovvero non saranno distinti per singoli beni. In altri termini, si dovrà procedere alla determinazione di **un unico rapporto tra costi qualificati e complessivi per tutti i beni** per i quali si è optato. Ciò per l'evidente motivo che non è stato ritenuto possibile effettuare un corretto processo di tracciatura dei costi sostenuti

in passato se non rendendo particolarmente onerosa l'intera procedura con una significativa riduzione del vantaggio fiscale.

Inoltre, per i medesimi periodi d'imposta, i costi da prendere in considerazione sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti.

A partire dal quarto periodo d'imposta di efficacia del regime, tuttavia, il calcolo del rapporto tra costi dovrà essere effettuato sulla base dei costi effettivamente sostenuti per ciascun bene nel periodo d'imposta rilevante ai fini del calcolo del rapporto in commento. Ciò nell'assunto che, nel frattempo, il contribuente si sia dotato delle misure necessarie per tracciare i costi in relazione a ciascun bene agevolabile.

La quota di reddito agevolabile determinata sulla base del rapporto tra costi qualificati e costi complessivi non concorrerà, a regime, a formare il reddito d'impresa per il **50%** del relativo ammontare. Tuttavia, per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015, la percentuale di **esclusione dal concorso alla formazione del reddito d'impresa** sarà, rispettivamente, in misura pari al **30%** e al **40%**.

9. Reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali

L'art. 10 del Decreto stabilisce, inoltre, l'esclusione dal reddito d'impresa delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali oggetto di opzione, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate al **mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali** e subordinatamente al fatto che tali attività siano svolte secondo determinate modalità.

10. Perdite da Patent Box

La Circolare ha preso in considerazione l'eventualità che lo sfruttamento economico dei beni immateriali possa comportare, anche solo temporaneamente, che i costi eccedano i ricavi, generando in tal modo **una perdita** anziché un reddito. In via interpretativa, posto che a livello normativo non vi sono disposizioni in merito, è stato ritenuto che l'impresa in regime Patent Box,

nel caso in cui lo sfruttamento economico del bene immateriale generi una perdita, rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Pertanto, ipotizzando per semplicità un rapporto tra costi qualificati e costi complessivi pari a 1, nell'esercizio in cui il bene sarà produttivo di reddito questo verrà prima decurtato della perdita inizialmente sofferta e, ove residui un reddito positivo, questo sarà detassato nel medesimo esercizio in misura pari alla quota agevolabile (50% a regime). In assenza di nuove perdite, il regime di detassazione proseguirà negli esercizi successivi nel modo ordinario.

dell'Agenzia delle entrate del 1° dicembre 2015.

11. Tracciabilità delle spese e dei redditi

Il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo ed i beni immateriali oggetto di agevolazione nonché tra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile, deve risultare da un **adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile**.

12. Procedura di *ruling*

Ricadono nell'ambito applicativo della procedura di *ruling* le seguenti fattispecie:

- la **determinazione del contributo economico** alla produzione del reddito - o della perdita - d'impresa in caso di utilizzo **diretto** dei beni immateriali oggetto di opzione;
- la **determinazione del reddito** derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse da quelle di cui al punto precedente - ossia nel caso di utilizzo **indiretto** - realizzato nell'ambito di operazioni infragruppo;
- la **determinazione delle plusvalenze** (derivanti dalla cessione di beni immateriali il cui corrispettivo, in tutto in parte, venga reinvestito in attività di ricerca e sviluppo) realizzate nell'ambito di operazioni infragruppo.

L'attivazione della procedura di *ruling* è **obbligatoria** soltanto nel primo caso, ossia nell'ipotesi di **utilizzo diretto**.

Ai fini della determinazione del contributo economico, le **microimprese, piccole e medie imprese**, come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE, accedono alla procedura di *ruling* attraverso **modalità semplificate**; a tale riguardo si rinvia al citato provvedimento del Direttore



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

Guido Zavadini

guido.zavadini@cms-aacs.com

Massimo Pellecchia

massimo.pellecchia@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

MILANO

Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914

C/M/S/ Law-Now™

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.
www.cms-lawnow.com

C/M/S/ e-guides

Your expert legal publications online.

In-depth international legal research
and insights that can be personalised.
eguides.cmslegal.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Duesseldorf, Edinburgo, Francoforte, Ginevra, Glasgow, Istanbul, Kiev, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Milano, Monaco, Mosca, Parigi, Pechino, Podgorica, Praga, Rio de Janeiro, Roma, Sarajevo, Shanghai, Siviglia, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

www.cmslegal.com