

CIRCOLARE NR. 22 - DICEMBRE 2015

PATENT BOX

(TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZO DI BENI IMMATERIALI)

Egregi Signori,

con la Circolare n.36/E del 01/12/2015 dell'Agenzia delle Entrate sono stati forniti alcuni importanti chiarimenti in merito al regime di tassazione agevolata denominato "Patent Box", mentre con provvedimento n.154278 del Direttore, recante stessa data, sono state fornite le istruzioni operative per l'accesso alla procedura di accordo preventivo (Ruling).

Di seguito forniamo un quadro riassuntivo delle principali caratteristiche del provvedimento agevolativo, anticipando che all'interno della Legge di Stabilità 2016 saranno possibili, tuttavia, alcune modifiche all'attuale regime in tema di rientro agevolato per i marchi, disciplina sulla deducibilità delle perdite e definizione della complementarietà dei beni immateriali. Tali, eventuali, novità saranno oggetto di una nostra successiva circolare di aggiornamento.

QUADRO NORMATIVO

- Art.1 commi 37-45 Legge 23 dicembre 2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015);
- Art.5 D.L. 24 gennaio 2015 n.3 ("Investment Compact");
- Decreto Ministeri dello Sviluppo Economico e delle Finanze 30 luglio 2015;
- Circolare n.36/E del 01/12/2015 Agenzia delle Entrate;
- Provvedimento n.154278 del 01/12/2015 Direttore Agenzia delle Entrate

SOGGETTI BENEFICIARI

Sono ammessi al regime opzionale del “Patent Box” i contribuenti titolari di reddito d’impresa a prescindere dalla forma giuridica, dalla dimensione o dal regime contabile adottato, ad esclusione delle società:

- Assoggettate alle procedure di fallimento dall’inizio dell’esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- Assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall’inizio dell’esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- Assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall’inizio dell’esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l’apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione del complessi aziendali di cui all’art.54 del D. Lgs 08 luglio 1999 n.270.

REQUISITO OGGETTIVO

E’ previsto che i beneficiari del regime agevolato svolgano attività di Ricerca e Sviluppo (R&S) finalizzate allo sviluppo, mantenimento ed accrescimento del valore dei seguenti beni immateriali:

- a) **Software protetto da copyright;**
- b) **Brevetti industriali concessi o in corso di concessione, inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati di protezione, i brevetti per modello di utilità, i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;**
- c) **Marchi di impresa, inclusi i marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione;**
- d) **Disegni e modelli giuridicamente tutelabili;**
- e) **Informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.**

Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell’Unione Europea ed internazionale e a quelle contenute in regolamenti dell’UE, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali sopra individuati due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale.

Le attività di R&S, come di seguito definite, possono essere realizzate anche mediante contratti con soggetti terzi quali Università, Enti di ricerca ed organismi equiparati e società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

- 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;
- 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; lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere 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 concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i test, le prove e le sperimentazioni necessari ad ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzioni 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;
- 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;
- **L'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;**
- 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 anche in forma associata e in

relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;

- 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.

IL BENEFICIO FISCALE

L'adesione al regime del *Patent Box* ha durata pari a cinque periodi di imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile. **L'opzione consente ai contribuenti di escludere parzialmente da tassazione ai fini Irpef o Ires e Irap i redditi derivanti dall'utilizzo dei beni e diritti immateriali come sopra definiti** (l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari). **In particolare è previsto che tali componenti non concorrano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% del relativo ammontare. Per i periodi d'imposta 2015 e 2016 la percentuale di esclusione è pari rispettivamente al 30% e al 40%.**

La quota del reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base del rapporto tra (a) i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale agevolabile (c.d. "costi qualificati") e (b) i "costi complessivi" rappresentati dai costi qualificati a cui vanno aggiunti i costi infragruppo e il costo di acquisto (incluso il costo della licenza) del bene immateriale.

$$\text{Reddito agevolabile} = \frac{\text{Costi qualificati}}{\text{Costi complessivi}} \times \text{Redditi derivanti dall'impiego del bene immateriale}$$

I "costi qualificati" possono essere inoltre maggiorati del c.d. "uplift" ovvero dei costi sostenuti per l'acquisto del bene immateriale o in relazione a contratti di ricerca e sviluppo stipulati con società del medesimo gruppo ma nei limiti del 30% del suddetto valore.

La determinazione dei costi afferenti le attività di R&S collegate ai beni immateriali deve essere opportunamente determinato attraverso la contabilità ordinaria o in via extra contabile.

MODALITA' ED EFFETTI DERIVANTI DALL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

E' previsto che per i periodi d'imposta 2015 e 2016 l'opzione al regime di tassazione agevolata è comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo il modello, denominato "Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali", pubblicato con provvedimento del direttore dell'Agenzia del 10 novembre 2015, n. 144042.

A decorrere dal periodo d'imposta 2017 l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la dichiarazione si riferisce.

E' stato predisposto un modello semplificato contenente prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell'opzione, 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 in argomento, per l'anno d'imposta 2015, potranno essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione.

L'opzione produrrà l'effetto di censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina in commento a far data dal 2015.

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 avrà conseguenze.

Nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa in regime Patent Box rinvierà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

Le perdite generate in vigenza del regime del Patent Box dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, nel momento in cui il bene

immateriale comincerà a produrre redditi. Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento.

Ne consegue che, in tali casi, la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, avrà luogo nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigore del regime del Patent box.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La Circolare n.36/E dell'Agenzia delle Entrate specifica che in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi di R&S.

Le operazioni straordinarie di cui sopra, neutrali ai fini fiscali, in un'ottica organizzativa potrebbero consentire una più facile gestione della disposizione agevolativa in argomento e, allo stesso tempo, rendere più efficiente la gestione dell'attività di ricerca e sviluppo.

In pratica, si avrebbe un nuovo soggetto titolare dei beni immateriali agevolabili, il quale li potrebbe concedere in uso ad altre società, realizzando uno sfruttamento economico indiretto.

Ciò comporta inoltre la possibilità di rendere facoltativa la procedura di *ruling*, che, invece, è obbligatoria per i soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali.

In definitiva, si ritiene che non sia abusiva l'operazione di fusione, scissione o conferimento di azienda a seguito della quale non ricorre più l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling* – in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente – ma sussiste la semplice facoltà di presentazione della medesima istanza – in quanto il bene immateriale viene concesso in uso ad altra società appartenente al 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 tra società appartenenti allo stesso gruppo.

PROCEDURA DI RULING

Come previsto dall'art.1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015 in caso di utilizzo diretto dei beni indicati, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione del 50% del relativo ammontare a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dall'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326 e successive modificazioni. In tali ipotesi la procedura di ruling ha ad oggetto la determinazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, gli stessi possono essere determinati sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dall'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni".

La Legge di Stabilità 2015 prevede, inoltre, che non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto escluse dalla formazione del reddito le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali. Anche in questo caso si applicano le disposizioni relative al ruling già viste.

L'articolo 4, comma 3 del D.L. 30 luglio 2015, con riferimento alle modalità di esercizio e durata dell'opzione, prevede che, qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata nell'ambito di un accordo di ruling, ai sensi dell'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (Nota 1), l'opzione esercitata abbia efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling.

Tale disposizione opera in deroga a quanto disciplinato dall'articolo 8, comma 2, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, il quale prevede l'efficacia dell'accordo di ruling a partire dalla data di stipula dello stesso e non da quella di presentazione dell'istanza.

L'art. 10, comma 3, del D.L. 30 luglio 2015 prevede che le plusvalenze derivanti da cessioni di beni immateriali realizzate nell'ambito di operazioni infragruppo possano essere determinate a seguito di un accordo di ruling con l'Agenzia delle Entrate.

(Nota 1): L'art. 8 del decreto-legge 269/2003, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2003, n.326 è stato abrogato dall'art. 31 ter del D.p.R 600/73 introdotto dal D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015. Le disposizioni di tale articolo pubblicato in G.U. il 22 settembre 2015, si applicano a decorrere dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da emanarsi in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004.

L'art. 12 del D.L. 30 luglio 2015 chiarisce l'ambito applicativo della procedura di ruling, la cui attivazione è obbligatoria, o opzionale, a seconda delle fattispecie trattate.

In particolare, la procedura è obbligatoria nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali di cui all'art. 6 dello stesso decreto; in tale circostanza, il contributo economico alla produzione del reddito di impresa, o della perdita, dei beni immateriali deve essere determinato nell'ambito di un accordo di ruling.

La procedura è su base opzionale, invece, nel caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali, nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili ai sensi dell'art. 10 del D.L. 30 luglio 2015. In caso di procedura opzionale mediante l'accordo di ruling possono essere determinati sia il reddito agevolabile derivante dall'uso indiretto del bene immateriale che la plusvalenza da escludere dal reddito di impresa, realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo.

L'accesso alla procedura di ruling avviene mediante la presentazione all'ufficio Accordi preventivi del Settore Internazionale della Direzione Centrale Accertamento di un'istanza da inoltrarsi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

A corredo dell'istanza, entro 120 giorni dalla data della sua presentazione, sono prodotte eventuali memorie integrative e la documentazione di supporto, il cui contenuto varia a seconda della tipologia di istanza, atte a fornire una rappresentazione analitica dei beni immateriali dal cui utilizzo diretto o indiretto deriva la quota di reddito di impresa agevolabile, del vincolo di complementarietà, qualora esistente tra tali beni immateriali, e della ricerca e sviluppo effettuata.

La documentazione integrativa deve contenere, altresì, l'illustrazione chiara e dettagliata dei metodi e dei criteri di calcolo:

- a) del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa, o della perdita, derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali, o
- b) del reddito d'impresa, o della perdita, derivante dalla concessione in uso dei beni immateriali, o
- c) della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni immateriali, e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Con riferimento alle modalità di accesso alla procedura di ruling per le PMI, nel caso di utilizzo diretto del bene immateriale, fermo restando l'obbligo per il contribuente di fornire le informazioni essenziali richieste dall'istanza di ruling, è prevista una semplificazione in termini di contenuto delle memorie e della documentazione di supporto da presentare entro 120 giorni dalla data dell'istanza. In tali casi, infatti, non è obbligatorio per l'impresa illustrare i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, dei beni immateriali e le ragioni per cui tali metodi e criteri sono stati selezionati. Questi ultimi potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo.

Restiamo a disposizione per eventuali ulteriori informazioni e porgiamo Cordiali Saluti.