

«Patent Box» riferimenti fiscali

Relatori:

- Dott. Malgarini Armando
- Dott. Stefano Piccolo

Data presentazione 26 Novembre 2015

Sommario

1. Adempimento «Patent Box»
2. Riferimenti di legge
3. Soggetti interessati ,Soggetti esclusi
4. Definizione di Bene Immateriale
5. Definizione di attività ricerca e sviluppo
6. Determinazione della Quota agevolabile
7. Casi Particolari
8. Reinvestimento del corrispettivo da cessione beni immateriali
9. Procedura di Ruling
10. Perdite
11. Novità del BEPS – Action 5
12. Conclusioni

1) Adempimento «Patent Box»

Con l'introduzione del regime opzionale del «Patent Box» anche nell'ordinamento giuridico Italiano, al pari di Belgio, Francia Gran Bretagna, Spagna, Paesi Bassi e Lussemburgo, viene detassato il reddito derivante dall'utilizzo di marchi, brevetti e simili. Tale disciplina ha l'obbiettivo di disincentivare l'allocatione dei citati beni immateriali, presso Paesi a fiscalità privilegiata diversi da quelli dove il bene è stato studiato e creato. Di conseguenza il «P.Box»:

- Incentiva l'allocatione e il mantenimento in Italia di beni immateriali detenuti all'estero;
- Favorisce l'investimento in Italia nell'attività di ricerca e sviluppo.

«Patent Box» vs Crediti di Imposta

Nel «P.Box»

L'elemento di agevolazione è costituito direttamente dal reddito (quindi ricavi - costi) derivante dall'utilizzo del bene immateriale



Nei Crediti D'imposta in ricerca e sviluppo la misura del beneficio si calcola in base ai costi sostenuti

Opzione : è valida per 5 anni ed è rinnovabile.
L'opzione per il rinnovo, distingue ulteriormente la disciplina del «P.Box», dai crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, caratterizzando il «P.Box», come norma di sistema.

Il co. 45 prevede che il nuovo regime opzionale si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2014** (2015 nella generalità dei casi). Per usufruire dell'agevolazione, efficace dal 2015, è necessario esercitare apposita opzione. L'opzione, esercitabile dal 2015, è irrevocabile ed è valida per 5 anni (co. 37).

L'opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali rileva, oltre che per la determinazione delle imposte sui redditi, anche ai fini Irap.

Misura dell'agevolazione

Il «P.Box» prevede diverse percentuali di detassazione del reddito derivante dalle attività immateriali

- Primo periodo di imposta del «P.Box», ovvero il 2015 , 30%;
- Secondo periodo di imposta del «P.Box», ovvero il 2016 , 40%;
- Terzo periodo di imposta del «P.Box», ovvero il 2017 , 50%;
- In dichiarazione la detassazione del reddito si manifesta come una variazione in diminuzione;
- Pertanto è opinione diffusa che tale variazione possa comportare una perdita fiscale riportabile e compensabile con il reddito dell'anno successivo.

2) Riferimenti di Legge

- Legge 23 Dicembre 2014, n.190 art. 1, commi da 37-45 (legge di Stabilità 2015)- Introduzione del Patent Box
- D.L. n.3/2015 (Investement Compact) convertito Legge n.33 del 24 Marzo 2015 – alcune Modifiche alla tassazione dei redditi derivanti dai beni immateriali
- D.L. 30 Settembre 2003, n.269, art.8, comma 5 (procedura di Ruling Internazionale)
- Decreto MISE e MEF 30 Luglio 2015 (disposizioni di attuazione dell legge 23 Dicembre 2014 n. 190)
- Progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – ACTION 5 (documento OCSE)

25/11/2015

LexItalia.it - DECRETO-LEGGE 30 settembre 2003, n. 269

Art. 8

(*Ruling internazionale*)

1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di *ruling* di *standard* internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*.
2. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.
3. In base alla normativa comunitaria, l'amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.
4. Per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.
5. La richiesta di *ruling* è presentata al competente ufficio, di Milano o di Roma, della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del direttore della medesima Agenzia.
6. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.
7. Agli oneri derivanti dal presente articolo, ammontanti a 5 milioni di euro a decorrere dal 2004, si provvede a valere sulle maggiori entrate derivanti dal presente decreto.

Articolo 1, commi 37-45 ***(Regime nazionale di tassazione agevolata - Patent box)***

I **commi da 37 a 45** introducono un **regime opzionale di tassazione agevolata** per i redditi derivanti **dall'utilizzo e/o dalla cessione di opere dell'ingegno**, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (c.d. **patent box**).

Più in dettaglio, ai sensi del **comma 37**, i soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione di un **regime opzionale di tassazione agevolata** nella misura del **50 per cento dei redditi** derivanti dall'utilizzazione di alcuni tipi di **marchi e brevetti**. L'opzione ha durata per **cinque** esercizi sociali ed è **irrevocabile**.

Ai sensi del **comma 38**, i titolari di reddito d'impresa (di cui all'articolo 73, comma 1, lettera *d*), del Tuir) possono esercitare l'opzione a condizione di essere **residenti in Paesi** con i quali è in vigore un **accordo per evitare la doppia imposizione** e con i quali lo **scambio di informazioni sia effettivo**.

I redditi dei soggetti derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, **non concorrono a formare il reddito** complessivo in quanto esclusi **per il 50 per cento** del relativo ammontare.

In caso di **utilizzo diretto**, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un **apposito accordo** con l'amministrazione finanziaria. In tali ipotesi la **procedura di ruling** ha ad oggetto la determinazione in via preventiva ed 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. Analogo accordo è previsto 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 (**comma 39**).

Si rammenta che l'**articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269**, ha previsto, per le imprese con attività internazionale, la possibilità di utilizzare una **procedura di *ruling* internazionale**, al fine di determinare preventivamente, tramite accordo con l'amministrazione finanziaria, alcuni elementi rilevanti per la determinazione delle imposte, in particolare con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*, nonché della valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

La procedura in questione si conclude con la sottoscrizione di un **accordo tra l'amministrazione finanziaria e l'impresa** con attività internazionale, che vincola entrambe le parti sulle questioni oggetto di accordo per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo stesso è stato stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Le disposizioni per consentire alle imprese con attività internazionale di accedere alla suddetta procedura sono state definite con **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate del **23 luglio 2004**, che individua i requisiti soggettivi ed oggettivi per l'accesso al *ruling* e stabilisce le modalità operative per l'avvio della procedura da parte del contribuente.

È ammessa al *ruling* qualunque impresa con attività internazionale residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

- si trovi, rispetto a società non residenti, in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'articolo 110 del Tuir, ovvero in rapporto di controllo diretto o indiretto;
- il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbia corrisposto a o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi o royalties.

Sono altresì ammesse le imprese non residenti che esercitano la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

Ai sensi del **comma 40**, il regime di tassazione agevolata prevede altresì **l'esclusione** dalla formazione del reddito **delle plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni immateriali, a **condizione** che almeno il novanta per cento 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. Si applicano le disposizioni relative al *ruling* già illustrate.

Il **comma 41** prevede che **l'opzione** per il regime di tassazione agevolata è consentita a **condizione** che i soggetti svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante **contratti di ricerca stipulati con Università o enti di ricerca** ed organismi equiparati, finalizzati alla produzione di beni immateriali oggetto del beneficio fiscale in argomento.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra i **costi di attività di ricerca e sviluppo** sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale e i **costi complessivi sostenuti per produrre il bene (comma 42)**.

Viene inoltre specificato che l'**opzione** per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali **rileva**, oltre che per la determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, **anche ai fini Irap (comma 43)**.

Il **comma 44** demanda ad un **decreto** del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e finanze, di natura non regolamentare, l'adozione delle **disposizioni attuative**, anche al fine di individuare le tipologie di marchi escluse dall'ambito di applicazione del regime agevolato e di definire gli elementi del rapporto ai fini della quota di reddito agevolabile.

Ai sensi del **comma 45**, il nuovo regime si applica a decorrere dal periodo di imposta **successivo** a quello in corso al 31 dicembre **2014**. In via transitoria per gli anni d'imposta **2015** e **2016** la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito è fissata, rispettivamente, in misura pari **al 30 e al 40 per cento**.

Si segnala che il **decreto-legge n. 3 del 2015**, contenente disposizioni urgenti per il sistema bancario e gli investimenti, prevede – all'articolo 5 - la **modifica alla tassazione dei redditi derivanti dai beni immateriali e marchi** di cui all'articolo in commento.

In primo luogo i **marchi commerciali** sono inclusi tra le attività immateriali per le quali viene riconosciuto il beneficio fiscale. Viene inoltre ampliato il campo di applicazione oggettiva del *patent box* aprendo alla possibilità di includere, entro limiti prestabiliti, le attività di valorizzazione della proprietà intellettuale gestite e sviluppate in *outsourcing* e con le società del gruppo.

4) Definizione di Bene Immateriale e Tipologia di Utilizzo

Art.6 del decreto attuativo precisa i Bene Immateriali:

- Software (protetto da Copyright)
- Brevetti Industriali
- Marchi d'Impresa
- Disegni e Modelli
- Informazioni aziendali e esperienze tecnico industriali
- L'uso congiunto di due o più beni immateriali agevolati, ove appartenenti al medesimo soggetto, tra loro collegati da un vincolo di complementarità, dovranno essere intesi come un solo bene immateriale (UNICUM)

Tipologia di utilizzo :

- Uso diretto del Bene Immateriale
- Uso indiretto del Bene Immateriale

5) Definizione di Attività di ricerca e Sviluppo

- Ricerca fondamentale (lavori sperimentali o teorici per acquisire nuove conoscenze)
- Ricerca applicata (ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità)
- Sviluppo sperimentale e competitivo (acquisizione, strutturazione, combinazione e capacità per sviluppare prodotti, processi o servizi o migliorarli)
- Design (attività di ideazione e progettazione – aspetto esteriore e attività di sviluppo dei marchi)
- Ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright
- Ricerche preventive e Test
- Attività di presentazione , comunicazione e promozione

6) Determinazione quota agevolabile

In particolare, per ciascun bene immateriale, la quota agevolabile di reddito sarà data dal rapporto tra:

- Costi (numeratore del rapporto) afferenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte o direttamente o tramite università e enti di ricerca o tramite società start-up innovative diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa;
- Costi (denominatore del rapporto) oltre ai precedenti dai costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa e inoltre tutti i costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso del bene immateriale.

Determinazione quota agevolabile

- La differenza tra numeratore e denominatore è dunque rappresentata dal diverso computo delle spese di ricerca e sviluppo derivanti dai rapporti con le consociate e delle spese relative all'acquisto dei beni immateriali.
- Di conseguenza , ove le spese di sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati siano solo quelle riferite ad attività di ricerca e sviluppo effettuate dal contribuente o da terzi indipendenti, il rapporto sarà pari a 1 e dunque , tutto il reddito realizzato sarà agevolabile.

7) Casi particolari

Esempio di calcolo quota agevolabile

- 2012 No Patent Box , no Tracking and tracing;
- 2013 No Patent Box , no Tracking and tracing;
- 2014 No Patent Box , no Tracking and tracing;
- 2015 Introdotto Regime Patent Box , l'impresa deve iniziare a rivelare costi e ricavi distintamente per singoli IP, secondo i requisiti di Tracking e Tracing richiesti dal Nexus Approach e così per gli anni successivi;
- Si ipotizzi che la quantificazione dei costi sia quella esemplificata dalla Tabella seguente:



| | |
|------|--|
| 2012 | Costi Qualificati aggregati 1.000 Costi Complex. aggregati. 2.000 |
| 2013 | Costi Qualificati aggregati 2.000 Costi Complex. aggregati. 3.000 |
| 2014 | Costi Qualificati aggregati 2.000 Costi Complex. aggregati. 5.000 |
| 2015 | Costi Qualificati aggregati 3.000 -Prodotto A 1.000 -Prodotto B 2.000 Costi Complex. aggregati. 3.000 -Prodotto A 1.500 -Prodotto B 1.500 |
| 2016 | Costi Qualificati aggregati 2.000 -Prodotto A 400 -Prodotto B 1.600 Costi Complex. aggregati. 5.000 -Prodotto A 2.400 -Prodotto B 2.600 |

| | |
|------|--|
| 2017 | Costi Qualificati aggregati 2.000 -Prodotto A 1.300 -Prodotto B 700 Costi Complex. aggregati. 3.000 -Prodotto A 2.000 -Prodotto B 1.000 |
| 2018 | Costi Qualificati aggregati 1.000 -Prodotto A 800 -Prodotto B 200 Costi Complex. aggregati. 1.600 -Prodotto A 800 -Prodotto B 800 |

2015 Primo anno di applicazione

| | Qualifying expenditures | Overall expenditures |
|--------|-------------------------|----------------------|
| 2012 | 1.000 | 2.000 |
| 2013 | 2.000 | 3.000 |
| 2014 | 2.000 | 5.000 |
| 2015 | 3.000 | 3.000 |
| TOTALE | 8.000 | 13.000 |

Il coefficiente prima dell'up-lift sarà pari a $8.000/13.000$
Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono 5.000 (dati dalla differenza tra 13.000 e 8.000) e che l'up-lift opera entro il limite del 30% dei costi qualificati ne consegue che il coefficiente, considerato anche l'up-lift, sarà pari a $(10.400/13.000)$ ossia =0.8

2016 Secondo anno di applicazione

| | Qualifying expenditures | Overall expenditures |
|--------|-------------------------|----------------------|
| 2013 | 2.000 | 3.000 |
| 2014 | 2.000 | 5.000 |
| 2015 | 3.000 | 3.000 |
| 2016 | 2.000 | 5.000 |
| TOTALE | 9.000 | 16.000 |

Il coefficiente prima dell'up-lift sarà pari a $9.000/16.000$
Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono 7.000 (dati dalla differenza tra 16.000 e 9.000) e che l'up-lift opera entro il limite del 30% dei costi qualificati ne consegue che il coefficiente, considerato anche l'up-lift, sarà pari a $(11.700/16.000)$ ossia =0.73

2017 Terzo anno di applicazione

| | Qualifying expenditures | Overall expenditures |
|--------|-------------------------|----------------------|
| 2014 | 2.000 | 5.000 |
| 2015 | 3.000 | 3.000 |
| 2016 | 2.000 | 5.000 |
| 2017 | 2.000 | 3.000 |
| TOTALE | 9.000 | 16.000 |

Il coefficiente prima dell'up-lift sarà pari a $9.000/16.000$. Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono 7.000 (dati dalla differenza tra 16.000 e 9.000) e che l'up-lift opera entro il limite del 30% dei costi qualificati ne consegue che il coefficiente, considerato anche l'up-lift, sarà pari a $(11.700/16.000)$ ossia =0.73

2018 Quarto anno di applicazione –

Nel 2018 si hanno 4 anni consecutivi di rilevazione con i requisiti di Tracking e Tracing richiesti dal Nexus Approach. A partire dal 2018 il coefficiente dovrà essere calcolato singolarmente, per ciascuno IP. Per il prodotto A, il coefficiente sarà determinato come segue:

| | Qualifying expenditures | Overall expenditures |
|--------|-------------------------|----------------------|
| 2015 | 1.000 | 1.500 |
| 2016 | 400 | 2.400 |
| 2017 | 1.300 | 2.000 |
| 2018 | 800 | 800 |
| TOTALE | 3.500 | 6.700 |

Il coefficiente prima dell'up-lift sarà pari a $3.500/6.700$. Considerando che i costi non qualificati ai fini dell'agevolazione sono 3.200 (dati dalla differenza tra 6.700 e 3.500) e che l'up-lift opera entro il limite del 30% dei costi qualificati ne consegue che il coefficiente, considerato anche l'up-lift, sarà pari a $(4.550/6.700)$ ossia =0.67

Riepilogo

L'andamento del coefficiente per il calcolo dell'agevolazione, può essere così evidenziato:

| Anni | Qualifying expenditures | Overall Expenditures | Differenza | Up-Lift (max 30%) | Rapporto |
|------|-------------------------|----------------------|------------|-------------------|-------------|
| 2015 | 8000 | 13000 | 5000 | 2400 | 0,8 |
| 2016 | 9000 | 16000 | 7000 | 2700 | 0,73125 |
| 2017 | 9000 | 16000 | 7000 | 2700 | 0,73125 |
| 2018 | 3500 | 6700 | 3200 | 1050 | 0,679104478 |

Considerazioni

- Primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione e nei due successivi i costi da prendere in considerazione ai fini del calcolo dell'agevolazione sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e nei tre periodi d'imposta precedenti e **sono assunti nel loro complesso.**
- A partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello di efficacia dell'agevolazione, i costi da prendere in considerazione sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta a cui le disposizioni del decreto trovano applicazione e **sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.**

Considerazioni

- In relazione quindi ai primi tre periodi d'imposta , si è proceduto su **base aggregata**, ciò per l'evidente motivo che non è stato possibile effettuare un corretto processo di tracciatura dei costi (**no Tracking, no Tracing**) sostenuti in passato se non rendendo particolarmente onerosa l'intera procedura con una significativa riduzione del vantaggio fiscale;
- A partire dal quarto periodo d'imposta il calcolo del rapporto tra costi dovrà essere effettuato sulla base dei costi effettivamente sostenuti **per ciascun bene**. Ciò nell'assunto che, nel frattempo, il contribuente si sia dotato delle misure necessarie per tracciare i costi in relazione a ciascun bene agevolabile;

• Il Decreto attuativo stabilisce l'irrelevanza, ai fini del rapporto, dei seguenti costi:

1. Interessi passivi
2. Spese relative agli immobili
3. Qualsiasi costo che non possa essere direttamente collegato ad uno specifico bene immateriale oggetto di opzione

8) Reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali

- L'art. 10 del Decreto attuativo stabilisce 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 che tale attività siano svolte:

1. Direttamente dai soggetti beneficiari;
2. Mediante contratti di ricerca da Università o enti di ricerca e organismi equiparati;
3. Mediante contratti di ricerca da società, anche start-up innovative diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

4. Mediante contratti di ricerca da società, anche start-up innovative, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le quali si siano limitate a far svolgere le attività rilevanti ai fini del predetto regime dai soggetti indicati nei due punti che precedono.
 - L'agevolazione non si applica nel caso di reinvestimento delle somme nell'acquisto di altri beni immateriali agevolabili
 - Viene inoltre previsto un meccanismo di Recapture del reddito agevolato

9) Procedura di Ruling

- Requisito fondamentale è costituito **dalla tracciabilità delle spese e dei redditi** che devono risultare da un **adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile**.
- Di conseguenza saranno oggetto della procedura di Ruling Internazionale le seguenti fattispecie:
 1. La determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali oggetto di opzione;

2. La determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse da quelle di cui al punto precedente, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
3. La determinazione delle plusvalenze (derivanti dalla cessioni di beni immateriali il cui corrispettivo, in tutto o in parte, venga reinvestito in attività di ricerca e sviluppo) realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

- Negli ultimi due casi , l'attivazione della procedura di Ruling, è opzionale.
- Le Microimprese, Piccole e Medie Imprese accedono alla procedura di ruling attraverso **modalità semplificate** (come dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE) nel rispetto del principio comunitario del contenimento degli oneri amministrativi).

10) Perdite

Perdite prodotte dai beni immateriali agevolati:

- In alcuni paesi si è optato per la compensazione di tali perdite esclusivamente con i redditi agevolati.
- In altri paesi è stato introdotto un meccanismo di recapture mediante il quale al contribuente è consentito di utilizzare le perdite in compensazione con il reddito ordinario, ma il risparmio d'imposta che ne deriva viene recuperato nei periodi d'imposta successivi, nei quali si genera un reddito agevolabile.

- In assenza di regole, occorre fare riferimento alle regole ordinarie e, in particolare all'art. 83 comma1 del T.U.I.R che recita «In casi di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi».
- Se la ratio che presiede, dunque, al reddito agevolato sta nel fatto che l'uso diretto o indiretto di un bene configuri un ipotesi di ramo d'azienda la cui attività genera un reddito oggetto di agevolazione, si deve necessariamente propendere per l'applicazione dell'art. 83 del T.U.I.R, in quanto, anche se in via figurativa, trattasi dello svolgimento di una attività.

11) Novità del BEPS – Action 5

In data 5 Ottobre 2015 sono state pubblicate le novità del progetto BEPS.

Per quanto riguarda, in particolare i regimi di Patent Box, il BEPS – Action 5 fornisce una serie di linee guida per:

- la loro adozione da parte dei membri OCSE che ancora non ne abbiano adottato uno;
- le modifiche da apportare ai regimi esistenti.

In relazione alle disposizioni italiane, due sono le criticità che emergono:

- La prima riguarda i beni immateriali oggetto di agevolazione ed in particolare i marchi, i quali beneficerebbero dell'agevolazione secondo la legislazione italiana, ma che , tuttavia, nell'approccio OCSE sono esclusi dal novero dei beni immateriali agevolabili e le formule, processi e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, per i quali l'accesso all'agevolazione viene subordinato, da un lato, al rilascio di una apposita certificazione da parte di agenzia governativa indipendente rispetto all'amministrazione Finanziaria e dall'altro , al rispetto di alcuni limiti dimensionali;

- La seconda riguarda i Tempi, entro i quali procedere ad apportare le modifiche ai regimi non conformi all'approccio OCSE. Il termine ultimo indicato nel progetto è fissato per il 30 giugno 2016. A decorrere da tale data non sarebbe più possibile accedere al precedente regime per coloro che non lo abbiano fatto in precedenza ovvero per i beni per i quali non si sia optato prima del 30 Giugno 2016.

12) Conclusioni

In prima fase vengono identificati i beni immateriali per i quali può effettuarsi l'opzione (la definizione fornita, peraltro, pare particolarmente ampia nella misura in cui non si limita ad identificare i beni immateriali disciplinati dalla legislazione domestica, ma ritiene agevolabili anche quelli indicati nei regolamenti comunitari piuttosto che nelle convenzioni internazionali).

Inoltre la scelta , di procedere con un calcolo del rapporto dei costi (rilevanti e complessivi) in via aggregata e non per singolo bene immateriale rappresenta una semplificazione di rilievo nella determinazione del reddito agevolabile, in quanto sottrae – per i primi tre periodi d'imposta – dall'adozione di un sistema di tracciatura dei costi riferiti a periodi d'imposta passati che avrebbe comportato un notevole aumento degli oneri di implementazione del sistema.

Resta , infine , aperta **la questione del trattamento delle perdite fiscali**. Sebbene si sia propensi per ritenere applicabile alla fattispecie in oggetto la disciplina dell'art. 83 del T.U.I.R , si ritiene che un intervento del Legislatore possa eliminare in origine problemi interpretativi che potrebbero scaturire per effetto di tale lacuna normativa.

Da ultimo, **le future inevitabili modifiche legislative** per adeguare la normativa interna alle disposizioni, ormai definite, in sede OCSE.

| Anni | Qualifying expenditures | Overall Expenditures | Rapporto | Reddito Prodotto dal bene Immater. | Quota agevolabile | Quota Esente |
|------|-------------------------|----------------------|----------|------------------------------------|-------------------|--------------|
| 2015 | 8000 | 13000 | 0,8 | 1.000.000 | 800.000 | 240.000 |
| 2016 | 9000 | 16000 | 0,73 | 800.000 | 560.000 | 224.000 |
| 2017 | 9000 | 16000 | 0,73 | 750.000 | 490.000 | 245.000 |
| 2018 | 3500 | 6700 | 0,67 | 1.200.000 | 700.000 | 350.000 |

- Quota Esente
- Quota agevolabile
- Reddito Prodotto dal bene Immater.

