

"Patent box": spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE

di Luca Miele e Raffaella Vio

(in "Corriere Tributario" n. 22 del 2015, pag. 1667)

SOMMARIO: [Rapporto costi qualificati/costi totali "Outsourcing"](#)
[Costi retrospettivi](#) [Reddito agevolabile](#) [Marchi e tutelabilità](#)
[giuridica](#) [Tipologie di utilizzo agevolate](#)

*I soggetti titolari di reddito d'impresa, per accedere al regime "Patent box", devono esercitare, direttamente o indirettamente, **attività di ricerca e sviluppo** finalizzata alla produzione di specifici **beni immateriali**. Con il "**nexus approach**", metodo accolto dalle linee guida **OCSE** per verificare il reale collegamento fra agevolazioni fiscali concernenti i redditi derivanti dalla proprietà intellettuale e l'attività sostanziale sottesa, i benefici fiscali riconosciuti ai redditi derivanti dai beni immateriali sono determinati in funzione delle **spese** sostenute per la realizzazione degli stessi. Il "nexus" consente, quindi, di adottare un'analisi proporzionale dei redditi in modo tale che la quota di parte di essi che può beneficiare del regime "Patent box" è quella determinata nella stessa **proporzione** esistente fra **costi qualificati** e costi **complessivi** per l'attività di ricerca e sviluppo. Emerge immediata la differenza con i crediti d'imposta per ricerca e sviluppo: mentre con il regime "Patent box" sono i redditi a beneficiare direttamente di riduzioni o esclusioni da imposizione, con i crediti d'imposta sono le spese ad essere utilizzate direttamente quale parametro dei benefici fiscali.*

Condizione necessaria per l'accesso al regime *Patent box*, secondo quanto dispone l'art. 1, comma 41, della legge n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015), è che i soggetti titolari di reddito d'impresa esercitino direttamente ovvero indirettamente, mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti allo stesso gruppo o con università, enti di ricerca e organismi equiparati, attività di ricerca e sviluppo finalizzata alla produzione di specifici beni immateriali⁽¹⁾.

Si tratta di una condizione che deriva dalle raccomandazioni OCSE in materia di pianificazione fiscale aggressiva. Il Documento "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5: 2014 Deliverable*"⁽²⁾ richiede, infatti, proprio al fine di contrastare più efficacemente tutte quelle pratiche che consentono di delocalizzare i profitti tassabili dal Paese di creazione del valore a quelli caratterizzati da una fiscalità agevolata, che per ogni regime agevolativo sia previsto il requisito dello svolgimento di un'effettiva attività economica (*substantial activity requirement*).

Con particolare riferimento alle agevolazioni fiscali concernenti i redditi derivanti dalla proprietà intellettuale, fra i diversi metodi proposti per verificare il reale collegamento fra il regime preferenziale e l'attività sostanziale sottesa, le linee guida OCSE hanno accolto quello definito *nexus approach* in forza del

quale i benefici fiscali riconosciuti ai redditi derivanti dai beni immateriali sono determinati in funzione delle spese sostenute per la realizzazione degli stessi.

Ciò in quanto dette spese rappresentano, non tanto sotto un profilo quantitativo, bensì qualitativo, una misura dell'effettiva attività svolta (*substantial activity requirement*), di talché, come si vedrà meglio successivamente, i benefici fiscali saranno tanto maggiori quanto maggiore sarà il coinvolgimento diretto del beneficiario dell'agevolazione nell'attività di ricerca e sviluppo. In particolare, è la proporzione delle spese direttamente connesse all'attività di ricerca e sviluppo relativa ad un dato bene immateriale ad agire quale approssimazione della misura dell'attività sostanziale svolta dall'impresa.

Il *nexus approach*, quindi, consente di adottare un'analisi proporzionale dei redditi in modo tale che la quota di parte di essi che può beneficiare del regime *Patent box* è quella determinata nella stessa proporzione esistente fra costi qualificati e costi complessivi per l'attività di R&S.

Emerge immediata la differenza con altre tipologie di agevolazioni e, segnatamente, con i crediti d'imposta per ricerca e sviluppo. Mentre, infatti, con il regime *Patent box* sono i redditi a beneficiare direttamente di riduzioni o esclusioni da imposizione, costituendo i costi solo un tramite, con i crediti d'imposta sono le spese ad essere utilizzate direttamente quale parametro dei benefici fiscali.

Rapporto costi qualificati/costi totali

Nel *nexus approach* il reddito agevolabile deriva dalla seguente formula:

Costi qualificati	×	Redditi derivanti dal bene immateriale	=	Reddito agevolabile
Costi complessivi				

che è ripresa, ai fini del regime *Patent box* domestico, dall'art. 1, commi 42 e 42-bis, della Legge di stabilità 2015. Infatti, indicati con A i costi per l'attività di ricerca e sviluppo effettuata direttamente e/o affidata in *outsourcing* a terzi indipendenti e con B i costi complessivi per produrre tale bene, avremo che la quota di reddito agevolabile è determinata in funzione del rapporto A/B.

Il comma 42-bis, inoltre, consente di maggiorare il numeratore dei costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale e di quelli derivanti da contratti di ricerca stipulati con parti correlate, ma soltanto nei limiti del 30% dei costi qualificati.

PROSPETTIVE FUTURE

Quota di reddito agevolabile

Ai fini del regime "Patent box" domestico, la quota di reddito agevolabile è determinata in funzione del **rapporto** tra **costi** per l'attività di **ricerca** e **sviluppo**, effettuata direttamente e/o affidata in "outsourcing" a terzi indipendenti, e costi **complessivi**

per produrre il bene immateriale. È possibile aumentare il numeratore con i costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale e di quelli derivanti da contratti di ricerca stipulati con parti correlate, nei limiti del 30% dei costi qualificati. I **costi qualificati** (numeratore) devono essere direttamente **connessi** al **bene immateriale** e, in linea di principio, dovrebbero includere tutti i costi già presi in considerazione ai fini dei crediti d'imposta per le attività di R&S. I costi **complessivi**, da indicare al denominatore, sono costituiti da tutte le **spese qualificate** (indicate al numeratore) cui devono aggiungersi gli eventuali **costi di acquisizione** del **bene** immateriale e i costi per attività di **R&S** affidata a società del gruppo.

In attesa della emanazione del Decreto attuativo, in ordine alla tipologia di costi che concorrono a formare il numeratore e il denominatore del rapporto anzidetto(3), utili indicazioni possono trarsi dalle linee guida OCSE contenute nel Documento(4).

Per quanto riguarda i costi qualificati (numeratore) il primo dato che emerge è che deve trattarsi di costi direttamente connessi al bene immateriale e che, in linea di principio, dovrebbero sicuramente includere tutti quei costi già presi in considerazione ai fini dei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo (personale qualificato, ammortamento di attrezzature di laboratorio, ecc.).

I costi complessivi, da indicare al denominatore, sono costituiti da tutte le spese qualificate (indicate al numeratore) cui devono aggiungersi gli eventuali costi di acquisizione del bene immateriale(5) e i costi per attività di ricerca e sviluppo affidata a società del gruppo. Quindi, nonostante la denominazione "costi complessivi", questi ultimi non comprendono qualsivoglia spesa sostenuta per la realizzazione dell'immateriale di riferimento e si distinguono da quelli qualificati solo per la presenza dei costi di acquisizione dall'esterno e di esternalizzazione della ricerca a parti correlate.

Risulta evidente che quando l'attività di R&S è svolta direttamente e per intero dall'impresa stessa il valore del coefficiente per la determinazione della quota di reddito agevolabile sarà pari a 1 e, conseguentemente, il reddito derivante dall'*intangible asset* sarà agevolato nella sua interezza.

Detto rapporto, per contro, assumerà valori inferiori a 1 in due casi: quando l'impresa, pur sostenendo in proprio attività di R&S, acquista beni immateriali e quando, ferma restando l'attività in proprio, affida l'attività di ricerca e sviluppo a società del gruppo.

Ne deriva che se le spese con riconoscimento parziale (costi di acquisizione e spese di ricerca addebitate da società del gruppo) sono pari o inferiori al 30% delle spese pienamente riconosciute (spese "qualificate"), il beneficio accordato dalla norma sarà pieno (numeratore e denominatore assumono lo stesso valore); qualora, invece, tali spese dovessero eccedere il limite anzidetto, vi sarà una riduzione proporzionale del beneficio via via crescente all'aumentare di dette spese rispetto alle altre. Se, ad esempio, le spese "qualificate" sono pari a 100, i costi di acquisizione di un intangibile sono pari a 10 e i costi derivanti

da rapporti con società del gruppo sono pari a 40, al numeratore del rapporto andrà indicato 130. Se, invece, le spese "qualificate" sono pari a 100, i costi di acquisizione di un intangibile sono pari a 5 e i costi derivanti da rapporti con società del gruppo sono pari a 20, al numeratore del rapporto andrà indicato 125.

Al denominatore, nel primo esempio, andrà indicato 150 e nel secondo esempio 125; quindi, nel primo caso il coefficiente derivante dal rapporto sarà pari a 0,87 ($130/100+10+40$) e sarà pari a 1 nel secondo caso ($125/100+5+20$).

In sintesi, si può dire che il numeratore (costi qualificati) e il denominatore (totale costi) tendenzialmente coincidono quanto a natura dei costi inclusi ma possono differenziarsi nell'ammontare a causa del diverso computo delle spese derivanti da *outsourcing* a società del gruppo e di quelle derivanti dalla acquisizione dell'immateriale.

Non dovrebbero invece essere ricompresi nel calcolo del rapporto (né al numeratore, né al denominatore) gli interessi passivi, i *building costs* e ogni altro costo che non sia direttamente legato allo specifico *asset*.

PROSPETTIVE FUTURE

"Outsourcing"

Il "nexus approach" non intende penalizzare eccessivamente i casi in cui l'attività di R&S sia svolta in "outsourcing", in considerazione del fatto che, nella realtà imprenditoriale, generalmente, solo una parte dell'attività di ricerca e sviluppo è esternalizzata. In particolare, i **costi** per l'"outsourcing" rilevano integralmente fra quelli **qualificati** quando l'**esternalizzazione** è affidata direttamente a **soggetti terzi** indipendenti ma anche quando, si ritiene, è una **consociata** che affida a terzi l'attività e poi riaddebita il costo alle altre società del gruppo. È ragionevole, quindi, che anche ai fini del regime "**Patent box**" italiano possano rilevare interamente, fra i costi qualificati, i **costi** relativi alle attività di **ricerca** e **sviluppo** derivanti da operazioni con società appartenenti allo **stesso gruppo**, presumibilmente per la quota costituita dal riaddebito dei costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi.

"Outsourcing"

Particolare attenzione va posta in riferimento all'*outsourcing*. Se è vero, infatti, che la finalità principale del *nexus approach* è quella di massimizzare il beneficio nel caso in cui l'attività di R&S sia svolta interamente in proprio, è altresì vero che, comunque, il *nexus* non intende neanche penalizzare eccessivamente i casi in cui detta attività sia svolta in *outsourcing*, in considerazione del fatto che, nella realtà imprenditoriale, generalmente, solo una parte dell'attività di ricerca e sviluppo è esternalizzata. In particolare, i costi per l'*outsourcing* rilevano integralmente fra quelli qualificati quando l'esternalizzazione è affidata direttamente a soggetti terzi indipendenti ma anche quando - si ritiene - è una consociata che affida a terzi l'attività e poi riaddebita il costo alle altre società del gruppo. Infatti, con riferimento all'*outsourcing* "intermediato"

da società del gruppo, va evidenziato che il Documento prende espressamente in considerazione tale possibilità prevedendo che se il pagamento è effettuato da una parte correlata a un soggetto terzo indipendente, in assenza di un margine, tali spese possono essere incluse fra quelle qualificate.

PROSPETTIVE FUTURE

Costi retrospettivi

Nel periodo d'imposta oggetto di agevolazione "Patent box", ossia nel periodo in cui esiste un reddito da agevolare relativo a un determinato intangibile, i costi da includere nel rapporto dovrebbero essere non solo quelli sostenuti nel **medesimo periodo** ma anche quelli sostenuti nei **precedenti periodi** di imposta. Si tratta, cioè, di un "**approccio cumulativo**" secondo il quale si procede ad un computo retrospettivo dei costi rilevanti. Questa modalità di calcolo è quanto mai opportuna in considerazione del fatto che l'attività di ricerca e sviluppo è spesso caratterizzata da un periodo iniziale di sostenimento di costi seguito, anche dopo molti anni, dalla realizzazione di un intangibile e dal conseguimento di un reddito.

È ragionevole, quindi, che anche ai fini del regime *Patent box* italiano possano rilevare interamente, fra i costi qualificati, i costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo derivanti da operazioni con società appartenenti allo stesso gruppo, presumibilmente per la quota costituita dal riaddebito dei costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi.

Costi retrospettivi

Un ulteriore aspetto, di rilevanza estrema anche ai fini operativi, riguarda le modalità di computo del rapporto nel corso dei periodi di imposta di efficacia della disposizione agevolativa.

Nel periodo d'imposta oggetto di agevolazione, ossia nel periodo in cui esiste un reddito da agevolare relativo a un determinato intangibile, i costi da includere nel rapporto dovrebbero essere non solo quelli sostenuti nel medesimo periodo ma anche quelli sostenuti nei precedenti periodi di imposta. Si tratta, cioè, di un "approccio cumulativo" secondo il quale si procede ad un computo retrospettivo dei costi rilevanti. Questa modalità di calcolo⁽⁶⁾ è quanto mai opportuna in considerazione del fatto che l'attività di ricerca e sviluppo è spesso caratterizzata da un periodo iniziale di sostenimento di costi seguito, anche dopo molti anni, dalla realizzazione di un intangibile e dal conseguimento di un reddito. Se, ad esempio, una impresa si è costituita nel 2015 e svolge una attività di ricerca fino al 2019, anno in cui consegue un reddito agevolabile relativo al bene immateriale generato dalla predetta attività, il primo periodo d'imposta oggetto di agevolazione sarà il 2019 ma nel determinare il rapporto costi qualificati/costi totali dovrà tenersi conto di tutti i costi cumulati dal 2015 al 2019. Tale approccio potrebbe necessitare anche di una previsione che individui il numero di periodi di imposta per i quali retroagire ai fini del computo dei costi rilevanti (c.d. *cut-off*). Dalla lettura del Documento sembra potersi desumere che a regime si possa retroagire sino al primo periodo in cui sono stati sostenuti i costi

rilevanti, a prescindere dal numero dei periodi interessati, mentre un ridotto limite temporale potrebbe essere introdotto in riferimento ai costi sostenuti in periodi antecedenti l'entrata in vigore della norma.

Tale impostazione pone un ulteriore problema di ordine transitorio; occorre cioè capire se è possibile o meno fruire dell'agevolazione per i redditi derivanti dal bene immateriale conseguiti dal periodo di imposta 2015 (primo periodo d'imposta di efficacia del regime *Patent box*) ma per i quali i costi che rilevano ai fini del rapporto sono stati sostenuti esclusivamente nei periodi imposta precedenti. Occorre cioè stabilire se è possibile estendere l'agevolazione ai beni immateriali creati in anni precedenti all'entrata in vigore dell'agevolazione ma che producono redditi nel vigore della stessa, anche in assenza di un'attività di ricerca. Si tratta di un tema molto "sensibile" che può incidere significativamente sull'ammontare del beneficio ottenibile dalle imprese [\(7\)](#).

PROSPETTIVE FUTURE

Beni immateriali qualificati

Con riferimento all'intera categoria di beni immateriali qualificati, la norma primaria prevede, quale unico requisito, che essi siano "**giuridicamente tutelabili**". Il riferimento alla potenziale protezione giuridica dovrebbe, in linea di principio, far ricomprendere nell'ambito oggettivo di applicazione del beneficio non solo i **beni immateriali registrati** o in corso di registrazione ma anche tutte quelle ipotesi in cui l'**intangibile non è registrato** per consapevole **scelta** dell'**impresa**. Ipotesi, quest'ultima, che si verifica soprattutto per evitare di rivelare informazioni segrete in ordine a formule, processi e quant'altro.

Va osservato che la scelta di considerare anche i costi *ante* 2015 non necessariamente rappresenta un beneficio per le imprese. Risulta favorevole alle stesse se, ad esempio, si consegue un reddito agevolabile nel 2015 e sono stati sostenuti costi di ricerca qualificati esclusivamente in anni precedenti. Risulta, al contrario, a svantaggio delle imprese nel caso in cui nei periodi di imposta antecedenti l'entrata in vigore dell'agevolazione sono stati sostenuti costi che incrementano per intero il denominatore ma non anche il numeratore del rapporto; ad esempio, costi di acquisizione. Laddove si considerino tali ultimi costi (e in presenza anche di costi qualificati), il rapporto può risultare inferiore al 100%.

Reddito agevolabile

I costi che rilevano ai fini del rapporto di cui sopra non sono necessariamente gli stessi da prendere in considerazione ai fini della determinazione del reddito ritraibile dal bene immateriale [\(8\)](#), ma ne costituiscono, in generale, un di cui. Un esempio può essere rappresentato dai costi amministrativi generali riferibili a un immateriale che, in virtù di quanto detto sopra, non potranno essere considerati ai fini del rapporto fra costi qualificati e costi complessivi, ma, per la stessa nozione di reddito, andranno a nettizzare il provento lordo derivante dal bene immateriale. In sintesi, sembra che tali costi non possano

“partecipare” alla composizione del rapporto in quanto non direttamente collegati all’intangibile ma debbano rientrare, tra i costi indiretti, tra quelli che nettizzano il provento.

Marchi e tutelabilità giuridica

La norma primaria reca un ampio elenco di beni immateriali qualificati ai fini della tassazione agevolata, ricomprendendovi anche i marchi d’impresa.

Quello legato ai marchi è un aspetto particolarmente delicato del regime *Patent box* italiano, in quanto non allineato alle raccomandazioni OCSE fin qui richiamate che, infatti, espressamente li escludono, unitamente agli altri *marketing-related assets*, dal contesto dei beni immateriali qualificati.

Dalla lettura del Documento, si desume che la ragione di tale esclusione va individuata, da un lato, nel fatto che i marchi non richiedono lo stesso livello di innovazione rispetto agli altri beni immateriali registrati o registrabili, dall’altro, nella circostanza che se fosse accordato un beneficio fiscale ai redditi derivanti dai marchi, tutti indistintamente i redditi dell’impresa risulterebbero agevolati anche se la stessa non intraprendesse alcuna effettiva attività “*value-creating*” finendo per contrastare con gli obiettivi dell’*Action item 5* e, più in generale, del BEPS *Action Plan*.

Si deve, ad ogni modo, osservare che anche altri Paesi europei hanno un proprio regime *Patent box* e, fra questi, il Lussemburgo vi ricomprende anche i marchi. Ne consegue che, fintanto che non sarà spirato il periodo transitorio stabilito nell’*Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, in detto Paese i redditi derivanti dai marchi saranno oggetto di agevolazione⁽⁹⁾.

Il tema è molto delicato in quanto il nostro è un Paese con larga diffusione di marchi commerciali. Laddove l’agevolazione possa riguardare anche i marchi, almeno per un certo numero di periodi di imposta, dovrà essere chiarito quali sono le spese e le attività rilevanti ai fini dell’agevolazione; le spese promozionali sono le spese (e attività) di mantenimento e sviluppo dei marchi più rilevanti ma rappresentano una categoria piuttosto vasta (*trade marketing*, pubblicità istituzionale, *marketing* strategico, ecc.).

Più in generale, con riferimento all’intera categoria di beni immateriali qualificati, la norma primaria prevede, quale unico requisito, che essi siano “giuridicamente tutelabili”. Il riferimento alla potenziale protezione giuridica dovrebbe, in linea di principio, far ricomprendere nell’ambito oggettivo di applicazione del beneficio non solo i beni immateriali registrati o in corso di registrazione ma anche tutte quelle ipotesi in cui l’intangibile non è registrato per consapevole scelta dell’impresa. Ipotesi, quest’ultima, che si verifica soprattutto per evitare di rivelare informazioni segrete in ordine a formule, processi e quant’altro.

Tipologie di utilizzo agevolate

Fra le numerose domande cui il Decreto dovrà dare risposta vi è quella riguardante il legame fra beneficio fiscale e titolarità

giuridica del bene immateriale; occorre cioè sapere se il regime preferenziale spetta solo a chi ha la titolarità giuridica del bene immateriale di riferimento, per l'utilizzo diretto che ne faccia o per la sua concessione in uso, oppure, indipendentemente dalla titolarità giuridica, anche a chi ha diritto al suo sfruttamento economico.

Analizzando il Documento più volte citato, si è propensi a ritenere che quest'ultima sia la soluzione da preferire sempre che, stante la *ratio* del *nexus approach*, sussista l'esercizio di un'attività di ricerca e sviluppo. Ne consegue, quindi, che per poter beneficiare del regime di favore sui redditi derivanti dal bene immateriale di riferimento chi ne ha il diritto di sfruttamento deve comunque svolgere su detto bene un'attività diretta allo sviluppo, al mantenimento o all'accrescimento di valore del medesimo.

Note:

(1) Si ritiene irrilevante il luogo in cui è svolta l'attività.

(2) Da qui in avanti, il Documento.

(3) La norma primaria prevede espressamente che trattasi dei costi rilevanti fiscalmente. Tale aspetto andrà meglio specificato nel Decreto di attuazione in quanto, a ben vedere, l'OCSE sembra "sposare" un orientamento non del tutto coincidente; infatti, nel Documento si afferma che i costi da considerare nel calcolo del rapporto sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento, a prescindere dal regime fiscale e dal trattamento contabile: *"Qualifying expenditures will be included in the nexus calculation at the time they are incurred, regardless of their treatment for accounting or other tax purposes. In other words, expenditures that are not fully deductible in the year in which they were incurred because they are capitalised will still be included in full in the nexus ratio starting in the year in which they were incurred"*.

(4) È opportuno ricordare che le predette linee guida sono oggetto di un processo di aggiornamento, concordato da tutti i Paesi aderenti all'OCSE e al G20 e formalizzato nel Documento *"Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes"*, che si concluderà il 30 giugno 2015. La materia, quindi, è in rapida evoluzione.

(5) Si dovrebbe trattare degli *acquisition costs* indicati nel Documento e, quindi, del costo di acquisto della proprietà dell'immateriale, ma anche delle *royalties* corrisposte per l'utilizzo del bene immateriale, se detenuto in licenza.

(6) Va, comunque, evidenziato che il rapporto che si determina in modo cumulato deve sempre riguardare i singoli beni e il reddito relativo agli stessi. Non si determina cioè un unico rapporto per tutti i beni immateriali. Tale orientamento deriva dalle indicazioni OCSE che configurano il *nexus approach* quale meccanismo atto ad assicurare che i benefici fiscali siano riconosciuti ai redditi derivati da un determinato assets intangibile fintanto che sussiste un diretto legame fra detti redditi e i costi che hanno contribuito allo loro formazione. Ed è una valutazione che deve essere fatta bene per bene. A fini di semplificazione, da più parti è auspicato che in caso di beni

immateriale incorporati in un unico prodotto gli stessi possano essere considerati unitariamente.

(7) Sul punto, il Documento afferma: *"The nexus approach was also designed to apply a cumulative ratio of qualifying expenditures and overall expenditures, but, as a transitional measure, jurisdictions could allow taxpayers to apply a ratio, where qualifying expenditures and overall expenditures were calculated based on a three - or five - year rolling average. Taxpayers would then need to transition from using the three-to five-year average to using a cumulative ratio"*.

(8) Il reddito agevolabile è quello derivante dalla concessione in uso a terzi dei beni immateriali o derivante dall'utilizzo interno dei beni immateriali.

(9) Per effetto dell'*Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes* i Paesi aderenti all'OCSE e al G20 hanno concordato che i nuovi regimi *Patent box* dovranno essere da subito conformi alle nuove linee guida OCSE. I regimi già esistenti dovranno, invece, iniziare un processo di adeguamento della propria legislazione che dovrà terminare a giugno 2016.