

Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 286

05.11.2015

Patent box: le procedure operative

D.M. 30.07.2015

Categoria: Finanziaria
Sottocategoria: 2015

Con un comunicato stampa diffuso il 28.08.2015 il MEF aveva reso noto che era in corso di registrazione dalla Corte dei Conti e di prossima pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale il decreto di attuazione del cosiddetto 'Patent Box', firmato dal Ministro per lo Sviluppo Economico, Federica Guidi, e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, Pier Carlo Padoan. Con un successivo comunicato pubblicato in Gazzetta Ufficiale è stato "ufficializzato" e reso disponibile il Decreto attuativo sul patent box. Si tratta del Decreto 30.07.2015 il quale identifica l'ambito applicativo e le concrete modalità di calcolo del patent box e prevede per le PMI la possibilità avvalersi dei criteri di determinazione semplificata del contributo economico dei beni immateriali alla produzione del reddito complessivo. Le imprese dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare il nesso tra le spese ed il reddito, fornendone dimostrazione all'Amministrazione finanziaria. Il testo del Decreto è disponibile al seguente indirizzo:

http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/normativa/DM_30_LUGLIO_2015.pdf

Premessa

I **co. 37 a 45 della Legge di Stabilità 2015** prevedono un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo e/o dalla concessione in uso o dalla cessione di alcuni beni immateriali, come modificato dal **D.L. investment compact (D.L. 3/2015)**.

I beni "agevolabili" sono i seguenti:

- ⇒ opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Il co. 37 dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2015 definisce l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione.

Questa è rivolta a tutti i **titolari di reddito d'impresa**, a prescindere da forma giuridica, dimensioni e regime contabile. Possono inoltre usufruire dell'agevolazione (**co. 38**) i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. d), D.P.R. 917/1986, ovvero le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, **non residenti nel territorio dello Stato**, 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.

POSSONO FRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE	NON POSSONO FRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE
⇒ Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;	⇒ Società assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
⇒ i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;	⇒ società assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
⇒ i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;	⇒ società 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 dei complessi aziendali di cui all'articolo 54 del Decreto
⇒ i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici	
⇒ i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 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 nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all'articolo 6 .	Legislativo 8 luglio 1999, n. 270.
--	------------------------------------

Possono in sostanza accedere all'agevolazione:

- società di capitali;
- società di persone, ad eccezione delle società semplici;
- imprenditori individuali;
- enti non commerciali, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- stabili organizzazioni italiane di soggetti residenti in Paesi white list.

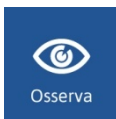
Ambito oggettivo

Il **co. 39** definisce l'**ambito oggettivo** di applicazione del regime di tassazione agevolata, che riguarda i redditi derivanti dall'utilizzo *"delle opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili"*.

L'art. 6 del D.M. 30.07.2015 fornisce una precisazione in merito ai beni "agevolabili".

Si prevede che l'opzione ha ad oggetto 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 invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello 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;



Opzione e decorrenza

- ⇒ disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- ⇒ 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 internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

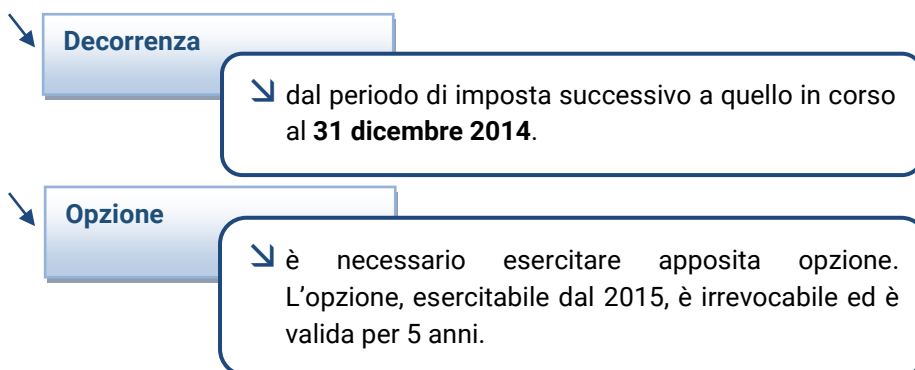
Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarità tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, **tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni del D.M. 30.07.2015.**

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.

Patent box

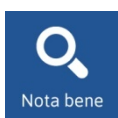


Il **D.M. 30.07.2015** prevede che l'opzione per l'applicazione del regime *patent box* è efficace per cinque periodi d'imposta, durante i quali è irrevocabile.

Al termine del periodo di durata, l'opzione è rinnovabile.

Per ciò che riguarda l'esercizio dell'opzione:

- ⇒ per i **primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014**, essa è comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità, che dovranno essere indicate da un apposito Provvedimento del Direttore della stessa Agenzia;
- ⇒ per i **periodi d'imposta successivi**, invece, l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a decorrere dal quale il contribuente fruisce del regime agevolato.



In caso di utilizzo diretto del bene immateriale, l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di ruling.

In attesa della stipula del suddetto accordo, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie.

Al fine di 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 della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling.

La misura dell'agevolazione

Nel caso in cui si tratti di redditi che derivano dalla **concessione** in uso dei suddetti *intangibles*, l'agevolazione consiste nella esclusione da imposizione dei relativi redditi:

- per il 30% nel 2015;
- per il 40% nel 2016;
- per il 50% a partire dal 2017.

In caso di **utilizzo diretto** degli *intangibles* sarà escluso da imposizione la quota parte del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali, determinata in contraddittorio con le Entrate sulla base di una procedura di ruling internazionale.

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.

Ai fini dell'applicazione della norma si rendeva, quindi, necessario prevedere una estensione dell'ambito applicativo soggettivo ed oggettivo dell'istituto del *ruling* internazionale.

Il Legislatore ha sostituito la disciplina del *ruling* internazionale di cui all'articolo 8 del D.L. n. 269/2003 (convertito nella Legge n. 326/2003), inserendo all'interno del D.P.R. n. 600/1973 il nuovo articolo 31-ter.



Come affermato nella **relazione illustrativa**, al fine di attrarre nuovi investitori esteri e garantire un contesto normativo di maggiore certezza, il Legislatore, attraverso la novellata disciplina, ha voluto accrescere la cooperazione ed il dialogo nell'ambito dei rapporti tra Agenzia delle Entrate e contribuente e "relegare" i tradizionali controlli *ex post* a ipotesi eventuali e marginali, così da ridurre il rischio di contenziosi dall'esito incerto e attenuare il rischio di doppia imposizione internazionale.

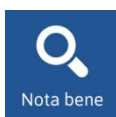
La nuova norma inserita nell'ambito del titolo IV del D.P.R. n. 600/1973 e rubricata "*Accordi preventivi*" mira ad ampliare la compliance tra Agenzia delle Entrate e contribuenti, attraverso la quale le imprese con attività estera possono *ex ante* stabilire la disciplina fiscale applicabile a determinate operazioni.

Attraverso la suddetta disposizione è possibile raggiungere un duplice obiettivo:

- ⇒ il contribuente può ridurre sensibilmente il rischio di futuri contenziosi ed evitare altresì il rischio di doppie imposizioni;
- ⇒ l'Agenzia delle Entrate può ridurre ed economizzare la propria attività di controllo.

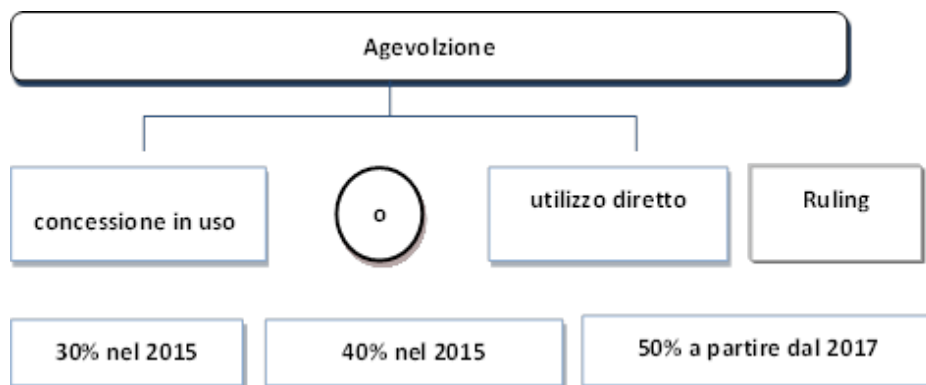
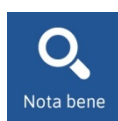
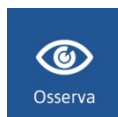
Anche in questo caso, la detassazione sarà pari:

- al 30% nel 2015;
- al 40% nel 2016;
- al 50% a partire dal 2017.



Le stesse percentuali di detassazione si applicano anche ai fini della base imponibile Irap.

Le condizioni per fruire dell'agevolazione



Il regime di tassazione agevolata prevede altresì l'esclusione dalla formazione del reddito delle **plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali indicati**.

Per tali componenti positivi di reddito si prevede la detassazione integrale, a condizione che entro la fine del secondo periodo di imposta successivo alla cessione almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e sviluppo di "altri" beni immateriali agevolabili.

In caso contrario, **l'agevolazione non risulta applicabile**.

Il **co. 41 della Legge di Stabilità 2015** definisce le condizioni necessarie per usufruire dell'agevolazione.

In particolare si 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 e organismi equiparati, finalizzati alla produzione dei beni immateriali oggetto del regime agevolato.

Con le modifiche approvate nel **D.L. investment compact**, si concede la possibilità di svolgere le attività di ricerca e sviluppo anche tramite **società esterne**, a condizione che non si tratti di società del gruppo.

La questione più controversa della nuova misura riguardava l'individuazione dei costi di R&S rilevanti ai fini del calcolo dell'agevolazione, che è esaurientemente affrontata nell'art. 8 del più volte richiamato Decreto attuativo.

In particolare, rientrano nell'ambito delle attività di R&S:

- ⇒ la ricerca fondamentale;
- ⇒ la ricerca applicata;

Il calcolo dell'agevolazione

- ⇒ lo sviluppo sperimentale e competitivo;
- ⇒ il design;
- ⇒ 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 e la protezione degli stessi;
- ⇒ le attività di presentazione, comunicazione e promozione in grado di accrescere il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi.

La quota di reddito e del valore della produzione (**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**) che può essere oggetto di agevolazione è definita in base al rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale eleggibile e i costi complessivi (fiscali) sostenuti per produrre tale bene.

La questione della determinazione del reddito agevolazione è affrontata **nell'art. 9 del Decreto attuativo**, che chiarisce le modalità per il suo calcolo.

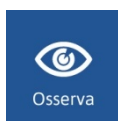
Si prevede che tale quota deve essere determinata per ciascun bene immateriale, indicando al numeratore i costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo poste in essere:

- ⇒ direttamente dai soggetti beneficiari;
- ⇒ da università o enti di ricerca e organismi equiparati;
- ⇒ 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.

L'importo di tali costi è incrementato:

- dei costi relativi alle attività di R&S derivanti da operazioni infragruppo, per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti dalle società del gruppo nei confronti di soggetti terzi;
- dei costi relativi alle attività di R&S sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi come definito dal Provvedimento 29 settembre 2010 dell'Agenzia delle Entrate (relativo alla disciplina degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*), almeno fino a concorrenza dei proventi rappresentati dal riaddebito dei costi, di cui al comma 2, ai soggetti partecipanti all'accordo.

Cessione del bene immateriale



Al denominatore del rapporto vanno indicati i costi suddetti aumentati:

- dei costi derivanti da operazioni infragruppo, sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento del bene immateriale;
- del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta.

Per la determinazione del rapporto non assumono alcuna rilevanza:

- ⇒ gli interessi passivi;
- ⇒ le spese relative agli immobili;
- ⇒ e qualsiasi costo non direttamente riconducibile a uno specifico bene immateriale.

La quota di reddito agevolabile è data dal prodotto tra il reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali e il rapporto summenzionato, e non concorre a formare il reddito d'impresa del soggetto beneficiario nelle percentuali anzidette.

Il regime di tassazione agevolata prevede altresì l'esclusione dalla formazione del reddito delle **plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali indicati**.

Per tali componenti positivi di reddito si prevede la detassazione integrale, a condizione che entro la fine del secondo periodo di imposta successivo alla cessione almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e sviluppo di "altri" beni immateriali agevolabili.

In caso contrario, l'agevolazione non risulta applicabile.

L'art. 11 del D.M. 30.07.2015 individua le attività nelle quali deve essere reinvestito il corrispettivo, ovvero:

- a) attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali che siano "agevolabili" svolte direttamente dai soggetti beneficiari o mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca e organismi equiparati o 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, oppure ancora 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 fare

svolgere le attività di ricerca e sviluppo ai soggetti beneficiari o ad università o enti di ricerca e organismi equiparati.

Nell'ipotesi in cui la plusvalenza sia realizzata 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, la plusvalenza può essere determinata in conformità ad un accordo con l'Agenzia delle Entrate.

Qualora non si verifichino le condizioni previste per l'agevolazione, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione, deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo di imposta in cui è stata realizzata in assenza della previsione di cui allo stesso comma.

- Riproduzione riservata -