

"Patent box": il regime opzionale
 di Valentina Giglio Moro e Marco Peverelli
 (in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 6 del 2015, pag. 53)

SOMMARIO: ["Patent box regime" - in sintesi](#)

L'ampliamento del livello di competitività tra imprese che operano globalmente, ha incentivato, in maniera crescente, l'attuazione di politiche che mirano ad implementare misure protettive atte a conservare l'unicità di prodotti, marchi e invenzioni industriali delle società, attraverso i c.d. "intangible assets", il cui obiettivo è basato sulla creazione e conservazione del valore aggiunto da parte delle compagnie che ne curano lo sfruttamento.

La Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di stabilità 2015) all'art. 1, commi 37-45, prevede l'introduzione di un regime opzionale definito come "patent box", il cui obiettivo primario è legato all'incentivazione dello sfruttamento di beni immateriali che derivano da attività di Ricerca e Sviluppo.

Nella relazione illustrativa presentata dal Governo italiano, si legge che: "In questa prospettiva si intende introdurre un **regime opzionale** di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione dei predetti beni immateriali che consegua un triplice obiettivo:

1. **incentivare la collocazione** in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere;
2. **incentivare il mantenimento** dei beni immateriali in Italia (o meglio, evitare la ri-localizzazione all'estero);
3. **favorire l'investimento** in attività di ricerca e sviluppo".

Inoltre, a evidenziare la portata internazionale del recente intervento normativo, la suddetta relazione puntualizza come: "L'introduzione del predetto regime opzionale renderebbe il mercato italiano maggiormente attrattivo per gli investimenti nazionali ed esteri di lungo termine, tutelando la base imponibile italiana".

Va sottolineato che molti Paesi Europei adottano già da tempo agevolazioni fiscali miranti all'incremento dell'innovazione e dello sviluppo attraverso investimenti in beni immateriali all'interno delle aziende, poiché tali asset rappresentano oggi il veicolo principale di distinzione e di generazione di redditività.

Come ricordato nella relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2015, propedeutica all'introduzione di tale regime opzionale è stata la considerazione basata sulla **mobilità dei fattori produttivi** che ha visto un accrescimento in ambito europeo in ragione dell'integrazione negativa ad opera della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, attraverso la quale è possibile trasferire beni immateriali di valore significativo da uno Stato membro ad un altro in sospensione d'imposta.

Nella Tavola 1, vengono sintetizzate le caratteristiche del "patent box" diffuso all'interno di diversi Paesi membri che lo hanno adottato nella propria legislazione, al fine di introdurre un regime fiscale che agevolasse il reddito derivante dall'utilizzazione di beni immateriali.

Tavola n. 1 - **Caratteristiche "patent box"**



Al fine di ampliare l'applicabilità del regime fiscale agevolato per i redditi derivanti da diritti di proprietà intellettuale, previsto dal "patent box", è stato emanato il D.L. n. 3/2015 (*Investment compact*), convertito nella Legge n. 33 del 24 marzo 2015, tale Decreto legge, all'art. 5, il cui titolo è "Modifiche alla tassazione dei redditi derivanti dai beni immateriali", ha previsto alcune rettifiche al testo della Legge di stabilità 2015.

I **soggetti beneficiari** dell'agevolazione fiscale secondo quanto statuito all'art. 1, commi 37 e 38, della Legge di stabilità 2015, sono:

- i soggetti titolari di reddito d'impresa **residenti in Italia** - sia **soggetti IRES** sia **IRPEF** (ex [art. 73](#) del T.U.I.R.):

- società di capitali;
- enti commerciali residenti in Italia;
- altri titolari di reddito d'impresa;
- imprenditori individuali;
- Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
- i soggetti previsti dal comma 1, lett. d), ex [art. 73](#) del T.U.I.R.: **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 sia **in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione** e con i quali vi sia uno **scambio di informazioni** effettivo.

L'oggetto dell'agevolazione fiscale prevista dal regime opzionale "*patent box*" è composto dai redditi rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, derivanti dalle seguenti categorie di *intangible asset*, di cui all'art. 1, comma 39, della Legge di stabilità 2015:

- opere dell'ingegno;
- brevetti industriali;
- marchi d'impresa - la norma a seguito dell'emanazione del D.L. n. 3/2015 non prevede più i soli marchi "funzionalmente equivalenti ai brevetti" e l'esplicita esclusione dei marchi commerciali;
- disegni e modelli - nuova categoria introdotta attraverso il D.L. n. 3/2015;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Non è obbligatoria la registrazione del bene immateriale, ma deve trattarsi di *asset* per i quali sia prevedibile la protezione, infatti, la norma parla espressamente di beni "giuridicamente tutelabili". Inoltre, condizione di applicabilità dell'agevolazione, valida per tutti i beni immateriali sopra elencati, è che essi siano conseguenti ad attività di Ricerca e Sviluppo. A tal proposito l'art. 1 al comma 41 della Legge di stabilità 2015, prevede che tali attività - c.d. R&S - possano essere svolte:

- **direttamente** dai soggetti che esercitano l'opzione per il "*patent box*";
- *in outsourcing* attraverso l'ausilio di:
 - società esterne⁽¹⁾, mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
 - università o enti di ricerca e organismi equiparati, le cui attività siano finalizzate alla produzione dei suddetti beni intangibili.

Le caratteristiche dei redditi agevolabili secondo il "*patent box regime*" sono riconducibili a due fattispecie di seguito elencate:

- 1) redditi derivanti da utilizzo diretto di *intangibles* da parte dei soggetti che esercitano l'opzione per il "*patent box*";
- 2) redditi conseguiti dalla concessione in uso a terzi dei beni immateriali (costituiti di norma da *royalties*).

Il meccanismo di applicazione dell'incentivo è legato alla tipologia di reddito realizzato.

In base alle due fattispecie sopra esposte avremo che:

- 1) **l'agevolazione fiscale** relativa all'applicazione del "*patent box regime*" per i redditi derivanti dall'utilizzazione diretta dei beni immateriali, prevede l'esclusione da imposizione del contributo economico dei beni agevolabili alla produzione del reddito complessivo. La quota soggetta ad esclusione relativa al contributo economico deve essere determinata sulla base di un apposito accordo (*ruling*) conformemente a quanto previsto dall'[art. 8](#) del D.L. n. 269/2003. Pertanto, l'utilizzo diretto dei beni intangibili, comporta l'attivazione del *ruling* preventivo avente ad oggetto, secondo quanto statuito dall'art. 1, comma 39, della Legge di stabilità 2015: "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". Una volta individuata la quota parte di reddito in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate sulla base del *ruling*,

tale componente reddituale non concorrerà a formare il reddito complessivo in quanto esclusa sulla base dell'esercizio dell'opzione per il "*patent box regime*", secondo le seguenti percentuali (ex art. 1, comma 45, della Legge n. 190/2014):

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

Nel caso in cui i redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangibles*, siano realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo, "con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa", come affermato all'art. 1, comma 39, della Legge n. 190/2014, non è più obbligatorio il ricorso alla determinazione del reddito agevolabile attraverso la procedura del c.d. *ruling ex art. 8* del D.L. n. 269/2003, divenendo facoltativo, a seguito di quanto previsto dall'*Investment compact*, ex D.L. n. 3/2015.

2) **l'incentivo fiscale** previsto per i redditi derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, consente l'esclusione da imposizione dei relativi redditi in misura crescente:

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

Le modalità di accesso al regime agevolativo del "*patent box*" prevedono l'esercizio di **un'apposita opzione** irrevocabile, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, che risulta valida per 5 anni ed è rinnovabile alla scadenza(2) - ex art. 1, comma 37, della Legge n. 190/2014.

La detassazione ha effetto sia ai fini della definizione del reddito complessivo derivante dallo svolgimento di attività di impresa, sia ai fini della determinazione del valore della produzione netta - ex art. 1, comma 43, della Legge n. 190/2014.

Le modalità di funzionamento dell'incentivo fiscale si basano sull'individuazione del calcolo di tale agevolazione. Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 42, della Legge di stabilità 2015, per fruire del beneficio è condizione necessaria, svolgere attività di Ricerca e Sviluppo, finalizzata al "mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale" per cui si è scelto il "*patent box regime*".

Attraverso le modificazioni normative dovute all'introduzione dell'*Investment compact*, il criterio del calcolo della quota di reddito agevolabile, è stato mutato in modo da tener conto della quota delle spese per l'acquisto di brevetti, marchi o altri beni immateriali agevolabili e di spese di Ricerca e Sviluppo affidate a società appartenenti allo stesso gruppo.

Come precisato nella Sezione dedicata alle attività di R&S, il D.L. n. 3/2015, prevede che tra i costi rilevanti siano ricompresi anche quelli sostenuti per l'attività di Ricerca e Sviluppo svolta in *outsourcing* ed entro certi limiti, quelli sostenuti al fine di acquisire i beni intangibili ammessi al regime e le attività di Ricerca e Sviluppo infragruppo. Gli investimenti effettuati in attività di R&S, possono essere sostenuti anche all'estero poiché la norma non prevede espressamente che il loro sostenimento avvenga in ambito nazionale.

Il sopracitato comma 42 combinato con quanto statuito al comma 43 dell'art. 1 ex Legge n. 190/2014, individua la **quota di reddito agevolabile** determinandola in base al rapporto tra le seguenti due componenti:

a) i **costi derivanti dallo svolgimento di attività di Ricerca e Sviluppo** sostenuti, in proprio ovvero con l'ausilio di accordi con terze parti, per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ai quali si possono aggiungere, per un importo non superiore al 30%(3) del totale, i costi sostenuti per l'acquisto del bene immateriale o per attività di Ricerca e Sviluppo ad esso relative, eseguite da società dello stesso gruppo, quindi che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla

l'impresa e

b) i **costi complessivi** sostenuti per la produzione del bene immateriale.

Per opera dell'*Investment compact*, quindi, le spese di Ricerca e Sviluppo, potranno essere incrementate, fino ad un massimo del 30%, al fine di ricomprendere al numeratore del rapporto previsto dal comma 42, i costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale e per gli accordi di R&S stipulati con società del gruppo.

Pertanto, al numeratore del rapporto sopra esposto, va inserito il **totale delle spese di ricerca**, rilevanti ai fini fiscali, sostenute in proprio e di quelle afferenti contratti stipulati con soggetti terzi, per le quali vi è un riconoscimento integrale. A tale valore vanno aggiunte le eventuali spese, rilevanti ai fini fiscali, sostenute per l'acquisizione di beni immateriali ovvero a seguito di accordi stipulati con società infragruppo, fino al limite massimo pari al 30%.

Al denominatore, deve essere indicata la totalità delle spese affrontate per la produzione del bene immateriale.

Da quanto appena esposto, deriva che:

- il beneficio fiscale, sarà pieno, fruibile nella misura massima stabilita dalla norma - **50% a regime** - se le spese con riconoscimento parziale, quindi i costi di acquisizione esterna degli *intangibles* ed i costi di R&S infragruppo non superano il limite del 30% delle spese soggette al riconoscimento integrale;
- la detassazione subirà una riduzione proporzionalmente crescente, in caso di superamento delle spese con riconoscimento parziale, rispetto alle altre.

L'applicazione del rapporto tra costi sostenuti per l'attività di R&S del bene eleggibile e le spese complessive per produrlo è stata una scelta che, come si legge nella relazione illustrativa: "è giustificata dalla volontà di collegare l'agevolazione al sostenimento di tali spese e, quindi, allo svolgimento di un'effettiva attività economica in Italia (la c.d. *substantial activity* cui fa riferimento l'OCSE), coerentemente al c.d. *nexus approach* individuato dall'OCSE nell'ambito delle iniziative volte a prevenire una competizione fiscale dannosa tra Stati (*i.e.* il documento OCSE, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2014 Deliverables)".

Le agevolazioni fiscali relative ai beni soggetti a proprietà intellettuale non riguardano solo l'utilizzo diretto ovvero la cessione in uso a terzi degli *intangibles* ma, come statuito all'art. 1, comma 40, della Legge di stabilità 2015, si estendono anche al momento dell'alienazione di un bene immateriale agevolabile.

La norma, infatti, prevede l'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli *intangibles* oggetto del "*patent box regime*". In particolare, il comma 40 stabilisce che l'integrale esenzione delle plusvalenze sia condizionata al reimpiego dei corrispettivi derivanti dalla cessione in investimenti simili e alla 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 rientranti nella stessa tipologia di quelli agevolabili.

Infine, l'ultimo periodo del comma 40, prevede che, in caso di plusvalenza derivante da una cessione effettuata nei confronti di una società appartenente al medesimo gruppo sia attivata la procedura di *ruling* prevista in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili.

In conclusione, conformemente a quanto affrontato nella relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2015, si sottolinea come il sistema del *ruling* - introdotto dall'[art. 8](#) del D.L. n. 269/2003 - previsto obbligatoriamente nella casistica di utilizzazione diretta degli *intangibles* da parte dell'impresa ed in caso di alienazione di questi ultimi ovvero facoltativamente per i redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, realizzati mediante operazioni infragruppo, consista in una procedura attraverso la quale le imprese che svolgono attività

internazionale, hanno la possibilità di determinare preventivamente, tramite un accordo con l'Amministrazione finanziaria, alcuni elementi per la determinazione delle imposte.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004 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'[art. 110](#) del T.U.I.R., 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.

Lo scopo dell'attivazione della procedura di *ruling* nell'ambito del "*patent box regime*" è quello di definire l'ammontare dei componenti positivi riferibili al bene immateriale agevolabile ed i criteri per individuare i componenti negativi correlati ai sopra citati componenti positivi. Infine, va rimarcato come la procedura di *ruling* è attivabile in via preventiva ovvero in contraddittorio.

"Patent box regime" - in sintesi

Soggetti passivi IRPEF Soggetti passivi IRES Soggetti previsti dal comma 1, lett. d), ex art. 73 del T.U.I.R., a condizione di essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali vi sia uno scambio di informazioni effettivo	Opere dell'ingegno Brevetti industriali Marchi d'impresa Disegni e modelli Processi, formule ed informazioni Obbligo: gli <i>intangibles</i> oggetto di agevolazione devono derivare da attività di R&S effettuata sia direttamente sia in <i>outsourcing</i>	1. redditi derivanti da utilizzo diretto di <i>intangibles</i> (obbligo del ruling internazionale preventivo) 2. redditi conseguiti dalla concessione in uso a terzi dei beni immateriali (costituiti di norma da <i>royalties</i>) 3. plusvalenze connesse alla cessione degli <i>intangibles</i> (obbligo del <i>ruling</i> internazionale)	Per i redditi afferenti alla tipologia 1 e 2 (v. colonna a fianco): - 30% nel 2015 - 40% nel 2016 - 50% a partire dal 2017 Le plusvalenze relative alla tipologia 3, sono escluse totalmente se almeno il 90% del corrispettivo viene reinvestito nella manutenzione e sviluppo di altri <i>intangibles</i> , entro la chiusura del secondo	La quota di reddito agevolabile determinandola in base al rapporto tra le seguenti due componenti: a) i costi derivanti dallo svolgimento di attività di Ricerca e Sviluppo sostenuti, in proprio ovvero con l'ausilio di accordi con terze parti, per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ai quali possono essere aggiunti i costi o per l'acquisizione dei beni infragruppo o sostenuti per R&S entro	Opzione irrevocabile esercitabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, che risulta valida per 5 anni ed è rinnovabile alla scadenza
--	--	---	---	---	--

		preventivo)	periodo d'imposta successivo a quello relativo alla cessione	il limite del 30% b) i costi complessivi sostenuti per la produzione del bene immateriale
--	--	-------------	---	--

ESEMPIO 1

La società Lambda SPA nell'anno 2015 ha investito nell'attività di Ricerca e Sviluppo mirante alla creazione di brevetti, un importo pari a euro 400.000. I costi della produzione complessivi relativi ai sopracitati brevetti sono pari a euro 800.000.

Lambda SPA concede in licenza d'uso i brevetti ottenuti, beneficiando di euro 1.000.000 a titolo di *royalties*.

Si ipotizzano le seguenti due fattispecie:

caso a) la società sostiene direttamente **tutti i costi** per l'attività di Ricerca e Sviluppo per la creazione di brevetti;

caso b) la società, attraverso un accordo stipulato con una società del gruppo avente sede in Germania, **affida** alla consociata una **parte dell'attività di Ricerca e Sviluppo dei brevetti**. Lambda SPA investe un importo pari a euro 220.000 e la consociata tedesca pari a euro 180.000.

Soluzione

Premessa

Quanto rappresentato attraverso l'esempio 1, contempla i redditi derivanti dallo sfruttamento delle licenze d'uso sui brevetti derivanti dallo svolgimento di attività di Ricerca e Sviluppo. Pertanto, non viene considerata alcuna procedura di *ruling*, prevista, invece, in caso di utilizzo diretto degli *intangibles*.

Caso a)

La prima casistica prevedendo il diretto sostenimento delle spese in R&S da parte dell'impresa, implica che il rapporto attraverso il quale individuare la quota di reddito agevolabile, sia così rappresentato:



L'importo di reddito agevolabile risulta pari a euro 500.000. Da tale valore bisognerà escludere il 30% del reddito, così come previsto dal "*patent box regime*" per l'anno d'imposta 2015.

Pertanto, il reddito che non concorrerà a formare il reddito complessivo sarà pari a euro 150.000.

Caso b)

Il secondo caso, contempla l'ipotesi di sostenimento delle spese di Ricerca e Sviluppo, sia direttamente da parte della società Lambda SPA, sia in *outsourcing* ad una società appartenente al medesimo gruppo avente sede in un Paese UE, non vietando la norma la possibilità che tali attività di R&S possano essere svolte all'estero e non debbano essere obbligatoriamente localizzate in ambito nazionale.

La percentuale attraverso cui determinare la quota di reddito agevolabile è la seguente:



Il reddito agevolabile è pari a euro 340.000. Da tale importo va escluso il 30% del reddito per l'anno d'imposta 2015. Il reddito che non concorrerà a formare il reddito complessivo sarà pari a euro 102.000.

ESEMPIO 2

La società Gamma SPA nell'anno 2015 ha ceduto il proprio brevetto derivante dallo svolgimento di attività di Ricerca e Sviluppo ad una società residente in Spagna per un importo pari a euro 950.000, realizzando una plusvalenza pari a euro 750.000.

La società cedente decide di investire, all'inizio del 2016, euro 675.000 in R&S al fine di creare nuovi brevetti.

Soluzione

Si sottolinea come, nel caso in cui l'impresa acquirente fosse stata una società appartenente al medesimo gruppo di Gamma SPA, sarebbe stato necessario procedere al *ruling* per verificare se il prezzo di cessione risulti conforme al valore di mercato.

Stante quanto appena premesso, nel caso contemplato dall'esempio 2, la norma prevede l'esenzione totale dell'importo della plusvalenza realizzata in caso di dismissione di *intangibles* agevolabili se viene reinvestito almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni nella manutenzione e sviluppo di altri beni immateriali rientranti nella stessa tipologia di quelli agevolabili, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'alienazione.

La casistica affrontata dall'esempio 2, comporta la non applicabilità del beneficio fiscale, poiché la società Gamma SPA, ha provveduto, a seguito della cessione, a reinvestire il 90% del valore della plusvalenza realizzata. La norma, invece, come specificato dall'Agenzia delle entrate attraverso l'emanazione della circolare [n. 6/E](#) del 19 febbraio 2015, prevede che: "ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, il reinvestimento deve riguardare almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione e non dell'importo della plusvalenza".

L'esclusione totale dalla tassazione dell'importo della plusvalenza determinato secondo l'[art. 86](#) del T.U.I.R., pari a euro 750.000, sarebbe stata fruibile se la società Gamma SPA avesse reimpiegato nell'attività di Ricerca e Sviluppo un importo pari almeno a euro 855.000, e cioè al 90% del prezzo di cessione del brevetto.

Note:

(1) L'utilizzo in *outsourcing* di società esterne è stato aggiunto attraverso la modifica del comma 41 dell'art. 1 - Legge di stabilità 2015, grazie all'emanazione del D.L. [n. 3/2015](#).

(2) L'aspetto legato al rinnovamento dell'opzione deriva dalle modifiche apportate dall'*Investment compact* (D.L. [n. 3/2015](#)).

(3) Modalità di calcolo coerente con le linee guida dettate dall'OCSE nell'*Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*".