

*"Patent Box": primi indirizzi operativi per la detassazione
di Laugelli Raffaele
(in "Pratica fiscale e professionale" n. 35 del 2015, pag. 21)*

Sommario: [ADEMPIMENTO](#) - [Obiettivi del Patent Box](#) - [Misura dell'agevolazione ed esercizio dell'opzione](#) - [SOGGETTI INTERESSATI](#) - [SOGGETTI ESCLUSI](#) - [PROCEDURE](#) - [Definizione di bene immateriale ai fini del Patent Box](#) - [Attività di ricerca e sviluppo](#) - [Reddito agevolabile](#) - [Determinazione percentuale di reddito agevolabile](#) - [CASI PARTICOLARI](#) - [1\) Ruling Internazionale](#) - [2\) Up Lift](#) - [3\) Primi esercizi opzione](#) - [4\) Plusvalenze e operazioni straordinarie](#)

ADEMPIMENTO

La disciplina del "Patent box" consente, ai soggetti che vi abbiano optato, una detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali (marchi, brevetti, etc.), ponendosi in linea di continuità con i modelli introdotti in altri Paesi UE.

RIFERIMENTI

- Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art 1, commi 37-45
- D.L. 30 settembre 2003, n. 269, [art. 8](#), comma 5
- Decreto MISE e MEF 30 luglio 2015

SOGGETTI INTERESSATI

I soggetti che possono esercitare l'opzione sono tutti i titolari di reddito di impresa, compresi i non residenti solo se abbiano, all'interno del territorio italiano, una stabile organizzazione e che siano residenti in Stati nei quali:

- è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione
- sia effettivo lo scambio di informazioni

SOGGETTI ESCLUSI

Sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione i soggetti sottoposti a procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

PROCEDURE

Per l'applicazione della disciplina è necessario individuare il reddito agevolabile attraverso l'utilizzo diretto o indiretto dei marchi o brevetti.

Determinato il "reddito agevolabile", si moltiplica lo stesso per il rapporto tra costi di ricerca e sviluppo e costi complessivi, in modo da determinare la percentuale di reddito che gode dell'agevolazione su cui operare la variazione in diminuzione prevista.

CASI PARTICOLARI

- 1) Ruling internazionale
- 2) Up lift
- 3) Primi esercizi opzione
- 4) Plusvalenze e operazioni straordinarie

ADEMPIMENTO

Con l'introduzione del regime opzionale del "**Patent Box**" (Decreto MISE e MEF del 30 luglio 2015) 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'obiettivo di disincentivare l'allocazione dei citati beni immateriali, presso Paesi a fiscalità privilegiata diversi da quelli dove il bene è stato studiato e creato.

Obiettivi del Patent Box

La citata disciplina:

- **incentiva** l'allocazione e il mantenimento in Italia di beni immateriali detenuti all'estero;
- **favorisce** l'investimento in Italia nell'attività di ricerca e sviluppo.

Attenzione

Come detto, il Patent Box **favorisce gli investimenti in ricerca e sviluppo** (essendo tali costi un elemento cardine per godere dell'agevolazione) tuttavia, il regime in esame si **differenzia dai crediti di imposta** concessi per le citate attività.

Nel caso del credito di imposta, i costi sostenuti sono utilizzati per **calcolare la misura del beneficio**, mentre nel caso del Patent Box, essendo agevolato direttamente il reddito (quindi ricavi meno costi) derivante dall'utilizzo del bene immateriale, le spese di ricerca e sviluppo sono solo un elemento dell'attività sostanziale che viene svolta nel paese che concede l'agevolazione.

L'opzione è **valida per 5 anni ed è rinnovabile**.

L'opzione per il rinnovo, inoltre, distingue ulteriormente la disciplina sul Patent Box, dai crediti di imposta per ricerca e sviluppo, caratterizzando il Patent Box, come **norma di sistema**.

Misura dell'agevolazione ed esercizio dell'opzione

Il "Patent Box" prevede **diverse percentuali di detassazione** del reddito derivante dalle attività immateriali:

- **primo periodo** di imposta del Patent Box, ovvero il 2015, **30%**;
- **secondo periodo** di imposta (2016), **40%**;

- dal **terzo periodo** di imposta entra a regime la percentuale di detassazione del **50%**.

In **dichiarazione**, la detassazione del reddito derivante dai beni immateriali si manifesta con una **variazione in diminuzione del reddito**.

Pertanto, nel silenzio della norma e del decreto, è opinione di chi scrive che, la citata variazione in diminuzione possa comportare una **perdita fiscale**, riportabile e compensabile con il reddito dell'anno successivo.

ESEMPIO

- Esercizio X;
- Reddito da Patent Box (utilizzo indiretto dei marchi € **300.000,00**);
- Variazione in diminuzione **50%** P.B (unica variazione fiscale dell'esercizio);
- Reddito di impresa: **€ 100.000,00**;

A fronte del delta meno derivante dal Patent Box, il contribuente nell'anno X dichiarerà una **perdita fiscale di € 50.000,00** (100.000 - 150.000) riportabile nell'esercizio di imposta successivo.

SOGGETTI INTERESSATI

I soggetti che possono esercitare l'opzione sono tutti i **titolari di reddito di impresa**, compresi i non residenti, se e solo se, abbiano all'interno del territorio italiano una **stabile organizzazione** e che siano residenti in Stati nei quali:

- è in vigore un **accordo per evitare la doppia imposizione**;
- sia effettivo lo **scambio di informazioni**.

Nel caso, in cui il soggetto che goda dell'agevolazione sia un **non residente**, i beni immateriali (brevetti, marchi, etc) dovranno essere ricompresi nel patrimonio della stabile organizzazione.

SCHEMA DI SINTESI

In definitiva, **possono godere dell'agevolazione**:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone;
- società di capitali e enti commerciali;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti (se residenti in white list).

SOGGETTI ESCLUSI

Sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione i **soggetti sottoposti a procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi.

I soggetti sottoposti alle citate procedure sono esclusi in quanto le stesse non sono finalizzate alla continuazione dell'esercizio sociale e, inoltre, vigono **criteri di determinazione** del reddito diversi da quelli ordinari.

Sono escluse anche le **società semplici** in quanto non possono esercitare attività commerciali.

PROCEDURE

Definizione di bene immateriale ai fini del Patent Box

L'opzione per il Patent Box ha ad oggetto:

- **disegni e modelli** giuridicamente tutelabili;
- **marchi di impresa**, registrati o in corso di registrazione;
- **software** protetti da copyright;
- **informazioni aziendali** e **know how** giuridicamente tutelabili;
- **brevetti**.

Attenzione

All'interno dei brevetti sono compresi:

- i brevetti per le **invenzioni biotecnologiche** e i relativi certificati complementari di protezione;
- i brevetti per **modello di utilità**;
- i brevetti e certificati per varietà vegetali;
- le **tipografie di prodotti a semiconduttori**.

Nei brevetti vanno inclusi, altresì, quelli in **corso di concessione**.

I **beni immateriali utilizzati congiuntamente** per la realizzazione di un unico prodotto, si pensi ad esempio ad una autovettura con tutti gli *optionals*, si considerano, ai fini del *Patent Box*, come un unico bene.

Ai fini della definizione di tali tipologie di beni e per la loro esistenza è necessario fare riferimento alle norme **nazionali, estere e comunitarie**, oltre alle norme previste in **trattati e convenzioni** in materia di proprietà industriale e intellettuale.

Infatti, il bene può essere tutelato anche al di fuori dei confini nazionali.

Attività di ricerca e sviluppo

L'agevolazione è condizionata alla circostanza che i soggetti svolgano, anche indirettamente, l'attività di ricerca e sviluppo. Sono tali:

SCHEMA DI SINTESI

- la **ricerca fondamentale**, compresi i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, qualora le stesse siano successivamente utilizzate nelle attività di ricerca

applicata e design;

- la **ricerca applicata**, ovvero la ricerca posta in essere per acquisire nuove conoscenze e capacità da utilizzare per nuovi prodotti;
- lo **sviluppo sperimentale e competitivo**, ovvero l'applicazione delle conoscenze esistenti al fine di migliorare il prodotto;
- il **design**;
- l'**ideazione** e la **realizzazione** del software protetto da copyright;
- le **ricerche preventive, studi mercato**;
- gli **interventi finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione**, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei diritti sui prodotti;
- le **attività di presentazione, comunicazione e promozione** che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del design, o degli altri marchi proteggibili.

Quest'ultima definizione pertanto, a opinione di chi scrive, inserisce tra le spese sostenibili per poter goder del Patent Box, le spese di pubblicità, ma soprattutto le **spese di rappresentanza**, che assolvono la funzione di offrire al pubblico un'immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione ed efficienza, senza una diretta correlazione con i ricavi.

Infatti, la deducibilità di tali componenti negativi non è integrale, ma sottoposta alle limitazioni previste dal Legislatore.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto, che goda della agevolazione sul Patent Box, sostenga spese di rappresentanza (promuovendo i marchi ovviamente) opererà:

- *in primis*, una **possibile variazione in aumento** derivante dall'eventuale non integrale deducibilità delle citate spese;
- in secondo luogo, una **variazione in diminuzione** derivante dall'agevolazione legata al Patent Box.

Attenzione

Tali costi di ricerca e sviluppo possono:

- essere sostenuti dal **contribuente**;
- da **università o enti di ricerca** ad essi 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.

Reddito agevolabile

Il reddito agevolabile è quello derivante dall'utilizzo diretto o indiretto (i.e in concessione d'uso) dei beni immateriali considerati ai fini del Patent Box.

Per determinare il reddito derivante dall'utilizzo diretto è

necessario attivare la procedura di *ruling* internazionale.

In caso di utilizzo indiretto del marchio, quindi in concessione d'uso, il reddito è determinato dai relativi canoni al netto dei costi di competenza.

I ricavi ai fini del Patent Box comprendono altresì le somme ottenute come risarcimento danno (riferite ovviamente al bene immateriale).

ESEMPIO

Determinazione reddito P.B **uso indiretto** (considerando che la quota di reddito agevolabile sia per convenzione il 100%).

- Canoni percepiti per l'utilizzo del software € 100.000,00;
- Spese pubblicità e rappresentanza € 20.000,00 (di cui relative al marchio/software € 11.000,00);
- Spese del personale € 70.000,00 (di cui riferibile al software € 35.000,00).

Il **reddito agevolabile** sarà uguale ad € 54.000,00 (€ 100.000 - (35.000 + 11.000)).

Il delta meno corrisponderà alla **percentuale di agevolazione** prevista dalla norma (30%, 40% o 50% di 54.000).

Attenzione

Considerato che il contribuente di fatto, in ipotesi in cui non venga attivato il ruling, gode di una **certa discrezionalità**, nell'individuare i costi che:

- confluiranno nel rapporto relativo alla **quota di reddito agevolabile** (di cui si dirà in seguito),
- sono afferenti l'utilizzo del **marchio/brevetto**,

al fine di evitare possibili rilievi da Parte dell'Amministrazione Finanziaria, è consigliabile dotarsi di una **adeguata documentazione**, al fine di poter dimostrare analiticamente il collegamento tra il costo e il bene immateriale.

Determinazione percentuale di reddito agevolabile

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo del bene immateriale e i costi complessivi.

Pertanto, la determinazione del reddito agevolabile può essere così sintetizzata:

Calcola

$$\frac{\text{costi qualificati}}{\text{costi complessivi}} \times \text{reddito derivante da bene immateriale}$$

I costi qualificati sono dati:

- dai **costi di ricerca e sviluppo**;
- dai costi afferenti all'attività di ricerca e sviluppo addebitati da **società infragruppo**, per la quota degli stessi che rappresenta un mero riaddebito dei costi sostenuti da tali società infragruppo nei confronti di terzi per l'effettuazione delle citate attività di ricerca e sviluppo.

I **costi complessivi** sono dati dalla somma di:

- costi qualificati;
- costi da operazioni infragruppo;
- costo di acquisizione (inclusa la licenza) del bene intangibile.

Non rientrano nel citato rapporto (costi qualificati/costi complessivi):

- gli interessi passivi;
- le spese relative agli immobili;
- costi che non possano essere direttamente collegati ad un specifico bene immateriale.

Al numeratore del rapporto sopra specificato, a regime va aggiunto il valore derivante dall'**up-lift**.

ESEMPIO

Sulla base di quanto descritto, si ponga questo esempio, per convenzione, solo nel caso di specie, in **assenza di up-lift**:

- costi qualificati 120.000,
 - costi complessivi 130.000,
 - reddito da utilizzo marchio 50.000,
 - percentuale dell'agevolazione 50%,
- la variazione in diminuzione sarà data da:
 $[(120.000/130.000) \times 50.000] \times 50\% = 23.077$

CASI PARTICOLARI

1) Ruling Internazionale

Nel caso di **utilizzo diretto** del bene immateriale, è necessario attivare la procedura di ruling internazionale.

Attraverso la citata procedura, si determina in **contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate**, il reddito (pertanto, ricavi derivanti dal bene immateriale e i correlati costi) prodotto dall'utilizzo diretto del bene ai fini del Patent Box.

Qualora non si raggiunga un **accordo per la determinazione del reddito** entro la data di presentazione della dichiarazione dei

redditi (del periodo di imposta oggetto di ruling) il contribuente è obbligato a determinare il reddito secondo le **regole ordinarie**.

La **quota di reddito agevolabile** relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza e la sottoscrizione dell'accordo, può essere inserita nella dichiarazione dei redditi dell'anno della **sottoscrizione dell'accordo**.

Infine, la procedura di *ruling* è facoltativa, a differenza per quanto riguarda la determinazione di reddito derivante dall'uso diretto del bene, ma consigliabile, onde evitare rilievi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nel caso di:

- **determinazione delle plusvalenze**;
- **transazioni infragruppo**, o meglio delle operazioni effettuate con società che sono controllate dalla società o dalla controllante della società o che, direttamente o indirettamente controllano la società.

2) Up Lift

Il rapporto tra costi qualificati e costi complessivi specifica la percentuale della **quota di reddito agevolabile**.

Al numeratore, come detto, vanno inseriti i costi qualificati (ovvero di ricerca e sviluppo).

Tuttavia, il valore del numeratore può essere incrementato di un importo corrispondente alla **differenza tra il valore complessivo del denominatore** (i costi complessivi pertanto) e il **valore del numeratore** (costi qualificati) nei limiti del **30%** dei costi qualificati.

L'aumento del valore del numeratore favorirà pertanto la misura dell'agevolazione, avvicinandola al 100% del reddito da bene immateriale.

ESEMPIO

- Spese qualificate: 150.000
- Costi acquisizione licenza: 30.000
- Operazioni infragruppo: 30.000
- Costi complessivi: 250.000 (senza considerare i costi di acquisizione licenza e op. infragruppo)

Totale valore numeratore = 195.000 (costi qualificati + Up lift).

L'Up Lift è dato da $250.000 - 150.000 = 100.000$ che si confronta con il 30% di 150.000, ovvero 45.000. Essendo 45.000 inferiore alla differenza tra costi qualificati e complessivi, si sommerà ai 150.000.

Totale valore denominatore = 310.000 (250.000 + 30.000 + 30.000)

Percentuale di reddito agevolabile = $(195.000 / 310.000) * 100 = 63\%$.

ESEMPIO

- Spese qualificate: 150.000;

- Costi complessivi: 160.000

Il **30%** di 150.000, ovvero 45.000 è maggiore della differenza tra costi complessivi e costi qualificati, che ammonta a 10.000.

Totale numeratore: 160.000

Totale denominatore: 160.000

Percentuale reddito agevolabile: **100%** ovvero
 $(160.000/160.000) \times 100$

ESEMPIO

Calcolo reddito agevolabile a regime con tutte le variabili.

- Costi qualificati 150.000;

- Costi complessivi 200.000;

- Acquisto bene immateriale e operazioni infragruppo: 50.000

- Reddito da utilizzo marchio 80.000

- Up lift 45.000

- Percentuale delta meno da Patent box **50%** reddito.

Variazione in diminuzione = $[195.000 (150.000 + \text{up lift di } 45.000) / 250.000 (200.000 + 50.000)] \times 80.000 \times 50\%$
 = 31.200.

3) Primi esercizi opzione

Per il calcolo del **coefficiente di reddito agevolabile**, dato dal rapporto dei costi qualificati e complessivi, le previsioni normative vanno incontro ai bisogni dei contribuenti.

Dall'introduzione del regime, l'impresa deve fornirsi di un **sistema di rilevazione dei costi per ogni bene immateriale**.

Tuttavia, per i **primi 4 periodi** di imposta è stato previsto che le imprese prendano in considerazione i costi in maniera aggregata, considerando anche i costi sostenuti nei periodi precedenti all'ingresso del regime.

Pertanto, premesso che si gode del regime **dal 2015**:

- per i primi 4 periodi di imposta i costi sono **considerati cumulativamente** (saranno considerati in forma aggregata i costi dal quadriennio 2012-2015 al quadriennio 2014-2017);

- dopo i primi quattro anni, i costi dovranno essere rilevati per singolo bene immateriale.

Pertanto, entrando nel regime nel 2015, **unicamente dal 2018** i costi dovranno essere considerati per ogni bene immateriale. Infatti, nel quadriennio 2015-2018, l'impresa avrà già dovuto rilevare i costi per singolo bene immateriale.

4) Plusvalenze e operazioni straordinarie

In caso di **cessione del bene immateriale**, le plusvalenze derivanti dalla cessione sono esenti, se e solo se, il **90%** del corrispettivo della cessione, quindi il prezzo di cessione, venga reinvestito prima della chiusura del secondo periodo di imposta dalla cessione.

La plusvalenza, pertanto, viene **"sospesa" per due anni**,

all'interno dei quali il contribuente viene monitorato.

In caso di cessione del bene a società del Gruppo, è opzionabile, su richiesta del contribuente, la **procedura di ruling**.

Secondo lo scrivente, nel periodo di sospensione, l'eventuale variazione in aumento diventa, in caso di operazioni straordinarie, una posizione soggettiva.

Infine, in caso di **operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali**, fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra al dante causa nell'esercizio dell'opzione, nell'eredità dei costi e negli anni di durata dell'opzione stessa.