



Venerdì 28/08/2015

Patent box: prossimo alla G.U. il Dm con le modalità applicative

A cura di: FiscoOggi

La disciplina prevede una tassazione agevolata per i redditi derivanti da opere di ingegno: brevetti, marchi, software protetti da copyright, disegni e modelli giuridicamente tutelati.

La legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi da 37 a 45, legge 190/2014, come modificati dall'articolo 5 del decreto legge 3/2015) ha introdotto nel nostro ordinamento tributario un nuovo regime fiscale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo, diretto e indiretto, dei beni immateriali (intangibles), denominato patent box.

Il comma 44 ha demandato a un decreto di natura non regolamentare del ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il ministero dell'Economia e delle Finanze, l'adozione delle disposizioni attuative del nuovo regime. Con l'emanazione del Dm, in corso di registrazione dalla Corte dei conti e di prossima pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, la disciplina del regime patent box diventa operativa.

Ambito di applicazione (articolo 1)

L'articolo 1, nel definire l'ambito di applicazione del decreto, stabilisce che lo stesso reca le disposizioni di attuazione del regime opzionale di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo, diretto e indiretto, dei beni immateriali, noto come patent box.

Soggetti beneficiari e soggetti esclusi (articoli 2 e 3)

L'articolo 2 conferma che possono optare, per l'applicazione del regime, tutti i soggetti (persone fisiche e persone giuridiche) titolari di reddito d'impresa, a condizione che esercitino attività di ricerca e sviluppo. Viene precisato, inoltre, che l'opzione può essere esercitata non solo dai titolari dei beni immateriali, ma anche dai soggetti che hanno diritto allo sfruttamento economico degli stessi.

Sono invece espressamente escluse dall'accesso al regime (articolo 3) le società assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Modalità di esercizio e durata dell'opzione (articolo 4)

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. Con tale previsione si mira a conferire carattere di stabilità al regime agevolato.

Quanto alle modalità di 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.

Operazioni straordinarie (articolo 5)

Nelle ipotesi di fusione, scissione o conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione precedentemente esercitata dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi rilevanti ai fini della determinazione della quota di reddito agevolabile.

La disposizione ha il chiaro scopo di garantire continuità all'applicazione del beneficio fiscale anche nel caso di vicende che determinano un mutamento organizzativo soggettivo dell'impresa.



Definizione di bene immateriale (articolo 6)

L'articolo 6 del Dm fornisce una definizione alquanto ampia di bene immateriale agevolabile, includendo nell'ambito oggettivo del regime patent box una vasta gamma di intangibles.

Il comma 1, infatti, stabilisce che l'opzione ha a oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- software protetto da copyright
- brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione
- marchi d'impresa (compresi i marchi collettivi), siano essi registrati o in corso di registrazione
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili
- informazioni aziendali e di esperienze tecnico-industriali, comprese quelle
- commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Ai fini della definizione delle varie tipologie di beni immateriali suindicati e della determinazione dei requisiti per la loro esistenza e protezione, si fa riferimento alle norme nazionali ed europee, nonché alle disposizioni di trattati e convenzioni internazionali sottoscritti in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

L'ultimo comma contiene una importante precisazione: qualora due o più beni immateriali appartenenti a un medesimo soggetto siano collegati tra loro da un vincolo di complementarietà in forza del quale la finalizzazione di un processo produttivo sia subordinata al loro uso congiunto e inscindibile, essi, ai fini dell'applicazione del regime agevolato, devono essere considerati alla stregua di un solo bene immateriale.

Tipologie di utilizzo agevolabili (articolo 7)

Per l'applicazione del regime patent box, gli intangibles devono essere oggetto delle tipologie di utilizzo espressamente indicate dall'articolo 7:

- concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali (in tal caso, il reddito agevolabile è rappresentato dai relativi canoni, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti, a essi connessi)
- uso diretto, per tale intendendosi l'utilizzo dei beni nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sugli stessi riservano al titolare (in tal caso, è necessario determinare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita).

L'ultimo comma dell'articolo 7 precisa che l'opzione ha a oggetto anche le somme ottenute a titolo di risarcimento o di restituzione per responsabilità contrattuale o extracontrattuale derivante rispettivamente da inadempimento dei contratti aventi a oggetto i beni immateriali agevolabili e da violazione dei diritti sugli stessi.

Definizione di attività di ricerca e sviluppo (articolo 8)

Il legislatore italiano ha delineato la disciplina del regime patent box avendo riguardo al rispetto del criterio del nexus approach, come raccomandato dall'Ocse, che implica il necessario svolgimento da parte del



contribuente di una effettiva attività di ricerca e sviluppo (R&S) quale condizione imprescindibile per beneficiare del regime agevolato.

A tal proposito, l'articolo 8 del Dm fornisce una definizione puntuale e dettagliata delle attività di R&S rilevanti ai fini del regime in esame, stabilendo innanzitutto che esse devono essere finalizzate alla produzione, allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento del valore dei beni immateriali.

Ciò posto, rientrano nell'ambito delle attività di R&S:

- la ricerca fondamentale
- la ricerca applicata
- 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.

Determinazione della quota di reddito agevolabile (articolo 9)

Il comma 42 dell'articolo 1 della legge 190/2014, stabilisce che "la quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del 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 ed i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene".

L'articolo 9 del Dm, innanzitutto, chiarisce che tale quota deve essere determinata per ciascun bene immateriale, quindi definisce in maniera puntuale gli elementi del suindicato rapporto.

I costi da indicare al numeratore sono quelli relativi alle attività di ricerca e sviluppo poste in essere (comma 2):

- 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 (comma 3):



- 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.

Al denominatore del rapporto vanno indicati i costi di cui ai precedenti commi 2 e 3 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, inoltre, 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 dei costi, e non concorre a formare il reddito d'impresa del soggetto beneficiario per il 50% del relativo ammontare; tuttavia, per i primi due periodi d'imposta di efficacia del regime (2015 e 2016), la percentuale di esclusione è rispettivamente del 30 e del 40 per cento. Pertanto, solo a partire dal 2017 troverà applicazione la regola generale del 50 per cento.

Reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali (articolo 10)

L'articolo 10 del Dm conferma la detassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali prevista dal comma 40 dell'articolo 1 della legge 190/2014.

In particolare, viene ribadito che tali plusvalenze sono escluse dal reddito complessivo a condizione che almeno il 90% del loro ammontare sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è stata posta in essere la cessione, in attività finalizzate allo sviluppo, mantenimento o accrescimento di altri beni immateriali, poste in essere direttamente dai soggetti beneficiari, ovvero, sulla base di appositi contratti di ricerca, da università o enti di ricerca e organismi equiparati, da società, anche start up innovative, diverse da quelle facenti parte del gruppo societario o, infine, da società, anche start up innovative, facenti parte del gruppo.

In caso di mancato reinvestimento del corrispettivo, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione, deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza.

Tracciabilità delle spese e dei redditi (articolo 11)

Allo scopo di garantire la corretta applicazione del regime patent box, è necessaria la sussistenza di un diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali, nonché tra questi ultimi e il reddito agevolabile dagli stessi derivante.

Tale collegamento deve risultare, a norma dell'articolo 11 del Dm, da un adeguato sistema di rilevazione contabile ed extracontabile. Pertanto, i soggetti, che intendono beneficiare del regime patent box, devono implementare, all'interno della propria organizzazione, un sistema di tracciabilità delle spese e dei redditi idoneo ad assicurare la dimostrazione del richiesto collegamento.



Procedura di ruling (articolo 12)

La disciplina del patent box prevede l'attivazione di una procedura di ruling internazionale ex articolo 8, DI 269/2003, finalizzata alla stipula di un accordo preventivo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, in due distinte ipotesi:

- in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, il ricorso allo strumento del ruling internazionale è obbligatorio. In altri termini, il contribuente, che utilizza direttamente i beni immateriali e che intende accedere al regime patent box, deve concludere un accordo preventivo in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate volto alla determinazione del contributo economico apportato dai beni immateriali alla produzione del reddito complessivo
- il ricorso alla procedura di ruling è invece facoltativo nel caso di redditi (anche derivanti da una plusvalenza) realizzati nell'ambito di operazioni infragruppo.

In entrambi i casi in cui la quota di reddito agevolabile è determinata sulla base di un accordo preventivo tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, il comma 3 dell'articolo 4 del Dm stabilisce che l'opzione per il regime agevolato ha efficacia a partire dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di ruling. Nelle more della sottoscrizione dell'accordo, il contribuente determina il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Tuttavia, per consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di ruling, l'eccedenza d'imposta o la maggiore perdita, relative ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza e la data di stipula dell'accordo, possono essere esposte nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sottoscrizione dell'accordo medesimo.

Infine, è previsto che le micro, piccole e medie imprese (come definite dalla raccomandazione della Commissione della Comunità europea 2003/361/Ce) possono avvalersi di criteri di determinazione semplificati del contributo economico dei beni immateriali alla produzione del reddito, sulla base di apposite modalità che saranno previste, nel rispetto del principio comunitario del contenimento degli oneri amministrativi, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. In ogni caso, tali imprese devono essere in grado di monitorare il nesso tra i costi e il reddito, fornendone dimostrazione all'Amministrazione finanziaria.

Gennaro Napolitano

Fonte: <http://www.nuovofiscooggi.it>