

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

Patent box dalla A alla Z: precisazioni e risposte ad hoc

7 Aprile 2016

In una circolare, presentata oggi dal direttore Rossella Orlandi a Milano nel corso di un convegno, il punto sul regime opzionale ispirato ai principi Ocse, che premia le “idee” produttive



Patent box: l’essenza della norma applicata alla realtà delle diverse situazioni prospettabili. Con la **circolare n. 11/E** del 7 aprile 2016, l’Agenzia delle Entrate, in collaborazione con il Mise, fornisce nuovi importanti chiarimenti su una materia che indubbiamente suscita un forte interesse nel mondo delle imprese. Interesse che si traduce anche nella necessità di specificazioni da parte dei possibili beneficiari.

In sintesi, il principale vantaggio, per chi accede al regime del *Patent box* (beneficio introdotto dalla Stabilità 2015, legge 190/2014), consiste nell’esclusione dall’imposizione fiscale del 30% del reddito derivante dall’utilizzo diretto o indiretto dei beni immateriali per il 2015, quota che aumenta al 40% nel 2016, per arrivare al 50% a partire dal 2017.

Detto ciò, la circolare ricorda che l’opzione per tale meccanismo va comunicata con l’apposito **modello**, on line sul sito delle Entrate, va indirizzata all’ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della direzione centrale Accertamento dell’Agenzia, e la relativa documentazione può essere presentata o integrata entro 120 giorni dalla presentazione dell’istanza (con esclusivo riguardo alle domande presentate dal 1° dicembre 2015 al 31 marzo 2016, i giorni diventano 150). È valida per cinque periodi d’imposta, irrevocabile, rinnovabile e non necessariamente esercitata per tutti gli *intangibles*.

La comunicazione va fatta per i primi due periodi d’imposta (2015, 2016), mentre a regime (dal 2017) la scelta andrà indicata nella dichiarazione dei redditi con decorrenza dal periodo d’imposta

al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

Ruling e Patent box

Ampio spazio è dedicato alle modalità di accesso al regime e agli effetti della sottoscrizione dell'accordo preventivo. L'opzione al *Patent box* ha efficacia, infatti, dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling*. Al riguardo, la circolare precisa che, in caso di *ruling* facoltativo, qualora sia esercitata l'opzione e non sia stata presentata l'istanza di accordo, l'opzione è efficace e il quinquennio inizia a decorrere. Il contribuente determina autonomamente l'ammontare del reddito agevolabile. Se nel corso del quinquennio il contribuente presenta istanza di *ruling* facoltativo, lo stesso non può continuare a determinare il reddito autonomamente, ma deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate.

Patent box e nesso

Per fruire dell'agevolazione, comunque, deve esserci un nesso (il *nexus approach* dell'Ocse) tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali e il reddito agevolabile, cioè è necessario che il titolare abbia diritto allo sfruttamento economico dei beni e che svolga attività di ricerca e sviluppo. Il diritto allo sfruttamento, sottolinea la circolare, è condizione necessaria ma non sufficiente per la fruizione dell'agevolazione, dipende se agli stessi beni si può attribuire un valore dal quale derivano componenti positivi di reddito che concorrono alla formazione del reddito di impresa. La quantificazione del valore si deve effettuare seguendo le indicazioni del documento di oggi.

Beni immateriali agevolabili

Sulla definizione di "bene immateriale" la circolare chiarisce che sono ammessi al *Patent box* anche i beni collegati da vincoli di complementarietà che sono utilizzati congiuntamente per realizzare un prodotto o un processo. Questa disposizione è stata prevista dalla stabilità 2016 con l'introduzione del comma 42-ter, all'articolo 1 della legge 190/2014.

Sono beni immateriali agevolabili: il software protetto da copyright, i brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, i brevetti per invenzione (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, i marchi di impresa, inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione, i disegni e modelli, giuridicamente tutelabili, le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Diritti d'autore esclusi dall'agevolazione

Con la sola eccezione del software protetto da copyright, non possono beneficiare del regime *Patent box* le opere letterarie, drammatiche, scientifiche e didattiche, i format radiotelevisivi, le opere fotografiche, le composizioni musicali e, in genere, tutte le opere frutto dell'attività intellettuale. A prevedere l'esclusione, una disposizione della stabilità 2016. In sostanza, il regime di favore non vale più per le "opere dell'ingegno". La circolare chiarisce che tale modifica può applicarsi anche alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31 dicembre 2015.

Definizione di ricerca e sviluppo

L'Agenzia precisa, nel dettaglio, quali sono le attività di ricerca e sviluppo finalizzate al mantenimento e accrescimento del valore dei beni, in assenza delle quali non si può fruire del regime agevolato. A titolo di esempio, per "ricerca fondamentale" si intendono i lavori sperimentali o teorici volti ad acquisire nuove conoscenze che siano utilizzate nell'attività di ricerca applicata e design. E ancora, sono classificabili nel "design" le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, incluso l'aspetto esteriore e quelle di sviluppo dei marchi, intese come ideazione, progettazione ed elaborazione degli stessi.

Come calcolare l'agevolazione

In primo luogo, precisa la circolare, occorre individuare il reddito agevolabile. Questo è composto dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti, o dall'uso diretto dei beni immateriali. Successivamente bisogna calcolare il *nexus ratio* (rapporto tra costi qualificati e costi complessivi). Dal prodotto tra reddito agevolabile e *nexus ratio* si ottiene la "quota di reddito agevolabile".

L'uso diretto reclama il *ruling*

Per l'accesso al regime di *Patent box*, la circolare sottolinea che occorre distinguere le ipotesi dell'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili dall'utilizzo indiretto. Mentre nel primo caso è necessario attivare l'accordo preventivo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate, nel quale vengono definite le modalità di determinazione del reddito agevolabile, nella seconda ipotesi il soggetto che intende beneficiare dell'agevolazione può chiedere di attivare la procedura di accordo preventivo (*ruling* facoltativo) se l'utilizzo avviene nell'ambito di operazioni con società correlate (direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa).

I contribuenti che esercitano l'opzione usufruiscono del trattamento di favore anche in caso di cessione del bene immateriale. La plusvalenza realizzata, infatti, non concorre alla formazione dell'imponibile, se il 90% del corrispettivo è reinvestito in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali, entro la chiusura del

secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la vendita; in caso contrario, il recupero a tassazione della plusvalenza (nella misura fiscalmente rilevante) avviene nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno entro cui la cessione doveva essere realizzata.

Nel caso di cessione a società correlate è prevista la facoltà di richiedere l'accordo preventivo di *ruling*.

Metodologie

Standard internazionali elaborati dall'Ocse, per l'individuazione dei metodi e dei criteri di calcolo del reddito derivante dall'utilizzo diretto e indiretto dei beni agevolabili, nonché delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Focus, soprattutto, sulle linee guida in materia di prezzi di trasferimento.

In particolare, ai fini del *Patent box*, sono stati individuati due metodi: il confronto del prezzo (Cup) e la ripartizione dei profitti (*Profit split methods*).

Il *Profit split methods* (utilizzabile, tra l'altro, quando il Cup non risulta affidabile in relazione al caso specifico), è utilizzato, in ambito *Patent box*, per determinare la ripartizione dei redditi, non tra due o più imprese correlate, ma all'interno della stessa impresa, tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale. Al riguardo, precisa l'Agenzia, in realtà è preferibile, ai fini della determinazione del reddito attribuibile al bene immateriale agevolabile, fare riferimento alla variante dello stesso metodo, il *Residual profit split* (Rpsm), che consente di isolare l'importo riferibile alle funzioni cosiddette "routinarie" dal risultato economico dell'impresa permettendo, per differenza, la determinazione dell'utile o perdita residua derivante dall'utilizzo dei beni intangibili.

Nell'eventualità in cui il contribuente applichi un metodo alternativo ai due ordinari, deve spiegare perché non li ha ritenuti adatti alla sua situazione e dimostrare la coerenza tra la procedura scelta e gli standard Ocse.

Percorso unificato per Ires, Irpef e Irap

L'agevolazione si concretizza, in pratica, con una variazione in diminuzione al reddito d'impresa. La circolare, per semplificare la procedura, prevede, relativamente al regime, una strada unitaria ai fini della determinazione della base imponibile per Irpef, Ires e Irap. Viene, infatti, accantonata, in relazione alla definizione del reddito agevolabile, la diversa disciplina prevista per l'imposta regionale.

A ogni bene la sua perdita

L'opzione *Patent box* può essere esercitata anche per singolo bene immateriale, di conseguenza,

secondo l’Agenzia, le perdite fiscali generate da un determinato *intangibile* riguardano soltanto quel bene e non impattano sui redditi eventualmente generati da altri prodotti, per i quali sia stata esercitata la stessa opzione. Le perdite fiscali di uno specifico bene, diminuiranno, quindi, i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso prodotto nel quinquennio di efficacia dell’opzione, senza alcun effetto sugli altri beni per i quali è stata esercita l’opzione.

Quesiti

La circolare di oggi, infine, dà risposta anche a specifiche richieste pervenute da professionisti e associazioni. Fra i chiarimenti forniti, l’inclusione a pieno titolo, fra i costi agevolabili, di quelli sostenuti per l’attività di “presentazione, comunicazione e promozione”, a patto che si riferiscano a un marchio oggetto di opzione (il marchio in questione può essere agevolato sia come bene autonomo sia come bene complementare).

Un altro caso prospettato riguarda la concessione a titolo gratuito del marchio, tramite accordo non formalizzato, da parte della capogruppo, alla società controllata che lo ha creato e ne sostiene i costi. L’Agenzia precisa che in tal caso la controllata può agevolare il reddito derivante dall’uso diretto del marchio stesso: la relazione di accompagnamento al decreto *Patent box* prevede, infatti, che l’opzione possa essere esercitata a prescindere dal titolo giuridico in base al quale i beni sono utilizzati, e che pertanto valga anche per i beni acquisiti da altri soggetti sui quali il contribuente svolge attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo.

Infine, sul computo temporale dei costi di ricerca fondamentale, la circolare chiarisce che confluiscono nel *nexus ratio* in coincidenza con il periodo d’imposta nel corso del quale le conoscenze acquisite per loro tramite si traducono in ricerca applicata.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/patent-box-dalla-alla-z-precisazioni-e-risposte-ad-hoc>