

Analisi e commenti

Patent box: marchi d'impresa fuori dall'ambito applicativo

7 Luglio 2017

La tassazione agevolata dei redditi prodotti dall'utilizzo di quei determinati beni immateriali è stata eliminata per adeguare il regime fiscale nazionale alle prescrizioni dell'Ocse



Il decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 (“Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”), ha introdotto numerose e importanti novità sul piano fiscale.

In particolare, tra le diverse modifiche apportate dal provvedimento, vi è quella disciplinata all'**articolo 56** che esclude, a partire dal 2017, i marchi d'impresa dal perimetro oggettivo della tassazione agevolata del *patent box*. Restano, tuttavia, salve tutte le opzioni esercitate nel 2015 e nel 2016 ma, trascorsi i cinque anni agevolati, il beneficio non sarà più rinnovabile.

Brevi cenni sul patent box

Il *patent box*, introdotto dalla legge 190/2014 (Stabilità 2015), è un regime opzionale di tassazione agevolata, che consente l'esclusione dal reddito complessivo, nella misura del 50% (fissata al 30% per il 2015 e al 40% per il 2016), dei redditi derivanti dallo sfruttamento diretto e indiretto di alcune categorie di beni immateriali, tra cui l'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, marchi d'impresa (fino al 2016), di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (articolo 1, commi da **37** a 45, della legge 190/2014).

La citata norma ha demandato le disposizioni attuative del regime a un decreto del ministero dello

Sviluppo economico di concerto con il ministero dell'Economia e delle Finanze. La disciplina è, pertanto, diventata operativa con l'approvazione del **decreto Mise 30 luglio 2015**, in base al quale l'opzione per il regime *patent box* è valida per cinque periodi d'imposta, è irrevocabile e rinnovabile. Deve, inoltre, essere comunicata all'Agenzia delle Entrate limitatamente ai primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 mentre, a partire dal terzo periodo, viene espressa nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta cui si riferisce la stessa dichiarazione.

Il regime premiale trova il suo fondamento nel *nexus approach* elaborato in sede Ocse (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) e descritto nel *Final Report* dell'*Action 5* del progetto Beps (*Base erosion and profit shifting*), intitolato "*Countering harmful tax practices more effectively taking into account transparency and substance*".

In particolare, l'*Action 5* del progetto Beps si è focalizzata sui regimi preferenziali di tassazione delle proprietà intellettuali (*Ip regimes*), con il principale obiettivo di tracciare regole condivise per uniformarne le strutture e, in tal modo, contrastare la concorrenza fiscale dannosa.

Il legislatore nazionale, come chiarito nella relazione illustrativa della legge di stabilità 2015, con l'introduzione del regime in esame, ha voluto tutelare la base imponibile nazionale con l'obiettivo di incentivare:

- la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere
- il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all'estero
- l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

La normativa italiana, in conformità a quanto stabilito dall'Ocse, prevede che la quota parte di reddito dell'intangibile derivante dal prodotto fra il reddito del singolo Ip e il coefficiente *nexus* non concorre a formare il reddito di impresa nella misura, a regime, del 50 per cento.

Pertanto, il legislatore italiano, in linea con quanto accaduto in ambito internazionale, ha introdotto anche nel nostro ordinamento un regime di *patent box*.

All'originaria legge introduttiva si sono susseguite modifiche normative e documenti di prassi, tra cui la **circolare 11/2016**, che ha fornito ulteriori chiarimenti in tema di *patent box*.

Ambito soggettivo

I soggetti destinatari del regime agevolativo del *patent box*, come chiarito dalla circolare 11/2016, sono tutti i titolari di redditi di impresa senza alcuna specificazione o limitazione,

indipendentemente dalla natura giuridica o dalla dimensione degli stessi e, pertanto, sia le persone fisiche che esercitano imprese commerciali sia le società di persone (tranne le società semplici), i soggetti di cui all'articolo 73 del Dpr 917/1986 e le società e gli enti non residenti in Italia, purché siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e ci sia uno scambio di informazioni effettivo.

In base all'articolo 3 del decreto 30 luglio 2015, l'accesso al regime è precluso ai soli soggetti assoggettati alle procedure fallimentari (procedure di fallimento, liquidazione coatta, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) e a quei soggetti che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (nuovo regime forfetario, *tonnage tax*, eccetera).

Ambito oggettivo

Ai sensi dell'articolo 6 del Dm, i beni immateriali che consentono l'accesso al regime agevolativo sono i seguenti:

- *software* protetto da *copyright*
- brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione (comprese le invenzioni biotecnologiche e relativi certificati complementari di protezione), i brevetti per modello di utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori
- marchi di impresa, inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione (sino al 2016)
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili, come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

In merito alle caratteristiche dei beni immateriali sopra indicati, la circolare 11/2016 ha precisato che l'esistenza dei brevetti e dei marchi deve risultare da idonea certificazione rilasciata dagli enti competenti indicati. Inoltre, con riferimento al *software* protetto da *copyright* e al *know how*, la prova dell'esistenza di tali intangibili deve risultare da una dichiarazione sostitutiva ai sensi del Dpr 445/2000, idonea ad attestare la proprietà a titolo originario o derivato.

Per i disegni e i modelli giuridicamente tutelabili, la circolare ha illustrato i casi in cui è richiesta la certificazione rilasciata dagli enti competenti e i casi in cui, non essendo prevista nessuna registrazione, sia necessaria la dichiarazione sostitutiva ai sensi del Dpr 445/2000.

L'agevolazione prevista dal *patent box* può essere esercitata sia in caso di uso diretto dei beni

immateriale agevolabile sia in caso di concessione in uso del diritto di utilizzo dei beni immateriali, sempre che il soggetto che esercita l'opzione goda del diritto dello sfruttamento economico delle immobilizzazioni immateriali.

L'amministrazione finanziaria, con la circolare 11/2016, ha indicato tutti i passaggi da effettuare per il calcolo dell'agevolazione:

- calcolare il reddito agevolabile che deriva dall'uso del bene immateriale
- calcolare il *nexus ratio*, ossia il rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi
- calcolare la quota del reddito agevolabile, attraverso il prodotto tra reddito agevolabile e *nexus ratio*.

Ai fini della determinazione del reddito attribuibile ai beni immateriali nell'ambito del regime del *patent box*, la circolare, al paragrafo 7.2 e seguenti, indica i metodi da preferire, in ossequio a quanto previsto dal capitolo VI delle Linee guida Ocse.

Il *patent box* è un regime opzionale di durata quinquennale, irrevocabile e rinnovabile. I titolari del reddito di impresa, per poter accedere al regime premiale, devono esercitare un'opzione, da comunicare all'Agenzia delle Entrate con modalità telematiche. Per i primi due periodi d'imposta di applicazione della norma (2015 e 2016), è necessario utilizzare il modello semplificato approvato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 10 novembre 2015. A decorrere dal 2017, il contribuente che vuole aderire deve, invece, esprimere la volontà di adesione con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitata l'opzione. Le modalità di presentazione dell'istanza e dello svolgimento della procedura di *ruling* sono state definite con provvedimento del 1° dicembre 2015 e chiarite con la circolare 11/E del 7 aprile 2016.

Il nuovo ambito oggettivo del patent box

Una prima modifica all'istituto del *patent box* è avvenuta con la legge 208/2015 (Stabilità 2016), che ha ristretto l'ambito oggettivo, modificando le parole "opere dell'ingegno" con "software protetto da copyright", e introdotto la possibilità di considerare come unico intangibile i beni immateriali collegati da vincolo di complementarietà.

Il decreto legge 50/2017 ha di recente introdotto, sempre sul piano oggettivo, diverse novità per l'applicazione del *patent box*, la più importante delle quali è sicuramente quella relativa all'esclusione dall'ambito oggettivo del *patent box* dei redditi prodotti dall'uso dei marchi d'impresa (articolo 56). L'esclusione dei marchi viene introdotta per adeguare il regime *patent box* italiano alle prescrizioni dell'Ocse che, con decorrenza 30 giugno 2016, limitano l'applicazione dei regimi

patent box soltanto ai brevetti, ai modelli di utilità e al software protetto da diritto d'autore.

Pertanto, dal periodo d'imposta 2017 potranno essere detassati, nella misura del 50%, i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- software protetto da *copyright*
- brevetti industriali
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili, come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

La novità si applica solo alle opzioni esercitate dal 2017 e, precisamente, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, per i periodi d'imposta per i quali le opzioni sono esercitate successivamente al 31 dicembre 2016; per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, relativamente al quale le opzioni sono esercitate successivamente al 31 dicembre 2016. L'esclusione non opera, invece, per le opzioni esercitate nel 2015 e nel 2016, per le quali continuerà a farsi riferimento alla disciplina ante decreto (che, in ogni caso, non potrà essere applicata oltre il 30 giugno 2021).

Occorre precisare il decreto legge 50/2017 non ha escluso dal *patent box* il *know how* (ovvero i processi, le formule e le informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili), nonostante il fatto che il *know how* non rientri fra i beni immateriali agevolabili secondo le prescrizioni Ocse.

Utilizzo congiunto di beni immateriali

Ulteriore novità apportata dal DL 50/2017 è quella relativa all'applicabilità del regime del *patent box* anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali collegati tra loro da vincoli di complementarità ai fini della realizzazione di un prodotto, di una famiglia di prodotti, di un processo o di un gruppo di processi, sempre che i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano tutti compresi fra quelli agevolabili.

Con la nuova disciplina, pertanto, i redditi prodotti da immobilizzazioni immateriali che appartengono a singole tipologie di beni legati tra loro dal vincolo di complementarità e che, se utilizzati congiuntamente realizzano un prodotto o una famiglia di prodotti, un processo o un gruppo di processi, usufruiranno della detassazione del 50 per cento.

In sostanza, con la nuova disposizione, il gruppo di beni può anche non appartenere allo stesso

soggetto.

Conclusioni

L'esclusione dei marchi dal perimetro oggettivo della tassazione agevolata del *patent box* viene introdotta dal legislatore per adeguare il regime nazionale alle prescrizioni dettate dall'Ocse che, con decorrenza 30 giugno 2016, limitano l'applicazione di tali regimi soltanto ai brevetti, ai modelli di utilità e al *software* protetto dal diritto d'autore.

Le recenti modifiche apportate dall'articolo 56 del Dl 50/2017 valgono a decorrere dal periodo d'imposta 2017 e, pertanto, per le opzioni esercitate fino al 31 dicembre 2016 (periodi d'imposta 2015 e 2016), resteranno valide le disposizioni previgenti alla nuova disciplina.

L'esclusione dei *brand* dal perimetro oggettivo della detassazione prevista dal 1° gennaio 2017 comporterà, come peraltro indicato dalla relazione di accompagnamento alla manovra correttiva sfociata poi nel decreto 50/2017, l'impossibilità di estendere la validità del regime premiale oltre il quinquennio, cioè entro il 2019 per i contribuenti che hanno presentato l'istanza nel 2015 ovvero entro il 2020 per coloro che hanno presentato l'istanza nel 2016.

In tal modo, è stato possibile estendere al massimo consentito il periodo di *grandfathering* ossia il limite temporale massimo stabilito dall'Ocse al 30 giugno 2021, data entro cui far cessare i benefici concessi dai regimi non conformi al *nexus approach*.

di

Davide Campo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/patent-box-marchi-dimpresa-fuori-dallambito-applicativo>