

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 01/2016
del 14 gennaio 2016

«PATENT BOX»

In questa Circolare

1. «Patent box»: aspetti generali
2. In cosa consiste l'agevolazione
3. Esercizio dell'opzione e concorrenza
4. Accordo preventivo: Provvedimento 1.1.2015
5. Presentazione dell'istanza, integrazione e risposta dell'Agenzia

I co. 37 a 45 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014), come modificati e integrati dal D.L. investment compact (**D.L. 3/2015**) e dalla **Legge di Stabilità per il 2016 (L. 208/2015)**, hanno previsto un regime opzionale di tassazione agevolata (**c.d. patent box**) per i redditi derivanti dall'utilizzo e/o dalla concessione in uso o dalla cessione di alcuni beni immateriali.

Con il **D.M. 30.7.2015** sono state definite le procedure operative per l'adesione del regime agevolato.

Con il **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10.11.2015 (Prot.n. 144042)** è stato previsto, per coloro che volessero fruire dell'agevolazione **c.d. patent box per il 2015**, la necessità di esercitare l'opzione, attraverso l'apposito modello, entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione agevolata. Dunque la tassazione agevolata per i redditi collegati agli *intangibles* nel 2015 era subordinata all'invio, entro il 31 dicembre 2015, del modello «*Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*».

Con il **Provvedimento del 1.12.2015, n. 154278**, sono state definite le istruzioni operative per l'accesso alla procedura di accordo preventivo.

Con la **C.M. 36/E/2015**, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito i primi chiarimenti per l'adesione al regime agevolato c.d. Patent box.

1. «Patent box»: aspetti generali

I co. da 37 a 45, Legge di Stabilità 2015, come modificati e integrati dal D.L. investment compact (D.L. 3/2015) e dalla Legge di Stabilità per il 2016 (L. 208/2015), hanno previsto un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo e/o dalla concessione in uso o dalla cessione di alcuni beni immateriali.

I beni «agevolabili» sono i seguenti:

- opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

L'art. 6, D.M. 30.7.2015 ha fornito una precisazione in merito ai beni «agevolabili».

Si prevedeva in particolare che l'opzione ha ad oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- *software* protetto da *copyright*;
- brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi 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;
- marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Il co. 148 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) ha modificato l'ambito oggettivo del patent box.

L'intervento operato con la Legge di Stabilità 2016 prevede quanto segue: «48. All'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al co. 39, primo periodo, le parole: "opere dell'ingegno" sono sostituite dalle seguenti: "software protetto da copyright";

b) dopo il co. 42-bis è inserito il seguente: "42-ter. Qualora più beni tra quelli di cui al co. 39, appartenenti a un medesimo soggetto, siano collegati da vincoli di complementarità e vengano utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, tali beni possono costituire un solo bene immateriale ai fini delle disposizioni dei commi da 37 a 42-bis"».

Con la citata disposizione si realizza il coordinamento tra la normativa di riferimento che faceva riferimento alle **opere dell'ingegno** e il decreto attuativo che invece faceva riferimento al **Software protetto da copyright**.

Sempre nella Legge di Stabilità 2016, compatibilmente a quanto precisato nel Decreto attuativo, si prevedeva che qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarità tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni dei co. 37 a 45 della Legge di Stabilità 2015.

2. In cosa consiste l'agevolazione

Nel caso in cui si tratti di redditi che derivano dalla **concessione** in uso dei suddetti *intangibles* (ad esclusione dei marchi commerciali), l'agevolazione consiste nella esclusione da imposizione dei relativi redditi:

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

In caso di **utilizzo diretto** degli *intangibles* sarà escluso da imposizione la quota parte del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali, determinata in contraddittorio con le Entrate sulla base di un apposito accordo preventivo.

Anche in questo caso, la detassazione sarà pari:

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

Le stesse percentuali di detassazione si applicano anche ai fini della base imponibile Irap.

Il regime di tassazione agevolata prevede altresì l'esclusione dalla formazione del reddito delle **plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali indicati**. Per tali componenti positivi di reddito si prevede la detassazione integrale, a condizione che entro la fine del secondo periodo di imposta successivo alla cessione almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e sviluppo di «altri» beni immateriali agevolabili. In caso contrario, l'agevolazione non risulta applicabile.

3. Esercizio dell'opzione e decorrenza

Il nuovo regime opzionale si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (**2015 nella generalità dei casi**).

Per usufruire dell'agevolazione, efficace dal 2015, è necessario esercitare apposita opzione. L'opzione, esercitabile dal 2015, è irrevocabile ed è valida per 5 anni.

Come disposto dal **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10.11.2015 (Prot. n. 144042)** per fruire dell'agevolazione già dal periodo d'imposta **2015** era necessario esercitare l'opzione entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione agevolata.

Dunque la tassazione agevolata per i redditi collegati agli *intangibles* nel 2015 era subordinata all'invio, entro il 31 dicembre 2015, del modello «*Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*».

Va rilevato che nei casi di **utilizzo diretto** degli *intangibles*, per fruire dell'agevolazione già dal 2015 era altresì necessario, oltre all'invio del suddetto modello, presentare la richiesta di **accordo preventivo**.

Tale richiesta era obbligatoria solo nei casi di utilizzo diretto degli *intangibles*, mentre era facoltativa nei casi di concessione in suo a società del gruppo e cessione infragruppo dei beni immateriali agevolabili.

Nello specifico, l'**art. 12, D.M. 30.7.2015** prevede che l'accordo preventivo può riguardare le seguenti fattispecie:

- la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali agevolabili, realizzato 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;
- la determinazione delle plusvalenze di 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.

Negli ultimi due casi citati, l'accordo preventivo è **opzionale**.

In merito all'esercizio dell'opzione per il patent box, il **D.M. 30.7.2015** ha previsto che l'opzione una volta esercitata sia efficace per cinque periodi d'imposta, durante i quali è irrevocabile.

Al termine del periodo di durata, l'opzione è rinnovabile.

Per ciò che riguarda l'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 stabilite 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.

È proprio per consentire l'esercizio dell'opzione nella prima ipotesi suddetta, con il Provvedimento **dell'Agenzia delle Entrate del 10.11.2015 (Prot. n. 144042)** è stato approvato il modello «*Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*», da utilizzare per l'esercizio dell'opzione per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Nella C.M. 36/E/2015, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che il suddetto modello è stato predisposto in forma «semplificata», contenente prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell'opzione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma – o anche solo la convenienza economica – per accedere al beneficio in esame.

In pratica, gli elementi utili alla quantificazione del beneficio ritraibile dal regime in argomento, per l'anno d'imposta 2015, potranno essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione. L'opzione produrrà l'effetto di censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina in commento a far data dal 2015.

Se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non avrà conseguenze.

4. Accordo preventivo: provvedimento 1.1.2015

Con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1.12.2015, n. 154278**, sono state stabilite le procedure operative per la **presentazione dell'istanza di accordo preventivo**, nonché il contenuto dell'istanza che il contribuente deve presentare.

Come sancito dal paragrafo 2.1 del suddetto Provvedimento, al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo, i soggetti titolari di reddito di impresa, indirizzano all'ufficio apposita istanza in carta libera da inoltrare a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero da consegnare direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

Copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotti su **supporto elettronico**.

Viene poi indicato il contenuto dell'istanza, che deve contenere:

- la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita Iva e, l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per le imprese non residenti, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari di cui all'art. 4, co. 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che, salvo diversa ed espressa indicazione, sarà identificato quale domiciliatario nazionale per la procedura;
- l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, ovvero:

1. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di **utilizzo diretto** dei beni agevolabili;
2. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni agevolabili, in ipotesi diverse da quelle precedenti, realizzati 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;
3. preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni agevolabili, 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;

- l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile,
- l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta/e, secondo l'elencazione contenuta all'art. 8, D.M. 30.7.2015 ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni agevolabili;
- la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

La mancanza di uno dei suddetti elementi causa il rigetto dell'istanza.

La suddetta istanza dovrà essere corredata da una serie di documenti che variano a seconda dell'oggetto dell'accordo preventivo.

Qualora l'istanza sia presentata da **microimprese o piccole e medie imprese**, non sarà necessario illustrare per l'impresa i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita. I predetti metodi e criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo.

Si evidenzia che per **microimprese e piccole e medie imprese** si intendono i soggetti di cui all'art. 2, D.M. 30.7.2015, qualificabili come tali ai sensi dell'allegato alla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europea 2003/361/CE del 6 maggio 2003.

Si tratta in sostanza di **tutte le imprese che hanno un organico inferiore a 250 persone e un fatturato non superiore a 50 milioni di euro o un totale di bilancio non superiore a 43 milioni di euro.**

Per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il Provvedimento del 1.1.2015 (così come l'art. 12, D.M. 30.7.2015) rinvia alle linee guida Ocse in materia di *transfer price* ed in particolare al capitolo VI come modificato dal doc. Action 8-10 del progetto Beps, diffuso ad ottobre 2015.

In un documento diffuso dall'Organismo Italiano di valutazione (Oiv), sono individuate quattro principali metodologie che possono essere seguite ai fini della stima del contributo del bene immateriale alla formazione del reddito del contribuente, che discendono dalla capacità del bene di generare flussi di cassa netti (e quindi un reddito economico).

Si tratta di:

- **relief from royalty**: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale coincide con il tasso di *royalty* che – in assenza di proprietà del bene immateriale – l'utilizzatore del bene avrebbe dovuto riconoscere a terzi per ottenerlo in licenza. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella del costo evitato. Il valore attuale dei flussi di *royalty* al netto delle spese che graverebbero sull'ipotetico licenziatario equivale al valore del bene immateriale;
- **excess earnings**: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto per differenza fra il reddito del contribuente ed il *return on* ed il *return of* di tutti gli altri beni materiali ed immateriali di cui questi dispone fatta eccezione del bene immateriale di cui si vuole calcolare il contributo economico. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella del reddito che residuerebbe se l'entità avesse il solo bene immateriale di cui si intende calcolare il reddito figurativo ed acquisisse in noleggio/locazione tutte le altre attività. Il valore attuale degli *excess earnings* equivale al valore del bene immateriale;
- **with and without – benchmarking**: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto per differenza tra il reddito del contribuente ed il reddito che questi avrebbe conseguito in assenza dell'uso del bene immateriale. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella propria dell'analisi differenziale, che muove dalla comparazione con imprese simili ma sprovviste del bene immateriale oggetto di valutazione (*benchmarking*). Il valore attuale dei redditi differenziali equivale al valore del bene immateriale;
- **reddito implicito nel valore corrente del bene**: sulla base di questo criterio il beneficio economico del bene immateriale è stimato muovendo dal valore di mercato del bene e della sua vita utile residua. In questo caso la prospettiva adottata per la stima del contributo economico del bene immateriale è quella propria di chi già conosca il valore di mercato del bene e quindi ne ricavi l'ipotetico canone di noleggio sulla base della perdita di valore del bene (ammortamento economico = *return of*) e della remunerazione del capitale impiegato nel bene (*return on*). Il valore attuale dei *return on* e dei *return of* equivale al valore del bene immateriale.

5. Presentazione dell'istanza, integrazione e risposta dell'Agenzia

Abbiamo già evidenziato che nei casi di **utilizzo diretto** degli *intangibles*, per fruire dell'agevolazione già dal 2015 era necessario, oltre all'invio del modello per l'esercizio dell'opzione entro il 31.12.2015, presentare la richiesta di accordo preventivo entro il medesimo termine.

Una volta presentata l'istanza questa può essere integrata entro 120 giorni dalla sua presentazione, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

Dunque, era possibile presentare un'istanza *light* entro il 31.12.2015, per poi integrarla nei 120 giorni successivi.

L'istanza è rigettata, entro trenta giorni dal suo ricevimento, quando è carente degli elementi precedentemente elencati, salvo che sia possibile desumere, mediante ulteriore attività istruttoria, i predetti elementi. In presenza di ulteriore attività istruttoria, il termine utile per il rigetto dell'istanza rimane sospeso per il periodo necessario al completamento della stessa. Il rigetto dell'istanza è

comunicato dall'ufficio, con provvedimento motivato, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Relativamente alle istanze presentate entro il 30 giugno 2016 il termine per il rigetto è di 180 giorni.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'ufficio competente e del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, di un accordo nel quale:

- sono definiti i metodi e criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili;
- sono definiti i metodi e criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni realizzati 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;
- sono definiti i metodi e criteri di calcolo 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.

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi. L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale.

Studio Marzocchi