

Genova, 17 dicembre 2015

Antonio ARGENIO
Pietro BESSI
Federico CALISSANO
Vincenzo CAMPO ANTICO
Giovanni CIURLO
Stefano FILIPPINI
Filippo INGRAFFIA
Stanislao LUCHESCHI
Emilio MARTINOTTI
Andrea VILLA

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

Chiara Albusceri
Gabriella Allodi
Simone Bacchieri
Simona Bacco
Guglielmo Brodasca
Cinzia Calapai
Pietro Cappa
Stefania Caretto
Andrea Chiodi
Alice Finamore
Andrea Frassinetti
Giovanna Galardi
Valentina Ganzarolli
Laura Giuliano
Monica Guidotti
Camilla Lonoce
Paolo Mandarino
Daniela Martino
Valentina Menini
Cristiano Merli
Angela Muscau
Tony Prata
Paolo Prosdocimi
Isabella Rovina
Luca Russo
Alessandro Sapia
Silvia Traverso
Nicola Tonelli
Maria Grazia Vantaggiato

Consulenti Esterni:
Massimo Calissano
Enzo Lombardo

Via Santa Radegonda, 11
20121 Milano
T +39 02 7211751
F +39 02 72117575
studio.milano@stlex.it
Piazza della Vittoria, 10/13
16121 Genova
T +39 010 553241
F +39 010 5532460
studio.genova@stlex.it
Corso Matteotti, 12
10121 Torino
T +39 011 5119101
F +39 011 5920226
studio.torino@stlex.it
CF/P.IVA 03022160109
www.stlex.it

CIRCOLARE N. 12 / 2015

Oggetto: Regime fiscale del *patent box*

1.Premessa

Introdotta dalla Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), come modificata dal D.L. n. 3 del 24 gennaio 2015, il regime del cosiddetto *patent box* ha trovato concreta regolamentazione solo il 20 ottobre 2015 quando sono state rese ufficiali le regole attuative emanate nel D.M. 30 luglio 2015 dei Ministeri dello Sviluppo Economico e dell'Economia e delle Finanze. Il compito di fornire il modello di opzione per il regime (per il 2015 e il 2016), nonché quello di stabilire le modalità di accesso, i termini e lo svolgimento della procedura di interpello, sono stati portati a compimento dall'Agenzia delle Entrate con due provvedimenti emanati il 10 novembre 2015 e il 1 dicembre 2015. In tale ultima data l'Agenzia ha pubblicato inoltre i primi chiarimenti interpretativi in tema di *patent box* con la circolare n. 36/E/2015.

Strutturato come un regime di detassazione parziale (IRES o IRPEF ed IRAP), il *patent box* consente alle imprese che abbiano il diritto di sfruttamento economico dei beni immateriali individuati nel D.M. 30 luglio 2015 (beni qualificati) e che svolgano (o abbiano svolto, come chiarisce la relazione illustrativa al D.M.) attività di ricerca e sviluppo, di ridurre il proprio reddito imponibile. In concreto, l'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito complessivo del 50% (a regime) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili. In via transitoria, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015 per i soggetti solari) e a quello

in corso al 31.12.2015 (2016 per i soggetti solari), la percentuale di esclusione è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30% e 40%.

2. Beni agevolati

L'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015 definisce i beni agevolati, ovvero:

- Software protetto da copyright
- Brevetti industriali concessi o in corso di concessione
- Marchi di impresa registrati o in corso di registrazione
- Disegni e modelli giuridicamente tutelabili
- Informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali proteggibili come informazioni segrete, comprese quelle commerciali o scientifiche, giuridicamente tutelabili.

Software protetto da copyright

Le opere dell'ingegno agevolabili sono limitate al solo software coperto da copyright (diritto d'autore).

L'art. 64-bis della L. 633/41 (legge sul diritto d'autore) si occupa dei programmi per elaboratore (c.d. "software"). Secondo tale disposizione, i diritti esclusivi conferiti sui programmi per elaboratore comprendono il diritto di effettuare o autorizzare:

- la riproduzione, permanente o temporanea, totale o parziale, del programma per elaboratore con qualsiasi mezzo o in qualsiasi forma. Nella misura in cui operazioni quali il caricamento, la visualizzazione, l'esecuzione, la trasmissione o la memorizzazione del programma per elaboratore richiedano una riproduzione, anche tali operazioni sono soggette all'autorizzazione del titolare dei diritti;
- la traduzione, l'adattamento, la trasformazione e ogni altra modificazione del programma per elaboratore, nonché la riproduzione dell'opera che ne risulti, senza pregiudizio dei diritti di chi modifica il programma;
- qualsiasi forma di distribuzione al pubblico, compresa la locazione, del programma per elaboratore originale o di copie dello stesso.

Brevetti industriali

Sono espressamente inclusi in tale categoria:

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

Marchi

Sono oggetto dell'agevolazione i marchi d'impresa, inclusi i marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione. Restano invece esclusi i marchi non registrati per scelta dell'impresa, seppure astrattamente giuridicamente tutelabili.

Quello dei marchi rappresenta un aspetto delicato del *patent box* italiano, non essendo allineato alle raccomandazioni OCSE. Infatti, secondo gli indirizzi OCSE i marchi sono esclusi dal regime di favore del *patent box*; pertanto, l'agevolazione potrà essere sfruttata con riferimento a tali *intangibles* soltanto nella finestra temporale concessa per eliminare gli aspetti dei regimi di *patent box* già esistenti che non risultano conformi alle raccomandazioni OCSE. In particolare, il rapporto finale del progetto BEPS, Action 5, pubblicato il 5.10.2015 raccomanda l'armonizzazione dei regimi domestici alle Linee Guida OCSE entro il 30.6.2016.

Disegni e modelli

Rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione disegni e modelli, ove giuridicamente tutelabili. Ciò significa che tali beni immateriali possono accedere all'agevolazione anche se non registrati. Ai sensi dell'art. 31 del DLgs. 30/2005, possono costituire oggetto di registrazione come disegni e modelli l'aspetto dell'intero prodotto o di una sua parte quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale.

Know how

Sono agevolabili le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Si tratta del cosiddetto "know how" aziendale, che va dai test di laboratorio alle liste clienti .

Per tale tipologia di beni immateriali l'individuazione ai fini del beneficio in esame può non essere immediata.

È stato, infatti, evidenziato che la definizione legislativa è ampia e accoglie:

- sia le informazioni strettamente tecniche (es. informazioni relative a procedimenti e prodotti, siano o meno brevettabili, disegni costruttivi, descrizioni di processi, formule o altre informazioni relative ai processi produttivi);
- sia le informazioni di natura commerciale e amministrativa (es. dati statistici,

ricerche di mercato, strategie di mercato, liste clienti e relative condizioni economiche).

L'art. 6 del DM 30.7.2015 richiede che tali informazioni siano "giuridicamente tutelabili".

Tale precisazione sembra fare riferimento ai requisiti che l'art. 98 del DLgs. 30/2005 richiede per la tutela delle informazioni aziendali. Pertanto, tali informazioni devono:

- essere segrete, nel senso che non siano, nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi, generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore;
- avere valore economico in quanto segrete;
- essere sottoposte a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.

Beni immateriali complementari

Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali sopra individuati, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà 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 agevolative.

Tipologie di utilizzo dei beni agevolati

Rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione:

- la concessione in uso a terzi del diritto all'utilizzo dei suddetti beni immateriali;
- l'uso diretto dei beni immateriali, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso.

3. Attività di ricerca e sviluppo

Condizione imprescindibile affinché le imprese possano optare per il regime di *patent box* è che le stesse svolgano attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili.

La relazione illustrativa al DM 30.7.2015 precisa che:

- non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene siano esercitate nel periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia svolta nei periodi

d'imposta precedenti;

- è comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse "generato";
- è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, per cui tali attività possono essere svolte anche all'estero.

L'art. 8 del DM 30.7.2015 definisce le attività di ricerca e sviluppo "qualificate".

Rientrano in tale nozione le seguenti attività:

- la ricerca fondamentale;
- la ricerca applicata;
- il design;
- l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;
- le ricerche di mercato e la protezione dei diritti;
- le attività relative ai marchi.

4. Calcolo dell'agevolazione

Per la corretta determinazione della quota di reddito non tassata (reddito qualificato), è necessario:

a) individuare la quota di reddito derivante dall'utilizzo dei beni qualificati, tanto che siano sfruttati internamente e direttamente dall'impresa per produrre reddito, quanto che siano concessi in licenza a soggetti terzi (a fronte del pagamento di canoni per il loro sfruttamento). Per tale individuazione, è necessario calcolare la differenza tra i ricavi prodotti mediante lo sfruttamento dei beni immateriali ed i costi diretti ed indiretti sostenuti per la loro produzione;

b) determinare il peso dell'attività di R&D rispetto alle spese complessivamente sostenute nel processo produttivo dei beni qualificati. Per fare ciò deve essere calcolato il rapporto tra spese (fiscalmente rilevanti) di mantenimento, sviluppo e accrescimento dei beni qualificati e spese (fiscalmente rilevanti) complessive relative ai beni medesimi. In particolare, le prime spese comprendono quelle riferite ad attività esercitate dall'impresa, da università (o enti simili) e da società terze (anche se società del gruppo); le spese riferite ad attività esercitate da società del gruppo possono essere incluse solo nel limite del 30% del totale delle altre spese che precedono (tale limite include anche gli eventuali costi sostenuti per l'acquisizione dei beni qualificati). Le seconde spese comprendono le stesse tipologie di spese ora menzionate, ma senza limitazioni quantitative (quindi concorrono per intero alla formazione delle spese complessive sia i costi sostenuti per l'acquisizione, in proprietà o in godimento, dei beni qualificati sia le spese sostenute per attività di R&D esercitate da società del gruppo);

c) calcolare il reddito qualificato come prodotto tra la quota di reddito

individuata sub a) e il peso di cui sub b), e moltiplicare il risultato per il 50% (30% per il 2015 e 40% per il 2016).

Il beneficio è massimo (in tali casi il reddito qualificato raggiunge infatti l'importo massimo) per le imprese che abbiano prodotto internamente i beni qualificati, ma risulta rilevante anche quando i costi di acquisizione del bene qualificato siano modesti rispetto alle spese per attività di R&D.

Nella diversa- e non infrequente nella fase di start-up- ipotesi in cui in un esercizio le spese legate all'*intangibile* siano superiori ai ricavi da esso derivanti, la circolare 36/E/2015 ha chiarito che l'impresa include per intero dette spese e detti ricavi (e quindi la "perdita parziale") nella formazione del reddito di periodo, salvo poi nell'esercizio in cui i ricavi supereranno i costi effettuare la detassazione del reddito qualificato recuperando la "perdita parziale" dedotta in precedenza.

5.Esercizio dell'opzione

L'opzione per il regime di *patent box* ha durata per cinque esercizi sociali, è irrevocabile ed è rinnovabile.

Si evidenzia, anzitutto, che:

- l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari;
- l'opzione può essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, ivi comprese le start up che hanno la prospettiva di ritrarre dallo sfruttamento dei beni immateriali un reddito.

Quanto alle modalità di esercizio dell'opzione, occorre distinguere in base al periodo d'imposta in cui viene effettuata l'opzione.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2014 (quindi, 2015 e 2016, per i soggetti "solari"), l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo modalità e termini indicati in un apposito provvedimento. L'opzione riguarda il periodo d'imposta in cui viene comunicata e i quattro successivi. Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 10.11.2015 n. 144042 ha quindi approvato il modello relativo alla suddetta opzione, con definizione delle relative modalità e termini di presentazione. La circolare Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 36 ha chiarito che è stato previsto un modello semplificato, 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 pratica, gli elementi utili alla quantificazione del beneficio, per l'anno d'imposta 2015, potranno

essere individuati dalle imprese anche successivamente all'esercizio dell'opzione. Pertanto, secondo la citata circolare, non ci saranno conseguenze per il contribuente 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.

L'opzione, da effettuare in via telematica:

- è esercitata entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione;
- riguarda il predetto periodo d'imposta e i successivi quattro.

In pratica, per un soggetto con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'opzione effettuata entro il 31.12.2015 vale per il 2015 e fino a tutto il 2019.

Dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (quindi dal 2017 per i soggetti "solari"), l'opzione:

- potrà essere comunicata direttamente nella dichiarazione dei redditi;
- decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.

In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali, essendo richiesta l'attivazione della procedura di *ruling* (si veda il paragrafo successivo), l'opzione per il regime di tassazione agevolata ha efficacia dal periodo d'imposta nel quale è presentata la richiesta di *ruling*. Quindi, se la richiesta di *ruling* è stata presentata entro il 31.12.2015 e successivamente accettata, in deroga alla regola generale in base alla quale l'accordo decorre dalla data della stipula, l'efficacia dell'opzione si ha dal 2015, fermo restando l'obbligo della trasmissione telematica del modello.

In sostanza, con riferimento al 2015, entro il 31.12.2015 le imprese dovranno:

- trasmettere telematicamente l'opzione, secondo le modalità sopra esposte;
- spedire l'istanza che avvia la procedura di *ruling*.

6.Procedura di *ruling*

Le imprese che desiderano godere della detassazione della quota di reddito prodotta utilizzando direttamente i beni qualificati (senza cioè concederne lo sfruttamento a terzi) sono tenute a sottoporre all'Amministrazione finanziaria una richiesta di *ruling*. Tale richiesta instaura un confronto con l'Agenzia sulla corretta determinazione della quota di reddito derivante dall'utilizzo dei beni qualificati. Al termine del confronto si addivene ad un accordo sulla base del quale è stabilito l'ammontare del beneficio fruibile dall'impresa interessata in applicazione del *patent box* (in pratica, si quantifica il contributo economico degli *intangible* in accordo con l'Agenzia). Tale accordo assume efficacia vincolante per entrambe le parti.

La richiesta di *ruling* deve essere presentata entro il termine dell'esercizio dal quale si intende rendere efficace l'opzione quinquennale per il regime; pertanto, per il primo anno e per le imprese con esercizio solare, entro il 31

dicembre 2015. In questo caso, la fruizione effettiva dello "sconto" sul piano finanziario avviene solo a partire dall'esercizio nel quale l'accordo è stato siglato. Ad esempio, l'impresa che eserciti l'opzione e presenti la richiesta di *ruling* entro il 2015 ma poi trovi l'accordo con l'Agenzia solo nel 2017 inoltrato godrà della riduzione dell'imponibile sin dal 2015, ma l'effetto finanziario del minore versamento delle imposte si misurerà solo nel 2018 in sede di saldo, ovvero nel 2017 in sede di acconto utilizzando il metodo previsionale.

Il provvedimento 1 dicembre 2015 ha disposto, senza dubbio per facilitare l'opzione alle imprese interessate all'opzione già per il 2015 ma tenute a presentare istanza di *ruling*, che questa possa essere presentata in un primo momento con semplici indicazioni generiche circa la categoria dei beni per cui si intende optare e la categoria delle attività di R&D svolte. In particolare, nell'istanza da presentare entro il 31 dicembre, occorre obbligatoriamente indicare, oltre ai dati anagrafici e all'oggetto dell'istanza:

- la tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione fornita dall'art. 6 del decreto (si veda paragrafo 2 della presente circolare) e del vincolo di complementarietà tra tali beni, qualora esistente;
- la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta, secondo l'elencazione fornita dall'art. 8 del decreto (si veda paragrafo 3 della presente circolare) ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni immateriali.

Se l'impresa sceglie di adottare questa procedura semplificata, è tenuta entro i successivi 120 giorni ad integrare l'istanza con un maggior grado di dettaglio su *intangible* e attività di R&D, nonché con l'indicazione dei metodi e dei criteri di calcolo scelti per la determinazione del contributo economico fornito dagli *intangible*.

Il *ruling* non è obbligatorio per i soggetti che concedano lo sfruttamento degli *intangible* a terzi a fronte del pagamento di canoni.

E' inoltre possibile (ma non obbligatorio) fare richiesta di *ruling* anche nei seguenti casi:

- determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali nell'ambito di operazioni con società infragruppo
- determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili.

Da ultimo, è opportuno riprendere quanto disciplinato con riferimento alle piccole e medie imprese (per tali intendendosi quelle con un personale inferiore alle 250 unità ed, alternativamente, un fatturato annuo non superiore a 50 milioni o un totale dell'attivo annuo non superiore a 43 milioni di euro),

nel senso che il D.M. 30 luglio 2015 ha previsto per tali soggetti una procedura di *ruling* "semplificato", al chiaro scopo di evitare eccessive complicazioni ai soggetti di dimensioni contenute che intendano godere del *patent box*. In attuazione di questo passaggio del D.M., il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1 dicembre 2015 ha disposto che le PMI non sono tenute ad indicare nell'istanza di interpello i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico dell'*intangible* (nemmeno in fase di integrazione delle informazioni nei 120 giorni successivi all'istanza), che potranno essere definiti direttamente in contraddittorio con l'Agenzia.

**Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.
Studio Legale Tributario**