

Il regime di *Patent Box*

Lettera Informativa Tax Professional Practice

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
T: 02 676441 - F: 02 67644758

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: 071 2916378 - F: 071 2916221

Bologna

Via Andrea Costa 160, 40134
T: 051 4392711 - F: 051 4392799

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: 055 261961 - F: 055 2619666

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: 010 5702225 - F: 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: 081 662617 - F: 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: 049 8239611 - F: 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: 075 5734518 - F: 075 5723783

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121
T: 085 4210479 - F: 085 4220295

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
T: 06 809631 - F: 06 8077459

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: 011 883166 - F: 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: 045 8114111 - F: 045 8114390

Premessa

La presente Lettera Informativa fornisce un quadro di sintesi delle principali caratteristiche del regime di *Patent Box*, introdotto dalla L. n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), art. 1, commi da 37 a 45.

1. Note introduttive

La Legge di Stabilità per il 2015⁽¹⁾ come successivamente modificata dall'articolo 5 del decreto-legge del 24 gennaio 2015, n. 3 (decreto '*Investment Compact*'), ha introdotto un regime opzionale (il c.d. '*Patent Box*') che permette una tassazione ridotta della base imponibile ai fini IRES e IRAP del reddito attribuibile all'utilizzazione di determinati beni immateriali agevolabili.

Le disposizioni attuative di tale regime opzionale sono state emanate con decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 30 luglio 2015 (di seguito 'decreto attuativo' o semplicemente 'decreto'), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 244 del 20 ottobre 2015.

Il 10 novembre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il modello di opzione per il regime di tassazione agevolata in questione⁽²⁾ ed ha fornito i primi chiarimenti, mediante un provvedimento⁽³⁾ recante disposizioni su modalità e termini per l'accesso al c.d. *ruling* preventivo, e mediante la Circolare n. 36/E, entrambi pubblicati in data 1 dicembre 2015.

Il regime di *Patent Box* intende 'premiare' le imprese che svolgono e sostengono costi per determinate attività di ricerca e sviluppo idonee ad accrescere, sviluppare e mantenere il valore di un bene immateriale collocato nel nostro Paese. Il regime è basato su schemi già adottati in altri Stati membri

⁽¹⁾ Art. 1, commi da 37 a 45, L. n. 190 del 23 dicembre 2014, pubblicata in G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014 S.O. n. 99, e in vigore dal 1 gennaio 2015

⁽²⁾ Modello approvato mediante il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot.n. 144042 del 10 novembre 2015

⁽³⁾ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2015/154278 del 1 dicembre 2015: 'Disposizioni concernenti l'accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di beni immateriali ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190'

dell'Unione Europea come Belgio, Francia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Spagna e Gran Bretagna ed è conforme ai principi elaborati in ambito OCSE con riferimento alla disciplina fiscale prevista per la tassazione dei proventi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali.

In estrema sintesi, il citato regime prevede, per tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono costi di ricerca e sviluppo, la parziale detassazione, ai fini IRES e IRAP, del reddito derivante dallo sfruttamento di qualificati beni immateriali. Tale regime opera a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (per i contribuenti aventi periodo di imposta coincidente con l'anno solare o 'soggetti solari', dal 2015).

Di seguito, si descrivono in sintesi le principali caratteristiche del regime, risultanti dalle disposizioni legislative e dalle interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate.

2. Soggetti beneficiari

Possono optare per il regime di *Patent Box* tutti i soggetti titolari di reddito di impresa (quali le società di capitali, le società di persone commerciali e gli imprenditori individuali) che:

- abbiano esercitato determinate attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni intangibili ('attività di R&S qualificate') e
- abbiano diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolati, indipendentemente dal titolo giuridico in virtù del quale ne dispongono (può cioè trattarsi sia di beni immateriali sviluppati internamente che di beni acquisiti da terzi, anche in licenza).

I soggetti non residenti possono optare per il *Patent Box* a condizione che (i) siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione con l'Italia e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, e (ii) abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali agevolati. La relazione illustrativa al decreto attuativo chiarisce che per 'attribuibili' si intende 'compresi nel patrimonio' della stabile organizzazione.

Determinate categorie di soggetti, quali i soggetti interessati da procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, sono esclusi dal regime.

3. Modalità di esercizio e durata dell'opzione

L'opzione per il *Patent Box* è irrevocabile: una volta esercitata, ha durata pari a cinque periodi di imposta. Può essere rinnovata.

Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016, per i soggetti solari), l'opzione deve essere comunicata telematicamente all'Agenzia delle Entrate e riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i successivi quattro. Le modalità ed i termini con cui effettuare l'opzione sono indicati nel provvedimento del direttore dell'Agenzia del

10 novembre 2015, n. 144042, in cui è stato pubblicato il modello, denominato 'Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali'.

Si tratta di 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 esame. 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, come espressamente indicato dall'Agenzia delle Entrate, non avrà conseguenze⁽⁴⁾.

A decorrere dal 2017 (per i soggetti 'solari'), l'opzione sarà comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta a decorrere dal quale si intende usufruire del regime⁽⁵⁾.

Come precisato nella relazione illustrativa al suddetto decreto attuativo, l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari. Inoltre, qualora nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà e debbano essere utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un prodotto o di un processo, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini del regime di *Patent Box*. Si tratta ad esempio, come chiarisce la relazione illustrativa al decreto, del modello di una autovettura che incorpora più brevetti.

L'opzione, per essere efficace, deve essere corredata dalla richiesta di *ruling* con l'amministrazione finanziaria (i) obbligatoriamente in caso di utilizzo diretto del bene e (ii), in via facoltativa, nel caso di concessione in uso a terzi del bene immateriale o di determinazione della plusvalenza in caso di cessioni di beni immateriali nell'ambito di operazioni infragruppo. In questi casi, l'opzione avrà efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata la richiesta di *ruling*; è stato infatti chiarito che, ove la stipula dell'accordo avvenga in un periodo successivo a quello di presentazione dell'istanza, nelle more della stipula dell'accordo, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie. Tuttavia, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della istanza e quella di sottoscrizione dell'accordo, può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*, restando ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore.

⁽⁴⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 36 del 1 dicembre 2015, par. 1

⁽⁵⁾ In genere, la dichiarazione si riferisce al periodo di imposta precedente (ad esempio: l'opzione è esercitata in Unico 2018 per il periodo 2017)

Per poter beneficiare del regime già nel periodo d'imposta 2015, pertanto, il contribuente deve trasmettere l'opzione in via telematica entro il 31 dicembre 2015 e, nei casi in cui sia obbligatoria o facoltativa la presentazione del *ruling*, il contribuente dovrà presentare entro tale data anche la relativa istanza.

4. Definizione di bene immateriale (o 'IP')

I beni intangibili i cui redditi possono beneficiare dell'opzione sono i seguenti⁽⁶⁾.

- *Software* protetto da *copyright*;
- brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione;
- 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⁽⁷⁾.

Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo Paese di protezione del bene.

5. Tipologie di utilizzo agevolabili

Rientrano nel regime di *Patent Box* i redditi derivanti da:

- concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali sopra elencati;
- uso diretto dei beni immateriali di cui sopra.

Nel primo caso, il reddito agevolabile è costituito dai canoni (*royalties*) derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi. Nel secondo caso, è necessario individuare, mediante accordo con l'amministrazione finanziaria (c.d. *ruling* internazionale, vedere infra sub par.10), il contributo economico da esso derivante che ha concorso a formare il reddito o la perdita d'impresa.

L'opzione ha ad oggetto anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, per inadempimento a contratti aventi ad oggetto i suddetti beni immateriali e per violazione dei diritti sugli stessi.

⁽⁶⁾ Art. 6 del decreto attuativo

⁽⁷⁾ L'art. 1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015 si riferisce invece ai redditi derivanti dai seguenti beni: 'da opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili'. Si veda il par. 11 per una questione di compatibilità con i criteri Ocse

6. Definizione di attività di ricerca e sviluppo (o R&S) qualificate

Il decreto attuativo individua un elenco di attività di ricerca e sviluppo che, ove finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni intangibili di cui sopra, danno diritto al beneficio. In estrema sintesi, si tratta delle seguenti attività :

- la ricerca fondamentale;
- la ricerca applicata, incluso lo sviluppo sperimentale;
- il *design*, incluse le attività di sviluppo dei marchi;
- l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*;
- le ricerche preventive, i *test* e le ricerche di mercato;
- le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del *design*, o degli altri materiali proteggibili.

La relazione illustrativa chiarisce che non rileva il luogo (Italia o estero) in cui le attività sopra elencate sono svolte.

7. Determinazione della quota di reddito agevolabile

Il meccanismo di calcolo dell'agevolazione è il seguente.

a) In primo luogo, l'impresa deve identificare il reddito derivante dallo sfruttamento (uso diretto o concessione in uso) dei beni immateriali agevolabili (ove necessario, tramite accordo di *ruling* con l'amministrazione finanziaria). Come indicato all'articolo 3.2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2015/154278 del 1 dicembre 2015, il contributo economico al reddito d'impresa del bene immateriale è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

b) In secondo luogo, è necessario determinare il rapporto tra i costi di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (direttamente dall'impresa o mediante outsourcing a terzi indipendenti, quali università o centri di ricerca) e i costi complessivamente sostenuti per produrre tale bene⁽⁹⁾. Il numeratore del rapporto può essere incrementato, fino a concorrenza del 30 per cento dello stesso (cd. '*Uplift*'), di un importo corrispondente ai costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società del gruppo.

⁽⁸⁾ Per una descrizione delle singole attività, si rinvia all'art. 8 del decreto attuativo

⁽⁹⁾ Il denominatore consiste, in sostanza, nell'insieme dei costi indicati al numeratore, oltre ad altri costi di acquisizione del bene e ai costi per attività di ricerca e sviluppo affidati ad altre società del gruppo, da assumere interamente. Pertanto, qualora l'impresa sostenga spese di R&S solo direttamente o tramite terzi indipendenti, il rapporto dovrebbe essere pari ad 1

c) In terzo luogo, è necessario moltiplicare il reddito attribuibile allo sfruttamento dei beni agevolabili, di cui al primo punto, per questo rapporto, al fine di ottenere la porzione avente diritto al beneficio.

d) Infine, per ottenere l'ammontare escluso dalla base imponibile IRES ed IRAP, la porzione di reddito che qualifica per il beneficio dev'essere moltiplicata per la percentuale stabilita per l'anno in questione (e.g. 30 per cento per il 2015).



7.1. Calcolo del rapporto tra i costi di R&S qualificati ('ratio')

I costi da indicare al numeratore sono quelli di attività di ricerca e sviluppo qualificate svolte:

- (i) direttamente dai soggetti beneficiari o
- (ii) esternalizzate ad università o enti di ricerca e organismi equiparati ovvero
- (iii) esternalizzate a 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. E' stato precisato che i costi addebitati da società appartenenti al gruppo possono essere incluse nei costi cd. qualificati qualora si tratti di mero riaddebito dei costi o di contratti di 'cost sharing'.

Il numeratore del rapporto può essere incrementato, fino a concorrenza del 30 per cento dei costi indicati nei punti precedenti (cd. 'Uplift'), di un importo corrispondente ai costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale o per contratti di ricerca, relativi allo stesso bene, stipulati con società del gruppo.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto attuativo, la modalità con cui è determinata la quota di reddito agevolabile (i.e. sulla base del suddetto rapporto), è conforme al c.d. *modified nexus approach*, elaborato in sede OCSE, in virtù del quale 'deve sussistere un collegamento diretto tra le spese sostenute per il bene immateriale ed il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale stesso⁽¹⁰⁾.

Ai fini del computo del rapporto di cui sopra:

- a regime (i.e. a partire dal 2018), dovranno essere considerati i costi sostenuti esclusivamente nei periodi di imposta il cui reddito è agevolato, distintamente per ciascun bene immateriale;
- tuttavia, per il 2015, 2016 e 2017 (per i soggetti solari), si possono considerare i costi sostenuti nel periodo d'imposta agevolato e nei tre precedenti, anche assunti complessivamente e non per singolo bene.
- Inoltre, non si deve tenere conto delle seguenti voci di costo:
 - a) gli interessi passivi;
 - b) le spese relative agli immobili;
 - c) qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale.

Esempio	
Reddito 2015 da utilizzo IP	200.000
Costi R&S qualificati 2012-2015	30.000
30%*Costi R&S qualificati 2012-2015	9.000
Costi R&S qualificati infragruppo 2012-2015	10.000
Altri costi d'acquisto IP	5.000
Numeratore	30.000+9.000 = 39.000
Denominatore	30.000+10.000+5.000= 45.000
Ratio	39.000/45.000 = 0,87
Reddito agevolato	200.000*0,87 = 174.000
Reddito 2015 detassato (IRES e IRAP)	174.000*30% = 52.200

7.2. Perdite da Patent Box

Sulla base di quanto sopra descritto, l'impresa, in previsione di aderire al regime agevolato ovvero successivamente all'adesione, ha l'onere di determinare il reddito prodotto dal bene immateriale.

Tale reddito potrebbe essere negativo, soprattutto nei primi anni di sfruttamento del bene immateriale (quando i costi di ricerca e sviluppo possono facilmente eccedere i ricavi). In mancanza di espressa previsione legislativa sul punto, l'Agenzia delle Entrate⁽¹¹⁾ ritiene che nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per il 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale

⁽¹⁰⁾ cfr. Il *final report on Action 5, 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance'*, del 5 ottobre 2015, pubblicato dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS, p. 24-25

⁽¹¹⁾ Cfr. la Circolare n. 36/2015, par.2

genera una perdita, derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, potrà rinviare gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

Tali perdite concorreranno in ogni caso alla formazione del reddito d'impresa di periodo.

Infine, le perdite generate in vigenza del regime del *Patent Box* dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di 'recapture' nell'ambito del medesimo regime di *Patent Box*, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento.

Ne consegue che, in tali casi, la concreta fruizione della tassazione agevolata, sotto forma di variazione in diminuzione, avrà luogo nel momento in cui il bene immateriale genererà redditi depurati da eventuali perdite pregresse prodotte in vigenza del regime del *Patent box*.

Nel caso in cui si formino eccedenze per più periodi d'imposta, il loro ammontare dovrà essere totalmente utilizzato prima di poter beneficiare dell'agevolazione.

Esempi(*)

Anno	Costi R&S	Reddito da IP agevolato lordo	Reddito da IP agevolato netto	Beneficio da Patent Box (variazione in diminuzione)
1	200.000			
2		500.000	300.000	90.000 (=30%*300.000)

Anno	Costi R&S	Reddito da IP agevolato lordo	Reddito da IP agevolato netto	Beneficio da Patent Box (variazione in diminuzione)	Perdite da riportare a nuovo
1	100.000	-	-	-	-
2	200.000	-	-	-	-
3	200.000	-	-	-	-
4	300.000	-	-	-	-
5	200.000	-	-	-	-
6		500.000	0 (=500.000-1.000.000)	0	500.000
7		1.500.000	1.000.000 (=1.500.000-500.000)	300.000 (=30%*1.000.000)	0

(*) si ipotizza, per semplicità che il rapporto tra costi di R&S incrementativi e costi di R&S complessivi sia pari ad 1.

7.3. Tracciabilità delle spese e dei redditi

Il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile, deve risultare da un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile (c.d. *tracing and tracking*).

8. Effetti

Il beneficio è fruibile sia in ambito IRES che IRAP. Una certa percentuale di reddito attribuibile all'utilizzo dei beni agevolabili è esclusa dalla base imponibile:

- il 30 per cento per il periodo d'imposta 2015;
- il 40 per cento per il periodo d'imposta 2016;
- il 50 per cento dal periodo d'imposta 2017.

Inoltre, le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni agevolabili sono escluse dalla base imponibile, a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo venga reinvestita nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione.

9. Operazioni straordinarie

In caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa subentra nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa⁽¹²⁾.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che l'operazione di fusione, scissione o conferimento di azienda a seguito della quale non ricorre più l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling*, in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente dal dante causa (per esempio, la società conferente), non può ritenersi elusiva o abusiva, anche se esclusivamente finalizzata ad evitare il *ruling* obbligatorio; ciò in quanto, non consente di beneficiare di alcun vantaggio fiscale. Questo è vero, nel presupposto che la società avente causa (i.e. la conferitaria) svolga una attività sostanziale di ricerca e sviluppo. Resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, con i canoni dell'anti-economicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti in sede di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali tra società appartenenti allo stesso gruppo.

10. Procedura di ruling

Come sopra menzionato, nel caso di utilizzo diretto dei beni immateriali il contributo economico alla produzione del reddito di impresa, o della perdita, dei beni immateriali deve essere determinato nell'ambito di un accordo di *ruling* internazionale⁽¹³⁾.

La procedura di *ruling* è facoltativa, invece, nel caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali (per esempio, concessione in licenza), nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla eventuale cessione infragruppo di beni immateriali agevolabili.

Qualora la quota di reddito agevolabile sia determinata nell'ambito di un accordo di *ruling*, l'opzione esercitata ha efficacia dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling* (e non, come è regola generale, da quella successiva di stipula dell'accordo).

Le modalità di presentazione dell'istanza ed i principali aspetti procedurali relativi al *ruling* sono trattati dettagliatamente nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1 dicembre 2015, prot. n. 154278. Queste, in sintesi, le principali indicazioni contenute nel provvedimento.

⁽¹²⁾ art. 5 del D.M. del 30 luglio 2015

⁽¹³⁾ L'art. 8 del decreto-legge 269/2003, a cui fa riferimento la norma, è stato abrogato dall'art. 31 ter del D.p.R. 600/73 introdotto dal D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015. Le disposizioni di tale articolo pubblicato in G.U. il 22 settembre 2015, si applicano a decorrere dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi

- L'accesso alla procedura di *ruling* avviene mediante la presentazione all'ufficio Accordi preventivi del Settore Internazionale della Direzione Centrale Accertamento di un'istanza da inoltrarsi a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.
- L'istanza ha un contenuto minimo essenziale (informazioni di carattere anagrafico e informazioni volte ad identificare genericamente, per tipologia, i beni immateriali dai quali scaturisce il reddito da agevolare, l'eventuale vincolo di complementarietà esistente e la ricerca e sviluppo effettuata).
- L'istanza deve essere firmata dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza.
- La carenza dei predetti elementi essenziali determina il rigetto dell'istanza, che viene comunicato dall'ufficio entro 30 giorni dalla ricezione, salvo che sia possibile desumere, mediante ulteriore attività istruttoria, i predetti elementi. Per le istanze presentate entro il 30 giugno 2016, il termine per il rigetto è di 180 giorni.
- A corredo dell'istanza, entro 120 giorni dalla data della sua presentazione, sono prodotte eventuali memorie integrative e la documentazione di supporto, il cui contenuto varia a seconda della tipologia di istanza, atte a fornire una rappresentazione analitica dei beni immateriali dal cui utilizzo diretto o indiretto deriva la quota di reddito di impresa agevolabile, del vincolo di complementarietà, qualora esistente tra tali beni immateriali, e della ricerca e sviluppo effettuata.
- La documentazione integrativa deve contenere, altresì, l'illustrazione chiara e dettagliata dei metodi e dei criteri di calcolo: a) del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa, o della perdita, derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali, o b) del reddito d'impresa, o della perdita, derivante dalla concessione in uso dei beni immateriali, o c) della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni immateriali, e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati.

Le microimprese e le piccole e medie imprese (come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE) accedono alla procedura di *ruling* attraverso modalità semplificate, stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Anche in questo caso, il contributo è determinato sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in

materia di prezzi di trasferimento. Le predette imprese dovranno in ogni caso essere in grado di monitorare il nesso fra le spese e il reddito, fornendone dimostrazione all'amministrazione finanziaria.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nel caso di utilizzo diretto del bene immateriale, fermo restando l'obbligo per il contribuente di fornire le informazioni essenziali, è prevista una semplificazione in termini di contenuto delle memorie e della documentazione di supporto (ad esempio, non è obbligatorio illustrare i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, e le ragioni per cui tali metodi e criteri sono stati selezionati, che potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo).

11. Questioni di compatibilità OCSE

In uno dei documenti elaborati nell'ambito del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), l'Ocse si è pronunciato anche sui regimi di agevolazione sui redditi derivanti dalla proprietà industriale, quale, appunto, quello in esame.

Sulla base del documento relativo all'"Azione 5", che elenca le categorie di IPs agevolate, i marchi sono esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione del *Patent Box*; inoltre, anche le informazioni segrete (incluso il c.d. *know how*) non dovrebbero essere ammissibili poiché non rientrano in alcuna delle categorie menzionate⁽¹⁴⁾.

L'Ocse consentirà agli Stati che applicano erroneamente il *Patent Box*, come l'Italia, di intervenire sulla norma entro il 30 giugno 2016; inoltre, consente di sfruttare eventuali benefici acquisiti fino al 2021, anno in cui tutti i regimi non conformi alle raccomandazioni Ocse dovranno essere aboliti (c.d. *grandfathering clause*)⁽¹⁵⁾.

Il legislatore domestico potrebbe tuttavia decidere di modificare il regime in senso conforme anche prima di tale data, per esempio mediante la Legge di Stabilità 2016.

⁽¹⁴⁾ Si veda il già menzionato documento '*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report*, del 5 ottobre 2015, p. 26-27.

⁽¹⁵⁾ cfr. p. 34-35 del documento relativo all'Azione 5.

Il presente documento è stato redatto da Paola Sella sotto la supervisione di Fabio Avenale

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Tax Professional Practice Team
IT-FM-TPP@kpmg.it

kpmg.com/it

Lettera informativa / Tax Professional Practice

© 2015 Studio Associato – Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG e "cutting through complexity" sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.