

Patent box: cos'è e come determinare l'agevolazione fiscale

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 15 Giugno 2016

La 'patent box' consiste in un regime fiscale speciale, agevolato, riservato alle attività di ricerca e sviluppo: tale regime comporta l'esclusione di parte (il 50% a regime) del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP, nonché del relativo valore della produzione netta IRAP, associati all'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali, con l'esclusione dei diritti su opere dell'ingegno

Aspetti generali del patent box

La «patent box» [PB] consiste in un regime fiscale speciale, agevolato, riservato alle attività di ricerca e sviluppo.

Ossia a quelle attività che sempre più si impongono come generatrici di valore aggiunto rispetto alle produzioni tradizionali.

Il regime in questione comporta l'esclusione di parte [il 50% a regime] del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP, nonché del relativo valore della produzione netta IRAP, associati all'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali, con l'esclusione dei diritti su opere dell'ingegno.

L'agevolazione trova distinta applicazione per ogni singolo bene immateriale [«intangibile»], riconducibile a tipologie come quelle dei brevetti, dei marchi, del know how.

L'attuazione della Patent Box comporta rilevanti problematiche operative e presenta analogie con la determinazione dei valori adottata nel ruling di standard internazionale in materia di transfer price [TP].



Il Patent Box attua indirizzi elaborati in sede internazionale, richiede non solamente un supporto normativo nel diritto nazionale ma anche la conoscenza dei documenti relativi al progetto congiunto OCSE – G20 denominato “Base Erosion and Profit Shifting” [BEPS] – con particolare riguardo all’Azione 5 – e delle linee guida della stessa OCSE sulla determinazione dei prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e per le amministrazioni fiscali, approvate dal Consiglio dell’OCSE in data 22.7.2010, e successive versioni.

Il legislatore nazionale, con l’introduzione del regime agevolato, 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.

Patent Box: disposizioni normative

L’art. 1, commi 37 – 45, della L. 23.12.2014 n. 190, ha introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata applicabile ai redditi derivanti dall’utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali.

Il regime agevolato è applicabile a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 [2015 per i soggetti «solari»)].

Con D.M. 30.7.2015 sono state introdotte le puntuali disposizioni operative atte a far funzionare il regime, mentre due provvedimenti direttoriali dell’Agenzia delle Entrate – n. 144042/2015 e n. 154278/2015 – hanno definito, rispettivamente, le modalità di esercizio dell’opzione e la procedura di ruling.

L’Agenzia delle Entrate ha emanato puntuali indicazioni di prassi con la circolare n. 36/E del 1.12.2015.

Infine, la legge di stabilità 2016 – L. 28.12.2015, n. 208 – ha apportato modificazioni che circoscrivono l'applicazione del regime fiscale agevolativo sotto il profilo oggettivo e valorizzano il criterio di «complementarietà» dei beni.

È da ultima intervenuta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7.4.2016, che ha approfondito e sviluppato molte questioni ancora aperte e non completamente risolte dalla circolare precedente.

Platea soggettiva

Il Patent box si applica a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi.

L'agevolazione è fruibile anche dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

L'art. 3 del decreto attuativo esclude dal beneficio le società assoggettate alle procedure di fallimento, alle procedure di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Con riguardo a quest'ultima, l'Agenzia ritiene tuttavia che il beneficio possa comunque spettare qualora la procedura sia finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica.

Non possono, invece, accedere al regime agevolativo quei soggetti, titolari di reddito d'impresa, che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (nuovo regime forfetario, tonnage tax, società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale, ecc.).

Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario che colui che esercita l'opzione abbia diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali e svolga attività di ricerca e sviluppo. Ciò consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nello sviluppo, manutenzione ed accrescimento del bene stesso.

Opzione per il Patent Box

I soggetti indicati al paragrafo precedente, per poter accedere al regime di tassazione agevolata, devono esercitare un'opzione da comunicarsi all'Agenzia delle entrate con modalità telematiche.

Per i primi due periodi d'imposta di applicazione della norma è necessario utilizzare un apposito modello semplificato da inoltrare telematicamente, direttamente o tramite soggetti incaricati della trasmissione di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. n. 322/1998, entro il termine del periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione [il modello è stato approvato con provvedimento prot. n. 144042 del 10.11.2015, ed è disponibile sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it].



A decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 [cioè, per i soggetti solari, dal 2017 – modello Unico 2018], l'opzione dovrà essere comunicata direttamente nella dichiarazione dei redditi e decorrerà dal periodo di imposta al quale la è riferita.

L'opzione ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è irrevocabile ed è rinnovabile.

L'opzione non deve essere necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari, bensì può essere esercitata, fin dal primo periodo d'imposta successivo al 31.12.2014, per singolo bene immateriale.

Con riferimento all'opzione è possibile esercitare la remissione in bonis di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 2.3.2012, n. 16, convertito dalla legge 26.4.2012, n. 44.

Se quindi, ad esempio, il contribuente non ha esercitato l'opzione per il 2015, ma ha presentato istanza di ruling entro la fine di tale anno, potrà fruire dell'agevolazione a condizione che sia in possesso dei requisiti sostanziali, effettui la comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione utilizzando entro il 30.9.2016 e versi contestualmente l'importo della sanzione di 250 euro.

Ruling

Il ruling all'Agenzia delle Entrate può configurarsi come obbligatorio [in caso di utilizzo diretto del bene immateriale] e facoltativo [in caso di utilizzo indiretto¹ e in altre ipotesi].

L'istanza di ruling, indirizzata all'ufficio accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, deve essere trasmessa in carta libera a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero da consegnare direttamente al citato ufficio che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

La documentazione necessaria può essere presentata o integrata entro 120 giorni [150 giorni per le istanze presentate fino al 31.3.2016] dalla presentazione dell'istanza, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare la stessa, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

Per quanto disposto dall'art. 4, comma 3, del decreto attuativo, quando il reddito agevolabile è determinato sulla base dell'accordo con l'Agenzia delle Entrate [in contraddittorio, mediante la valutazione degli «intangibles»], l'opzione diviene efficace dall'anno di presentazione dell'istanza di ruling.

In caso di presentazione di ruling obbligatorio, l'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – a partire dall'anno di presentazione dell'istanza di ruling.

Secondo quanto affermato nella circolare, la mancata presentazione o integrazione della documentazione entro i termini previsti causa la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata. Qualora l'istanza di ruling venga nuovamente presentata e correttamente integrata, l'opzione diviene efficace – ed il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione della nuova istanza.

Con riferimento al ruling facoltativo, è precisato che, qualora venga esercitata l'opzione e non venga presentata istanza di ruling, l'opzione è comunque efficace e il quinquennio inizia a decorrere; il contribuente determina autonomamente l'ammontare del reddito agevolabile.

Tuttavia, 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 [per la residua parte del periodo di godimento dell'agevolazione].

Giacché, come già evidenziato sopra, dal periodo di imposta 2017 [Unico 2018], l'opzione verrà direttamente fatta in dichiarazione, potrebbe accadere che il contribuente eserciti l'opzione in Unico 2018 e presenti l'istanza di ruling obbligatorio contestualmente o dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi [nell'anno 2018].

In tale ipotesi, l'opzione diviene efficace a partire dall'anno in cui è depositata l'istanza di ruling [2018], con conseguente impossibilità di fruire dell'agevolazione per l'anno 2017 alla quale si riferisce la dichiarazione e, di conseguenza, l'opzione.

Per ragioni di coerenza e per agevolare l'esercizio dell'opzione, è consentito presentare l'istanza di ruling nel corso dell'anno per il quale si intende fruire dell'agevolazione [nel caso sopra descritto, entro la fine del 2017] e comunicare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa a tale annualità [Unico 2018]; in tal modo, il patent box può essere fruito a partire dall'anno al quale si riferisce la dichiarazione dei redditi [2017].

La circolare illustra anche le ipotesi di passaggio dal ruling obbligatorio al ruling facoltativo e viceversa, che potrebbe verificarsi nell'ipotesi di operazioni straordinarie aventi l'effetto di mutare la titolarità diretta del bene immateriale [fusioni, scissioni, conferimenti].

Sottoscrizione dell'accordo

Secondo il decreto attuativo [art. 4, comma 4]:

- nelle more della stipula dell'accordo, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie;
- al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di ruling, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del ruling.

Protraendosi i tempi per la risposta [dato che l'istruttoria potrebbe essere piuttosto lunga e complessa], i contribuenti avranno la possibilità di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998.

Ipotizzando quindi la situazione di un contribuente che abbia esercitato l'opzione e prodotto istanza di ruling nel 2015, ma abbia sottoscritto l'accordo solo nel 2017, sarà possibile:

- gestire il periodo di imposta 2015, per il quale il reddito è stato determinato secondo le regole ordinarie, con dichiarazione integrativa a favore;
- in alternativa, se ne ricorrono le condizioni, presentare istanza di rimborso;
- gestire il periodo di imposta 2016 con l'ordinaria dichiarazione dei redditi UNICO 2017 da presentare entro il 30.9.2017, con facoltà di includere in tale dichiarazione anche la variazione in diminuzione riferibile al 2015 [la variazione in diminuzione sconterà in tal caso le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti per l'anno d'imposta 2016];
- gestire il periodo di imposta 2017 verrà gestito con la dichiarazione UNICO 2018 da presentare entro il 30.9.2018;
- in alternativa, fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate – 2015, 2016 e 2017 – nella dichiarazione UNICO 2018 [in tale ipotesi, la somma delle variazioni in diminuzione sconterà le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti nel periodo di imposta 2017].

Determinazione dell'agevolazione

L'agevolazione concessa dal Patent Box consiste in una variazione in diminuzione - da operare ai fini IRPEF o IRES, nonché ai fini IRAP - per la cui determinazione occorre:

1. individuare il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale;

2. calcolare il nexus ratio, dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'art. 9, commi da 2 a 5 del decreto attuativo;
3. effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile e il nexus ratio per ottenere la quota di reddito agevolabile.

La quota di reddito agevolabile non concorre a formare il reddito d'impresa in misura pari:

- al 30%, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 [2015];
- al 40%, per il periodo successivo [2016];
- al 50% a regime.

Considerando la percentuale a regime del 50%, questo meccanismo può determinare, di fatto, una tassazione ai fini IRES del bene immateriale con aliquota pari alla metà di quella ordinaria e, quindi, pari al 12% tenendo conto della riduzione dell'aliquota IRES al 24% prevista dalla legge di stabilità 2016 a decorrere dal periodo di imposta 2017.

Reddito agevolabile

Il reddito agevolabile deve essere individuato per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione. In caso di utilizzo diretto del bene immateriale, si tratta di un reddito figurativo, cioè di una quota stimata – mediante il ruling - di risultato economico attribuibile all'intangibile in questione [definito anche come «intellectual property» - IP].

Nel caso di concessione in uso [utilizzo indiretto], il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.

La documentazione a corredo dell'istanza, da presentarsi entro 150 giorni [per le istanze prodotte fino al 31.3.2016], ovvero entro 120 giorni, da parte del contribuente deve permettere di ricostruire in modo dettagliato il reddito agevolabile per il primo periodo di esercizio dell'opzione. Dato che l'accordo verterà sui criteri e sui metodi di determinazione del reddito agevolabile [non direttamente sul «quantum»], per comprendere la coerenza degli stessi, è necessario quantificare il reddito agevolabile del primo periodo al fine di dimostrare la coerenza dei criteri e dei metodi scelti con il risultato ottenuto.

Utilizzo diretto e indiretto

In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali è necessario determinare il contributo economico fornito da ciascun bene immateriale oggetto di agevolazione al reddito complessivo [o alla perdita] realizzato nell'ambito dell'attività d'impresa.

Il contributo economico consiste nella quota di reddito [o perdita] di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel risultato economico complessivo dall'attività di impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso.

Tale reddito [o perdita] figurativo è il risultato del «conto economico virtuale» riferibile al bene immateriale, che tiene conto, per la parte delle componenti positive, della «royalty implicita» sul bene intangibile incorporata nel prezzo di vendita del bene materiale ceduto o del servizio prestato e, per la parte delle componenti negative, della sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale medesimo.

Il contributo economico deve essere determinato assumendo l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente, isolando, quindi, le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile.

Per la determinazione delle componenti positive occorre far riferimento ai ricavi che sarebbero potenzialmente realizzabili qualora gli intangibili fossero utilizzati sul mercato, alle medesime condizioni d'impiego, da soggetti terzi indipendenti.

Nella determinazione del contributo economico si fa riferimento ai dati contabili, così come rilevati nei conti economici predisposti ai fini del bilancio di esercizio redatto in base ai principi contabili di riferimento, tenendo comunque presente le eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini fiscali, in particolare ai fini IRES e in casi in cui dovesse risultare più appropriato, è possibile fare riferimento, nella determinazione del contributo economico, ai dati contabili così come rilevati nella contabilità analitica o industriale, purché il contribuente sia in grado di riconciliare i dati complessivamente riscontrabili in tale contabilità con i dati complessivamente indicati ai fini civilistici, e di fornire anche una riconciliazione con eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini IRES.

Il reddito agevolabile derivante dalla concessione in uso del bene immateriale è determinato dai relativi canoni diminuito dei costi, diretti ed indiretti, fiscalmente riconosciuti ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta.

In caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali mediante concessione in uso a parti correlate, i criteri e metodi di determinazione del reddito agevolabile possono essere stabiliti mediante ruling preventivo. Se invece la concessione in uso è a favore di terze parti indipendenti, non è possibile attivare la procedura di accordo preventivo.

Plusvalenze da cessione

Il regime di patent box prevede anche un trattamento di favore anche in caso di cessione del bene immateriale.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali agevolabili non concorrono, infatti, alla formazione del reddito complessivo in quanto escluse, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali compresi tra quelli agevolabili.

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, le plusvalenze in questione non dovrebbero ritenersi escluse in toto dall'imponibile ma, costituendo anch'esse «reddito agevolabile», solo nella misura del 30% [per il 2015], 40% [per il 2016], e 50% [a regime] dell'ammontare.

Le attività di ricerca e sviluppo in cui deve essere reinvestito almeno il 90% del corrispettivo possono essere svolte:

1. 1. direttamente dal soggetto beneficiario dell'agevolazione;
2. mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati;
3. mediante contratti di ricerca stipulati con società, anche start up innovative, che non appartengono al gruppo societario del soggetto beneficiario dell'agevolazione;
4. mediante contratti di ricerca stipulati con società, anche start up innovative, che appartengono al gruppo societario del soggetto beneficiario dell'agevolazione, le quali si siano limitate a fare svolgere le attività di ricerca e sviluppo dai soggetti indicati alle lettere sub b) e c).

L'obbligo di reinvestimento deve essere assolto prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione.

In caso di plusvalenze realizzate nell'ambito di cessioni di beni immateriali a parti correlate, i criteri e metodi di determinazione del prezzo di cessione e della conseguente plusvalenza possono essere stabiliti mediante ruling, che rimane invece escluso se le plusvalenze sono realizzate mediante cessione di beni immateriali a terze parti indipendenti.

Costi diretti ed indiretti

Il reddito agevolabile ai fini del patent box è costituito dai componenti positivi [impliciti per l'utilizzo diretto, ovvero costituiti dai canoni di concessione] diminuiti dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi.

Per costi diretti si intendono tutti i costi imputabili in maniera certa ed univoca al costo di produzione del singolo IP.

Sono invece «indiretti» i costi che sono imputabili all'IP secondo criteri di comunanza, ovvero indirettamente mediante un processo di ripartizione [costi di tipo amministrativo, utilizzo di attrezzature o macchinari condiviso da altre commesse, le spese relative agli immobili, etc.].

Per individuare tali costi ci si può riferire a una ripartizione che faccia riferimento alle cause da cui originano, secondo i criteri della contabilità industriale [in base al capitale impiegato, al fatturato, all'organico, etc.]

In termini quantitativi, i costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito agevolabile di un determinato periodo d'imposta sono pari a quelli fiscalmente deducibili nel medesimo periodo d'imposta in base alle disposizioni del TUIR.

Una volta identificati i costi diretti e indiretti riferibili all'IP, sarà quindi necessario valutarne la rilevanza fiscale [in termini, ad esempio, di inerenza e di quantificazione], in base alle ordinarie disposizioni del TUIR.

15 giugno 2016

Fabio Carriolo

NOTE

1 Cioè 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.