

SCHEMA MONOGRAFICA TMG

IL PATENT BOX

Data aggiornamento scheda	3 dicembre 2015
Redattore	Davide David
Ultimi interventi normativi	Provvedimento Direttore Agenzia Entrate 1.12.2015
Ultimi interventi di prassi	Circ. n. 36/E del 1.12.2015

Con la legge di stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) è stata introdotta la possibilità (per i **soggetti titolari di reddito d'impresa**) di escludere da tassazione una parte del reddito derivante dall'utilizzazione di alcuni beni immateriali.

Il nuovo regime agevolativo (c.d. "Patent Box") è applicabile solo a seguito di apposita opzione.

Per poter beneficiare del Patent Box per il 2015 l'opzione va esercitata entro il 31 dicembre 2015.

Occorre prestare particolare attenzione per i marchi e il know how, perché per tali beni il 2015 potrebbe essere l'unico anno nel quale è possibile presentare l'opzione, con efficacia anche per gli anni successivi.

Nella presente scheda sono sintetizzati gli aspetti del Patent Box di più generale interesse per le piccole e medie imprese (a valere sia per gli imprenditori individuali che per le società di persone e le società di capitali).

L'esclusione da tassazione

L'opzione per il Patent Box consente di escludere da tassazione una parte del reddito derivante dall'utilizzo di alcuni *intangibles* (quali più sotto individuati e di seguito indicati anche con la sigla **IP**).

La parte del suddetto reddito esclusa da tassazione è:

- del 30% per il 2015 (*rectius* per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014);

- del 40% per il 2016 (*rectius* per il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014);
- del 50% per tutti i periodi di imposta successivi (dal 2017 in poi per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

L'agevolazione opera sia ai fini delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) che ai fini Irap.

Volendo esemplificare e ipotizzando un reddito complessivo (per un soggetto Ires) di euro 1.000.000,00, di cui euro 800.000,00 derivante dall'utilizzo di *intangibles* agevolabili, e un mantenimento delle attuali aliquote Ires e Irap (27,5% + 3,9% = 31,4%), si avrà:

- **per il 2015**, un reddito assoggettabile a tassazione di euro 760.000,00 (1.000.000 – 800.000 x 30%), con un conseguente **risparmio di imposte (per Ires e Irap)** di complessivi euro **75.360,00** rispetto alla tassazione ordinaria (1.000.000 x 31,4% - 760.000 x 31,4%)
- **per il 2016**, un reddito assoggettabile a tassazione di euro 680.000,00 (1.000.000 – 800.000 x 40%), con un conseguente risparmio di imposte (per Ires e Irap) di complessivi euro **100.480,00** rispetto alla tassazione ordinaria (1.000.000 x 31,4% - 680.000 x 31,4%)
- **dal 2017 in poi**, un reddito assoggettabile a tassazione di euro 600.000,00 (1.000.000 – 800.000 x 50%), con un conseguente risparmio di imposte (per Ires e Irap) di complessivi euro **125.600,00** rispetto alla tassazione ordinaria (1.000.000 x 31,4% - 600.000 x 31,4%)

Gli *intangibles* agevolabili (IP)

Il reddito agevolabile è quello derivante dall'utilizzo dei **seguenti beni immateriali (IP)**:

- 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 (know how) proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili

Per quanto concerne i **marchi** (e forse anche il **know how**) occorre prestare attenzione che, per conformità alla disciplina OCSE, l'agevolazione potrebbe essere a termine.

In buona sostanza, per quanto è dato oggi da capire (ma mancano ancora i necessari chiarimenti ministeriali) i marchi (e forse anche il know how) **potranno beneficiare dell'agevolazione soltanto se l'opzione viene esercitata entro il 31.12.2015 (salvo che tale possibilità non venga estesa, in via interpretativa e/o normativa, anche al 2016).**

Condizione per poter beneficiare del Patent Box è che l'impresa svolga attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla produzione dei sopraelencati beni immateriali.

La condizione è rispettata anche se le attività sono svolte mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti al proprio gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati.

Le attività di ricerca e sviluppo che danno accesso al Patent Box sono:

- la ricerca fondamentale;
- la ricerca applicata;

- il design;
- l'ideazione e la realizzazione del software coperto da copyright;
- le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi e la gestione dei contenziosi e contratti relativi;
- 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 progettabili.

La determinazione del reddito agevolabile

Il reddito agevolabile è quello derivante da una delle seguenti forme di utilizzo dei beni immateriali:

1. concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni;
2. utilizzo diretto dei beni nell'ambito della propria attività imprenditoriale (di produzione, commercializzazione, ecc.).

Nella prima ipotesi (concessione in uso) il reddito agevolabile è costituito dai canoni (royalties, ...), al netto dei costi diretti e indiretti ad esso connessi.

In tale ipotesi il reddito agevolabile è **determinato direttamente dal contribuente**, senza alcun intervento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nella seconda ipotesi (utilizzo diretto) occorre, invece, individuare il contributo economico apportato dal bene alla formazione del reddito d'impresa.

La determinazione del contributo economico deve essere obbligatoriamente effettuata in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, tramite una **apposita procedura di ruling** (quale più avanti descritta).

In entrambe le ipotesi il reddito agevolabile deve essere determinato tenuto conto del rapporto esistente tra le seguenti categorie di costi:

- A. Costi afferenti alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dall'impresa beneficiaria, da università o enti di ricerca e organismi equiparati ovvero da società non appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa beneficiaria
- B. Costi derivanti da operazioni con società dello stesso gruppo di appartenenza dell'impresa beneficiaria per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene agevolabile
- C. Costi di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene agevolabile

I costi di cui alla lettera A sono incrementati del riaddebito dei costi sostenuti da società del gruppo nei confronti di soggetti terzi e dei costi sostenuti dall'impresa beneficiaria nell'ambito di un accordo di ripartizione.

Per il primo periodo d'imposta di validità del Patent Box (2015 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) e per i due successivi (2016 e 2017) i costi di cui sopra (da assumere ai fini del rapporto) sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta che si intende agevolare e nei tre periodi d'imposta precedenti e vanno assunti complessivamente.

Per i periodi successivi (dal 2018 in poi) i costi da assumere saranno, invece, quelli sostenuti nel periodo d'imposta che si intende agevolare e andranno assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

Il rapporto è dato ponendo al numeratore i costi di cui alla lettera A e al denominatore i costi di cui alle lettere A, B e C (A/A+B+C).

Il numeratore va però aumentato dei costi di cui alle lettere B e C fino a concorrenza del 30% dei costi di cui alla lettera A.

Esempio:

- Reddito derivante dall'utilizzo di un bene agevolabile = 500.000,00 euro
- Costi di cui alla lettera A = 100.000,00 euro
- Costi di cui alla lettera B = 10.000,00 euro
- Costi di cui alla lettera C = 30.000,00 euro
- Limite numeratore = $A + A \times 30\% = 130.000$
- Rapporto = $130.000/140.000 = 92,85\%$
- Quota reddito agevolabile = $500.000 \times 92,85\% = 464.250$
- Reddito detassato (nel 2015) = $464.250 \times 30\% = 139.275$

È evidente che se l'impresa svolge direttamente tutte le attività di ricerca e sviluppo, sostenendone i relativi costi (anche mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti al proprio gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati) il rapporto sarà pari ad 1 e quindi il reddito da IP risulterà interamente agevolabile.

Con riguardo alle perdite la circolare 36/E del 2.12.2015 ha chiarito che se il reddito ascrivibile agli IP è negativo i componenti positivi e negativi attribuibili all'IP vanno fatti concorrere alla formazione del reddito del periodo nei modi ordinari.

In buona sostanza, la perdita riferibile all'IP andrà ad abbattere il reddito del periodo per intero (e non in quota parte).

Detta perdita andrà poi presa in considerazione nei periodi in cui gli IP genereranno redditi, i quali ai fini agevolativi andranno depurati dalla perdita pregressa.

Il ruling e l'accordo con l'Agenzia delle entrate

Come detto, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili nell'ambito della propria attività imprenditoriale il reddito agevolato va determinato previa individuazione del contributo economico derivante dal bene stesso per il tramite di una procedura di ruling.

In estrema sintesi la procedura di ruling consiste nella individuazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, delle modalità di determinazione dei componenti positivi di reddito derivanti dall'utilizzo dei beni agevolabili e dei componenti negativi ad essi riferibili.

A seguito del contraddittorio viene sottoscritto un accordo (c.d. "di ruling"), laddove logicamente lo si raggiunga, nel quale vengono definiti i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico.

L'accordo ha validità per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di ruling e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Fino a che non viene stipulato l'accordo, il reddito di impresa va determinato secondo le regole ordinarie (senza abbattimento del reddito derivante dall'utilizzo dei beni agevolabili).

La quota di reddito agevolabile relativa ai periodi d'imposta compresi tra quello di presentazione dell'istanza di ruling e la data di sottoscrizione dell'accordo di ruling andrà poi detassata nel periodo di imposta di sottoscrizione del predetto accordo.

Tracciabilità delle spese e dei redditi

Indipendentemente dall'utilizzo degli IP (concessione in uso a terzi o utilizzo diretto) l'impresa deve predisporre un adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile dal quale risulti:

- il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e gli IP;
- nonché il diretto collegamento tra gli IP e il reddito agevolabile da essi derivante.

Plusvalenze

In ipotesi di opzione per il Patent Box le plusvalenze derivanti dalla successiva cessione degli IP opzionati sono escluse dal reddito (e sono quindi completamente detassate), a condizione che almeno il 90% del corrispettivo della vendita sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo, in altre attività di ricerca e sviluppo agevolabili.

Patent Box per il 2015

Le imprese (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) che intendono beneficiare del Patent Box già per il 2015 devono esercitare l'opzione **entro il 31 dicembre 2015**.

L'opzione si esercita utilizzando l'apposito modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10.11.2015, da trasmettere telematicamente utilizzando il software denominato "PATENT BOX" (disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate).

Sempre entro il 31 dicembre 2015 le suddette imprese, qualora utilizzino direttamente i beni agevolabili, devono **inviare l'istanza di ruling** (secondo le disposizioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1.12.2015).

L'istanza va formulata in carta libera e inoltrata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali dell'Agenzia delle entrate di Milano o di Roma (a seconda, si ritiene, della localizzazione dell'impresa).

Per le microimprese, le piccole e le medie imprese (PMI), la procedura è più semplice rispetto a quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni.

In ragione della qualificazione indicata dal Provvedimento del 1.12.2015, **la procedura semplificata interessa tutte le imprese (PMI) 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.**

Nell'istanza queste imprese, oltre ai propri dati identificativi, sono tra l'altro tenute a indicare (a livello generale):

- la tipologia dei beni immateriali dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione più sopra riportata (software, brevetti, marchi, disegni e modelli, know how);
- la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta e il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni agevolabili.

Nei 120 giorni successivi alla presentazione dell'istanza le suddette imprese devono presentare eventuali memorie integrative nonché la documentazione atta a:

- individuare analiticamente i beni agevolabili;
- indicare dettagliatamente il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni agevolabili;
- fornire la chiara descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni agevolabili.

Le imprese (PMI) che possono beneficiare della procedura semplificata non sono invece tenute a rappresentare (né in sede di istanza né nella documentazione a supporto) i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico dei beni agevolabili (come devono invece fare le imprese di maggiori dimensioni).

I predetti metodi e criteri verranno infatti definiti direttamente in contraddittorio con l'Ufficio nella procedura di accordo preventivo.

Con la circolare 36/E del 2.12.2015 è stato inoltre consentito, in buona sostanza, di esercitare l'opzione e di inviare l'istanza di ruling anche qualora non si sia da subito in grado di valutare con completezza la sussistenza delle condizioni richieste per beneficiare del Patent Box o anche solo la relativa convenienza economica.

Se successivamente all'esercizio dell'opzione si dovesse valutare la mancanza delle predette condizioni o della convenienza economica vi sarà sempre la possibilità di rinunciare al Patent Box senza conseguenze fiscali.