

INDICE

1. Introduzione	1
2. Linee guida OCSE	2
2.1. The Nexus Approach ed il rapporto tra “qualifying expenditures” e costi totali.	3
2.2. Contribuenti ammessi ai benefici fiscali del regime e IP assets.	3
2.3. Costi qualificati e costi totali.....	4
2.4. Redditi derivanti dal bene immateriale.	4
2.5. Periodi di imposta e costi retrospettivi.	5
3. Normativa italiana: Legge di stabilità 2015.....	5
3.1. Il regime fiscale del “Patent box”.....	6
3.2. Operatività del regime opzionale.	6
3.3. Procedura di “ruling”, individuazione beni e trattamento delle plusvalenze.	7
4. Investment Compact.....	8
4.1. Investment Compact: estensione delle agevolazioni.....	8
4.2. Modifiche dell’operatività del regime.....	8
4.3. Agevolazioni sulle Plusvalenze in caso di cessione dell’attività.	9
5. Decreto Attuativo.	9
5.1. Primi chiarimenti in merito all’operatività del “Patent box”.....	9
5.2. Operatività del Credito di Imposta per le Attività di Ricerca e di Sviluppo.	10
5.3. Calcolo del credito d’imposta, suo utilizzo e documentazione necessaria.....	12
Bibliografia.....	13
Sitografia	16

1. Introduzione

La Legge di Stabilità del 2015 ha introdotto all'interno del sistema fiscale italiano un regime di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento degli *intangible asset*, il cd. *Patent box*. La norma, ispirandosi a quelle presenti in altri paesi europei (e non), ha come obiettivo quello di favorire un miglior posizionamento ed una caratterizzazione delle aziende italiane in un mercato estremamente competitivo. Le immobilizzazioni immateriali, rappresentano elementi in grado di distinguere un'impresa da quella dei concorrenti: marchio, insegna e ditta sono i fattori, i segni distintivi del complesso aziendale. Allo stesso modo, le proprietà intellettuali, brevetti, disegni e modelli, modelli d'utilità, a seconda della società, possono costituire il reale maggior valore. Data la natura intangibile di tali *asset*, il più delle volte, possono incontrarsi delle difficoltà nel commisurare con precisione il loro valore e, di conseguenza, nel monetizzarne i connessi benefici. Il *patent box*, dunque, attraverso la detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, fornisce delle agevolazioni fiscali che permettono di usufruire meglio dei benefici legati a tali attività. L'attenzione posta nell'attrarre il maggior numero di imprese, quindi di capitali e posti di lavoro, attraverso incentivi fiscali rivolti agli *intangible asset*, ha contribuito, in numerose occasioni, al sorgere dei conflitti tra i regimi fiscali dei vari paesi, a volte troppo permissivi, ed i principi OCSE e dell'Unione Europea. È bene, quindi, partire dalle direttive OCSE per poi evidenziare gli scostamenti emersi dalle stesse.

2. Linee guida OCSE.

L'obiettivo dell'Unione Europea, come sopra evidenziato, è quello di favorire e sostenere la libera concorrenza e circolazione dei beni, servizi e capitali all'interno degli stati aderenti all'Unione. Le agevolazioni fiscali sui proventi derivanti dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali, ha acceso il dibattito sulla liceità di mantenere, introdurre o rimuovere tali sistemi. Le due linee di pensiero formatesi all'interno di questo conflitto ideologico sono rappresentate dalla Germania da una parte e dall'Irlanda ed altri paesi dall'altra. La prima, è contraria a tali regimi agevolativi in quanto sostiene che essi rappresentino una concorrenza fiscale scorretta, mentre, i secondi richiedono alla Commissione Europea di tracciare delle linee guida comuni, così da risolvere definitivamente il conflitto.

L'OCSE, nel documento "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*" (2014), si propone di affrontare il tema dell'ammissibilità del "*patent box*", cercando di comprendere l'utilità di un fisco più equo che favorisca la trasparenza. A tal fine si considerano tre approcci differenti che richiedono lo svolgimento dell'attività effettiva in un *IP regime*.

Il primo, si basa su un “*value creation approach*” volto a contrastare quelle previsioni che incentivano la delocalizzazione dei profitti da *intangible*, che dovrebbero essere tassati nel paese in cui effettivamente è stato creato il valore. Viene, dunque, previsto il requisito dello svolgimento di attività effettiva nello stato, stabilendo un rigido principio di territorialità.

Il secondo approccio, cd. “*transfer pricing approach*” permetterebbe di estendere i benefici fiscali a quei redditi generati dalle *IP* sia se il contribuente dovesse localizzare importanti funzioni all’interno delle giurisdizioni che offrono tali sistemi agevolati sia se fosse il proprietario delle attività immateriali sia se esercitasse i connessi rischi economici.

Il terzo ed ultimo approccio è il “*nexus approach*”, secondo il quale i benefici fiscalmente riconosciuti ai redditi derivanti dallo sfruttamento delle attività immateriali sono determinati in funzione delle spese sostenute per la loro realizzazione. Ciò, in quanto tali spese rappresentano, sotto un profilo qualitativo, un *substantial activity requirement*. La proporzione delle spese direttamente connesse all’attività di ricerca e di sviluppo relativa ad un dato bene immateriale, permettere di desumere approssimativamente l’attività svolta dall’impresa.

2.1. The Nexus Approach ed il rapporto tra “qualifying expenditures” e costi totali.

Il documento OCSE, una volta definiti i tre approcci possibili, si concentra principalmente sul *Nexus approach* che si basa sul determinare una connessione tra più livelli di reddito e spesa, dove solo alcune possono essere ritenute spese qualificate. Ne consegue che, secondo il *nexus approach*, il reddito agevolabile per le aziende, deriva dalla seguente formula:

Qualifying expenditures incurred

to develop IP asset X Overall income from IP asset = Income receiving tax benefits

Overall expenditures incurred
to develop IP asset

2.2. Contribuenti ammessi ai benefici fiscali del regime e IP assets.

Il requisito della *permanent establishment (PE)* viene raccomandato dall’OCSE che richiede espressamente una connessione tra il reddito prodotto, le spese sostenute e la stabile organizzazione, che dovrà sussistere nel momento in cui vi sarà l’effettivo conseguimento del reddito nel paese in cui è attivo il regime. Le proprietà intellettuali ammesse ai benefici fiscali degli *IP regime*, sempre secondo la direttiva OCSE, sono i

brevetti e ad altri *IP assets* funzionalmente equivalenti. Ciò implica che i marchi non possono ottenere riconoscimento all'interno di un *IP regime* poiché risulta difficile stabilire un legame tra redditi e costi, punto in contrasto con quanto previsto dal decreto attuativo del *patent box* italiano.

2.3. Costi qualificati e costi totali.

Tornando ad esaminare il rapporto da cui deriva il reddito agevolabile ed analizzando come esso si componga: al numeratore dell'equazione sopra iscritta, si hanno i costi qualificati, ovvero costi direttamente connessi al bene immateriale comprensivi delle somme prese in considerazione nei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Non potranno essere inclusi, nei costi qualificati, gli interessi, i costi di acquisizioni o qualsiasi altra spesa che non presenta questo legame diretto. Potranno però includersi i costi di "esternalizzazione" per lo svolgimento dell'attività di ricerca, *outsourcing*, affidati direttamente a soggetti terzi indipendenti ma anche quando una delle società di un gruppo affida a terzi l'attività e poi addebita il costo alle altre consociate.¹ Al denominatore si riportano i costi complessivi che sono costituiti sia dalle spese qualificate iscritte al numeratore che dai costi per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, affidati alle società del gruppo. Tali costi, quindi, nonostante vengano definiti come "complessivi", non includono tutte le spese sostenute per la realizzazione dell'attività immateriale. Essi si caratterizzano, rispetto ai costi qualificati, per l'inclusione di quelli di acquisizione e di esternalizzazione della ricerca a parti correlate (aziende del gruppo).

2.4. Redditi derivanti dal bene immateriale.

L'ultimo elemento dell'equazione, è rappresentato dai redditi complessivi derivanti dallo sfruttamento delle attività immateriali e viene richiesto di rispettare due principi:

1) *Overall income should be limited to IP income*: il reddito complessivo derivi unicamente dagli *IP asset* e, come sopra visto, che sia possibile stabilirne un legame diretto. Possono essere incluse royalty, capital gain e altri proventi derivanti dalla cessione delle attività immateriali;

¹ "Since the vast majority of the value of an IP asset rests in both the R&D undertaken to create it and the information necessary to undertake such R&D, it is unlikely that a company will outsource the fundamental value-creating activities to an unrelated party, regardless of where that unrelated party is located. Allowing only expenditures incurred by unrelated parties to be treated as qualifying expenditures".

OECD G/20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2014.

2) *Income benefiting from the regime should be proportionate*: si devono considerare, proporzionalmente, i redditi che possono accedere ai benefici fiscali. Con questo approccio “netto”, si vuole evitare che venga considerato il reddito complessivo derivante dallo sfruttamento degli *IP*, in quanto può presentare dei beni non inclusi nel computo delle *qualifying expenditures*. Di conseguenza, ai proventi complessivi dovrebbero sottrarsi le spese “*IP*” assegnabili a tali redditi sostenute nell’anno.

2.5. Periodi di imposta e costi retrospettivi.

Nel periodo di imposta in cui esiste un reddito agevolabile ricollegabile ad una determinata attività intangibile bisognerà ricomprendere all’interno del rapporto non solo quelle spese sostenute nello stesso esercizio, ma anche quelle degli esercizi precedenti, considerando i singoli beni ed il reddito collegabile agli stessi e non un unico rapporto per tutte le immobilizzazioni immateriali.

Il metodo di calcolo sopra descritto, che include le spese di uno stesso periodo e dei precedenti, viene definito “approccio cumulativo”, in quanto il conseguimento di un reddito, ricollegabile alla proprietà immateriale, può avvenire non contestualmente ma dopo molti anni.

3. Normativa italiana: Legge di stabilità 2015.

È necessario premettere che per quanto attiene la normativa italiana, essendo essa *in fieri* e non essendo state ancora emesse tutte le linee guida del provvedimento, l’approccio che segue è di tipo temporale.

Il disegno di legge di stabilità 2015, presentato alla Camera dei Deputati il 23 ottobre del 2014 (AC n. 2679, poi divenuto AC n. 2679-bis), approvato in seguito dalla L. n° 190/14, contiene delle importanti previsioni, nell’art. 1 commi 37-45, per le imprese proprietarie di *IP* e per le attività di ricerca e di sviluppo.

L’art. 7 del disegno di legge di stabilità 2015, stabilisce notevoli cambiamenti in merito al credito di imposta, già introdotto alla fine dell’anno 2013 dall’art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 ed anche, per quanto riguarda il regime fiscale opzionale per la tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali cercando, da una parte, di migliorare e di rendere più appetibile la riforma già esistente sul credito d’imposta e dall’altra di ridurre il gap esistente tra il regime fiscale italiano e quello degli altri Paesi, Europei e non, introducendo strumenti di incentivazione alla “formazione”, detenzione ed introduzione degli *intangibles* all’interno del nostro paese.

3.1. Il regime fiscale del “Patent box”.

Con i commi da 3 a 11 del menzionato art. 7, le autorità fiscali italiane hanno introdotto un sistema opzionale di detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento di immobilizzazioni immateriali, cd. *Patent Box* che consente un'esenzione ai fini IRES e IRAP dei proventi derivanti dall'utilizzo diretto o dalla concessione in uso a terzi, fino ad una percentuale massima del 50%. È previsto che i soggetti beneficiari siano i titolari del reddito d'impresa (sia soggetti IRES che soggetti IRPEF) e che una volta esercitata l'opzione, essa sarà irrevocabile ed avrà una durata di cinque esercizi sociali. L'irrevocabilità, unita alla durata dell'opzione (cinque esercizi), possono risultare eccessive e scoraggiare il contribuente all'esercizio dell'opzione. L'articolo 1, commi 37-45 della legge n° 190/2014, ha previsto l'estensione del regime di tassazione agevolato ai redditi derivanti dallo sfruttamento delle opere dell'ingegno, delle proprietà industriali, quindi dei brevetti industriali, dei marchi di impresa funzionalmente equivalenti nonché di processi e formule. Per funzione equivalente dei marchi di impresa ai brevetti, si intende che, per il loro mantenimento e miglioramento, è necessario il sostenimento di attività di ricerca e di sviluppo. La Legge di stabilità, inoltre, precisa che sono esclusi dal regime agevolato i marchi commerciali.

Il comma 5 del disegno di legge di stabilità prevede il “*caso di utilizzo diretto dei beni indicati*” e la relazione illustrativa chiarisce che “*l'utilizzo del regime opzionale, è possibile, oltre che per i beni derivanti dalla concessione in uso a terzi dei beni immateriali, anche nell'ipotesi di utilizzo diretto degli stessi*”. Ne consegue che, i beni immateriali a cui sono riconosciuti i benefici fiscali del regime, non devono necessariamente essere registrati dal soggetto che li detiene ma è sufficiente che si tratti di *intangibile* ammessi a tutela legale.

3.2. Operatività del regime opzionale.

La previsione contenuta nel comma 9 dell'art. 7 del disegno di legge, concede l'esclusione dal reddito complessivo, derivante dallo sfruttamento delle immobilizzazioni immateriali, in misura crescente, attraverso una detassazione con aliquota progressiva pari al 30% per il primo periodo d'imposta (2015), 40% per il secondo (2016) ed infine del 50% per il terzo (2017). La condizione indispensabile per accedere ai benefici fiscali, è che i soggetti titolari di redditi d'impresa (sia che siano soggetti IRES che IRPEF) svolgano attività di ricerca e di sviluppo, anche mediante la concessione in *outsourcing* (a soggetti diversi dalle società del gruppo) e che tale attività sia orientata alla “realizzazione” di specifici *intangible asset*, i cui proventi rientrano nel regime.

La normativa italiana prevede che il reddito beneficiario delle agevolazioni, derivi dal prodotto tra il reddito del singolo *asset* intangibile ed il rapporto tra i costi cd. “qualificati” e i costi totali (*overall*). L’aspetto fondamentale è che il numeratore può essere aumentato, per un limite del 30 per cento dei costi per l’acquisizione “esterna” del bene immateriale ed i costi per attività di ricerca e sviluppo affidati a parti correlate. Per quanto invece riguarda i costi complessivi, indicati al denominatore, sono costituiti da tutte le spese “qualificate” indicate al numeratore a cui vanno aggregate, per l’intero importo e non per il 30 per cento, gli eventuali costi di acquisizione e di concessione di attività di ricerca e sviluppo a società del gruppo. I costi presenti al numeratore ed al denominatore, di conseguenza, avranno la medesima natura ma, a seconda delle situazioni, gli importi saranno differenti. Si intuisce come, qualora le attività di ricerca e sviluppo fossero svolte internamente oppure fossero concesse in *outsourcing* a soggetti terzi indipendenti, il valore del rapporto sarà pari ad 1, quindi, il 100% rappresenterà reddito agevolabile.

Nella pratica, molte volte, risulta complesso stabilire il legame esistente tra i redditi e le spese dei beni immateriali. Nel caso in cui il diritto di sfruttamento fosse concesso in uso a terzi (*royalty*), risulterebbe più facile commisurare i redditi correlati, poiché stabiliti contrattualmente. Qualora, invece, vi fosse un utilizzo diretto dell’*intangibile asset*, risulterebbe più complesso individuare il contributo apportato alla formazione del reddito complessivo. Il legislatore ha proposto una soluzione che consiste nell’attivazione di una procedura di *ruling*.

3.3. Procedura di “ruling”, individuazione beni e trattamento delle plusvalenze.

La legge n. 326/2003, in conversione del D.L. n.269/2003, disciplina la procedura di *ruling*, volta all’individuazione dei componenti positivi di reddito ricollegabili all’utilizzo diretto delle proprietà immateriali ed alla definizione dei criteri per il trattamento delle componenti negative e verrà applicata anche quando le attività intangibili verranno sfruttate da soggetti facenti parte del medesimo gruppo. In merito alle plusvalenze, viene concessa, dal regime fiscale del *Patent box*, l’esenzione totale da tassazione di tali proventi, a condizione che l’azienda reinvesta il 90% in attività di ricerca e sviluppo. La Legge di stabilità, in accordo con i principi OCSE, stabilisce che per accedere alle agevolazioni del regime, sarà necessario investire il 90% del reddito derivante dalla cessione dell’*intangibile asset* e non il 90% della plusvalenza, come si potrebbe erroneamente pensare, aprendo a diversi dubbi interpretativi.

4. Investment Compact.

Il D.L. 24 gennaio 2015, n.3 (“Misure urgenti per il sistema bancario e gli investimenti”), cd. “*Investment Compact*”, all’art. 5 presenta importanti modifiche al regime del *Patent box*.

4.1. Investment Compact: estensione delle agevolazioni.

Le modifiche apportate dall’*Investment Compact*, hanno previsto un’estensione all’ambito di applicabilità dei benefici fiscali ai marchi d’impresa (quali segni distintivi), rientrano pienamente nelle agevolazioni previste per gli *asset* immateriali. La considerazione dei marchi commerciali, rappresenta l’elemento distintivo del regime italiano rispetto a quelli europei. Settori come quello della moda, del *design* e dell’intrattenimento trovano spesso la loro caratterizzazione nell’utilizzazione e nella “formazione” di marchi, disegni e modelli. Per tali ragioni, l’estensione dell’ambito d’applicabilità, rappresenta un elemento cruciale nella creazione di un polo attrattivo per la delocalizzazione di attività e gli investimenti in ricerca e sviluppo.

4.2. Modifiche dell’operatività del regime.

La durata dell’opzione è sempre irrevocabile e quinquennale ed è rinnovabile, ad oggi, illimitatamente e potrà essere riconosciuto ai singoli beni e non necessariamente a tutte le proprietà intangibili iscritte nel patrimonio aziendale. L’*Investment Compact*, al fine di rendere più appetibile il regime ed incentivare ulteriormente l’attività di ricerca e sviluppo, ha esteso la possibilità di considerare come costi qualificati tutte le forme di esternalizzazione. Nonostante il più diffuso approccio internazionale e, soprattutto, non riscontrandosi divieti espliciti, è lecito considerare ammissibili a tutele ed ai benefici fiscali, le attività di ricerca e sviluppo svolte all’estero.

Verrà, dunque, data piena riconoscibilità dalle spese di acquisizione all’esterno dell’*intangible* ed ai costi di ricerca e sviluppo infragruppo, se e soltanto se il 30% del totale rientra nelle spese di ricerca e sviluppo pienamente riconosciute (quelle interne o concesse in outsourcing a soggetti terzi). Qualora dovessero eccedere il sopracitato limite, si avrà una riduzione proporzionalmente crescente del beneficio. Ne consegue che, quando l’attività di ricerca e di sviluppo verrà svolta internamente oppure affidata a soggetti terzi indipendenti, il valore del rapporto necessario alla determinazione del reddito agevolabile sarà pari a 1 e, quindi, il reddito derivante dallo sfruttamento del bene immateriale sarà integralmente agevolabile. Tale rapporto sarà inferiore ad 1 in due casi: quando un’impresa che, ipoteticamente, svolge attività di ricerca interna oppure la esternalizza a soggetti terzi, decide di acquistare le proprietà intangibili ovvero affidare

l'attività di ricerca e di sviluppo a società del gruppo. In conclusione, l'aspetto fondamentale viene rappresentato dal sostenimento delle spese, dirette o tramite soggetti terzi "esterni", di ricerca e di sviluppo, volte al mantenimento ed all'accrescimento dell'*intangible asset*.

4.3. Agevolazioni sulle Plusvalenze in caso di cessione dell'attività.

Il *Patent box* italiano, oltre alle sopra descritte agevolazioni, esenzione parziale con aliquota crescente (30% nel 2015, 40% nel 2016, 50% nel 2017) dei ricavi scaturenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno, ha introdotto un'importante misura che permette la detassazione integrale delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle immobilizzazioni immateriali, a condizione che almeno il 90% venga reinvestito in attività di ricerca e sviluppo.

5. Decreto Attuativo.

Il Decreto emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, in accordo con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sulla "Gazzetta Ufficiale" del 29 luglio del 2015, ha chiarito alcuni aspetti importanti sull'operatività del *Patent box* e del credito di imposta per le attività di ricerca e di sviluppo (Dm Economia 27 maggio 2015)., in particolare sulla definizione delle attività immateriali beneficiarie delle agevolazioni, le modalità di calcolo del reddito agevolabile (sebbene l'*Investment Compact* abbia offerto importanti chiarimenti in merito) e quali costi considerare come qualificati e non.

5.1. Primi chiarimenti in merito all'operatività del "Patent box".

Si è visto come l'elemento che contrasta con quanto previsto dalle linee guida dettate dall'OCSE, sia rappresentato dalla considerazione dei marchi di impresa come beneficiari del regime del *Patent box*. La novità è rappresentata dalla possibilità di ricomprendere marchi registrati o in corso di registrazione. È possibile, inoltre, considerare le spese rilevanti che sono connesse ai marchi, quali *"attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dell'immateriale, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti, dei servizi o del design"*. Oltre ai marchi ed alle estensioni previste, il decreto ricomprende tra i redditi agevolabili, quelli derivanti da: *"software protetto da copyright (e non le altre opere dell'ingegno), i brevetti industriali, i disegni e i modelli giuridicamente tutelabili e le informazioni aziendali ed esperienze tecnico industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete giuridicamente tutelabili"*.

Per quanto, infine, concerne il calcolo del reddito agevolabile, permangono le previsioni sopradescritte e quanto sostenuto dal *"nexus approach"*. Importanti chiarimenti sono stati

forniti dal decreto attuativo in merito al metodo di ricalcolo delle spese “qualificate” poste al numeratore e di quelle totali al denominatore. La novità, come detto precedentemente, che costituisce un elemento attrattivo del *Patent box* italiano, è la possibilità di beneficiare non solo dei costi di ricerca riferiti al periodo inerente allo sfruttamento delle agevolazioni, ma anche di quelli di periodi precedenti. Ne consegue che, avendo efficacia il regime fiscale agevolato a partire dal 2015, l’articolo 9 del Dm concede per il primo periodo e per i due successivi (2015, 2016, 2017), l’inclusione delle spese connesse ai beni immateriali riferibili al triennio precedente all’anno considerato, tra le spese qualificate. Dall’anno successivo, 2018, il coefficiente dovrebbe essere determinato per singolo IP.

L’applicazione del *nexus*, necessita di un adeguato sistema di monitoraggio e di una contabilizzazione specifica di quelle spese, direttamente o indirettamente connesse all’*IP*. Il sistema di contabilizzazione dei costi e dei ricavi direttamente ricollegabili a ciascun *intangible*, rappresenta una sorta di quadro RV, da utilizzare nelle operazioni straordinarie. È necessario specificare che l’opzione per il *Patent box* possa essere esercitata discrezionalmente per una singola immobilizzazione e non necessariamente per tutte. Ciò comporterà una modifica dell’articolo 152 del Tuir. Il Decreto di attuazione e la relazione illustrative hanno previsto che ai fini dell’applicazione del regime di *Patent Box* “*non rileva il luogo di svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo che, quindi, possono essere materialmente svolte anche all’estero*”.

È bene ricordare, che qualora la società che ha realizzato il bene immateriale, lo utilizzasse direttamente, sarebbe obbligata nell’attivazione della procedura di *ruling*. L’attivazione è facoltativa, invece, quando il reddito connesso all’*intangible asset*, deriva da operazioni con altre società appartenenti allo stesso gruppo. In ambo i casi, “*la determinazione del reddito agevolabile è legata alla preventiva attivazione con l’Agenzia di una procedura di ruling di standard internazionale finalizzata alla quantificazione del reddito ritraibile dal bene immateriale di riferimento*”. La procedura “agevolata”, quindi, riguarderà unicamente la documentazione necessaria, in un’ottica di riduzione degli oneri amministrativi, senza però, semplificare o modificare i criteri di calcolo del reddito soggetto ai benefici fiscali.

5.2. Operatività del Credito di Imposta per le Attività di Ricerca e di Sviluppo.

Il decreto attuativo ha chiarito come tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore in cui operano, dalle dimensioni e dal regime contabile adottato, che dovessero effettuare investimenti in attività di ricerca e di sviluppo, potranno accedere al credito di imposta, a partire dall’esercizio 2015 e fino a quello del 2019. Una volta definiti i

soggetti beneficiari del credito, l'articolo 2 del decreto attuativo ha chiarito quali spese possano essere agevolabili ovvero quali attività di ricerca e di sviluppo debbano essere considerate ammissibili.

“a) Lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti (c.d. ricerca fondamentale);

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c) (c.d. ricerca industriale);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo e' necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione e' troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida (c.d. sviluppo sperimentale);

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali”.

Sempre nell'articolo 2, si fa menzione delle spese alle quali non dovrà essere esteso il credito di imposta, esse sono le attività di ricerca e di sviluppo che conducono a “*modifiche ordinarie o periodiche*” per i prodotti, processi, servizi esistenti ed altre operazioni, anche nel caso in cui “*tali modifiche rappresentino dei miglioramenti*”. sviluppo sperimentale);

All'articolo 4 del D.M. 27 maggio 2015, si stabilisce come i costi ammessi al computo del credito d'imposta siano quelli che, secondo l'articolo 109 del TUIR, sono considerabili di competenza e che possono essere DIRETTAMENTE connessi alle attività di ricerca e sviluppo definite nell'articolo 2. Tra questi vi sono: i costi relativi al personale altamente qualificato, sia che si tratti di dipendenti dell'impresa (escluso il personale al quale sono riconosciute mansioni amministrative, contabili e commerciali) sia che siano in un rapporto di collaborazione con l'azienda, oneri previdenziali compresi, costi relativi a prestazioni

rese da esercenti arti e professioni, ferma restando la condizione dello svolgimento dell'attività all'interno delle medesime strutture aziendali,² quote di ammortamento ricollegabili alle *“spese di acquisizione o di utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio”*, acquistati dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo. Qualora venissero acquistati tramite locazione finanziaria, si specifica che la durata del contratto non dovrà essere *“inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7 del TUIR”*. In questa situazione, verranno presi in considerazione come costi ammissibili le quote capitale dei canoni. Per quei beni acquisiti, invece, non mediante locazione finanziaria, concessi in affitto, trova applicazione il metodo del costo storico, costo risultante o da contratto o da un'apposita dichiarazione del locatore. Bisogna tener conto anche dei costi ricollegabili a contratti di ricerca con università o altri enti equiparati come ad esempio le start-up innovative. *Ai fini dell'ammissibilità dei costi suddetti, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri UE o nello SEE ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.* Altro aspetto fondamentale è quello riguardante le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale per le quali il limite massimo di ammissibilità è pari a 5000 euro.

5.3. Calcolo del credito d'imposta, suo utilizzo e documentazione necessaria.

L'art. 5 del Decreto attuativo ha previsto un *range* di variazione per l'ammissibilità delle imprese al credito di imposta. Esse potranno fruire di un credito d'imposta, fino ad un massimo di 5 milioni di euro per ogni singolo beneficiario, se avranno sostenuto almeno una spesa pari a 30.000 euro per attività di ricerca e sviluppo. Il credito d'imposta si applicherà a quelle spese incrementalmente rispetto alla media degli investimenti sostenuti nel triennio precedente rispetto al periodo di riferimento ovvero 2012-2014. Per quelle imprese, invece, che sono state costituite da meno di tre anni, non potendosi effettuare il calcolo di cui sopra, si dovrà ricorrere ad una valutazione sul *“minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione”*. Qualora si accertasse che le imprese abbiano indebitamente fruito, anche in maniera parziale, del credito di imposta, l'Agenzia delle Entrate provvederà al recupero dell'importo, maggiorato degli interessi e delle sanzioni previste dalla legge. I controlli dovranno essere effettuati preventivamente sulla documentazione contabile fornita dal beneficiario, la quale verrà certificata da un soggetto incaricato della revisione legale dei conti o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali.

² *“Nello specifico deve trattarsi di soggetti in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritti ad un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, ovvero in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced”.*

Bibliografia

- N. Abriani, G. Cottino, M. Ricolfi, Trattato di diritto commerciale - Volume II: Il Diritto Industriale, I segni distintivi, CEDAM, 2001, pp.125 e ss.
- G. Andreani, A. Tubelli, Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles, Il Fisco n. 44, 2014, p. 4315.
- H. J. Ault, W. Schon and S. E. Shay, Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform, Bulletin for International Taxation, June/July 2014, 275 ss.
- C. Benigni, Incentivi per lo sfruttamento dei brevetti: regime del "Patent box", Pratica fiscale e professionale, n.4 del 2015, p. 53.
- C. Benigni, A. Tomassini, Patent box e credito per R&S, al via i decreti, Prima Pagina, 30 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.
- A. Bal, Dr R. Offermanns, R&D Tax Incentives in Europe, European Taxation, April 2012, pp. 167 e ss.
- B. P. Bernabeu, R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules, European Taxation, May 2014, pp. 178 e ss.
- G. F. Campobasso, Diritto Commerciale - Diritto dell'impresa (6° Edizione), UTET, pp. 163-176-179-180-186-187-202-206-212, nota 23-28-35.
- A. Casley, A. Gregory & K. Naish, The Patent Box Regime, 20 Intl. Transfer Pricing J. 2, pp. 111-115, a p. 112 (2013).
- G. M. Committeri, Maggiore "appeal" per il "Patent box" con le modifiche dell' "Investment compact", Corriere Tributario, 6/2015, pp. 562 e ss.
- G. M. Committeri, "Patent box": il regime opzionale per gli "intangibles", Corriere Tributario 44/2014, pag. 3396.
- A. Cotto, Patent box ai nastri di partenza, Pronto il decreto interministeriale che fissa ambito e modalità di calcolo dell'incentivo, FISCO, Martedì, 21 Luglio 2015.
- V. Di Cataldo, A. Vanzetti Manuale di Diritto Industriale, 7 Edizione, Giuffrè 2012, pp.271 ss.
- S. Dikmans, New Netherlands Corporate Income Tax Provisions for 2007, European Taxation, April 2007, pp. 158.
- L. Evers, H. Miller & C. Spengel, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, ZEW Discussion paper n. 13-070, November 2013.
- W. Eynatten, European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study, 2008, pp. 502-519.
- M. Foriers, E. Warson, The Belgian Patent Income Deduction, European Taxation, Februaury 2008, p. 70.

C. Fotina, "Patent box" con calcolo dell'agevolazione a due vie, Norme e Tributi, 21 Maggio, 2015, Il Sole 24 Ore.

C. Fotina, Pronte le regole per il "Patent box", Detassazione anche per brevetti e know how non registrati e per i marchi commerciali, Imprese & Territori, 16 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Gaiani, Patent box, sconti in tre mosse, Per i beni immateriali in uso dal titolare si ricorre a un accordo con il Fisco, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore, 4 Settembre 2015.

V. Giglio Moro, M. Peverelli, "Patent box": il regime opzionale, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 6 del 2015, p. 53.

E. Grabitz, M. Hilf & M. Nettesheim, The law of the European Union, vol. 52, art.107 TFEU, para. 69.

M. Herrington, C. Lowell, A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan, International Transfer Pricing Journal, November/December 2013, pp. 369 ss.

P. L. Kelley, P. Van Den Berghe, New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, pp. 374-375-377-378-379-380.

F. Mang, The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the code of conduct and the BEPS Initiatives, European Taxation, February/March 2015, pp. 78-79-80-83-84-85.

L. Miele, Le spese di acquisto del bene influenzano il "patent box", Norme e Tributi, 23 Maggio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, Patent box, i costi outsourcing per R&S sono spese qualificate, Norme e Tributi, 27 Maggio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, Calcolo del coefficiente per ogni bene, Norme e Tributi, 17 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, Marchi, agevolate anche le spese di promozione, L'Ocse non considera questi "intangibili" tra gli immateriali qualificati ma c'è una finestra provvisoria, Norme e Tributi, 17 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, Patent box a maglie larghe per le spese legate ai marchi, Norme e Tributi, 31 Luglio 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, G. Monteduro, Premiata la ricerca all'estero, L'assenza di limiti garantisce libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi, Prima Pagina, 25 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, G. Monteduro, Opere dell'ingegno, bonus circoscritto, Prima Pagina, 25 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, R. Vio, Patent box, avvio agevolato, Fino al 2017 possibile considerare anche i costi sostenuti in passato, Norme e Tributi, 1 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

L. Miele, R. Vio, Patent box e Pmi, ruling semplificato, La procedura "facile" riguarderà la documentazione ma non i criteri di calcolo, Norme e Tributi, 29 Agosto 2015, Il Sole 24 Ore.

- L. Miele, R. Vio, "Patent box": spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE, *Corriere Tributario* 22/2015, pag. 1670.
- L. Miele, R. Vio, "Patent box": proposte di soluzione per i dubbi interpretativi, *Corriere Tributario* 24/2015, pp. 1875 e ss.
- A. M. Nardiz, The Basque Patent Box Regime, *European Taxation*, January 2010, pp. 37 ss.
- B. R. Obuoforibo, United Kingdom, The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules, *European Taxation*, 2013 (Volume 53), n. 10, 4 September 2013.
- M. Pennesi, Patent box, bonus anche per il passato, La ricerca può essere effettuata nell'anno del beneficio e in quelli precedenti, *Norme e Tributi*, 18 Agosto 2015, *Il Sole 24 Ore*.
- A. Sacrestano, Due opportunità in evoluzione, *Prima Pagina*, *Il Sole 24 Ore*, 8 Giugno 2015.
- M. Schellekens, The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime, *European Taxation*, October 2013, pp. 525-526-529.
- P. Smith, The Long Road to Corporate Tax Reform, *European Taxation*, April 2012, p. 176.
- E. Traversa, Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States, *World Tax Journal*, October 2014, pp. 315 ss.
- F. Van Kuijk, An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime, *69 Tax Notes*, 21 Gennaio 2013, p. 291.
- L. Wagenaar, The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries, *Bulletin International Taxation*, February 2015, pp. 84 ss.
- J. Wittendorff, "Taxation of Intangibles in the Nordic Countries", *European Taxation*, August 2011, pp. 348-352.
- Zappa G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927, pp. 30-40.
- Commerz Credit Bank AG v. Finanzamt Saarbruecken, Case C-5091, 13 October 1992, Par. 16.
- Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development – Good practice and future developments (Brussels: European Commission, Directorate-General for Research, 2009).
- ECJ, 10 Mar. 2005, Case C-39/04, Laboratoires Fournier SA v. Direction des verifications nationales et internationales, para. 23.
- EU Mutual Assistance Directive (2011): Council Directive 2011/16/EU of February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.
- EU Update, *European Taxation*, February/March 2014, pp. 5 ss.
- EU Update, *European Taxation*, May 2014, pp. 13 ss.
- EU Update, *European Taxation*, February/March 2015, pp. 5 ss.

OECD Committee on Fiscal Affairs, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue p.26 (OECD 1998).

OECD Ctr. For Tax Policy and Admin., Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations, OECD 2013.

OECD G/20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, 2014.

OIC – Organismo Italiano di Contabilità, OIC 24, Principi Contabili, Gennaio 2015.

Sitografia

[https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_\(Netherlands\)](https://en.wikipedia.org/wiki/House_of_Representatives_(Netherlands))

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuld=FTU_3.1.4.html

[http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_\(Dizionario_di_Economia_e_Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/rollover_(Dizionario_di_Economia_e_Finanza)/)

<http://www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/earn-out145.htm>

https://it.wikipedia.org/wiki/Segni_distintivi

https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/10/30/codice-della-propriet%C3%A0-industriale#capo1>

<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-propriet%C3%A0-industriale#capo2>

https://it.wikipedia.org/wiki/Propriet%C3%A0_intellettuale

[http://www.treccani.it/enciclopedia/propriet%C3%A0-intellettuale_\(Dizionario-di-Economia-e-Finanza\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/propriet%C3%A0-intellettuale_(Dizionario-di-Economia-e-Finanza)/)

<http://www.altalex.com/documents/news/2013/04/26/esistenza-ambito-ed-esercizio-dei-diritti-di-propriet%C3%A0-industriale#capo2>.