

Dipartimento di Impresa e Management
Corso di Laurea Magistrale in Consulenza Professionale e Revisione
Aziendale

Cattedra di Diritto Tributario Corso Progredito

**PATENT BOX: Il regime di tassazione agevolata dei
redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà
industriale. Tra regole italiane e raccomandazioni OCSE.**

Relatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidata

Martina Chiodi

Matricola 678591

Correlatore

Prof. Valerio Lemma

Anno Accademico 2016-2017

INDICE

INTRODUZIONE.....	6
I. PATENT BOX: IL REGIME OPZIONALE DI TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZAZIONE DEI BENI IMMATERIALI	8
1.1 Premessa	8
1.2 Le linee guida ocse	14
1.3 I presupposti economico-giuridici dell'introduzione della disciplina in Italia	17
1.4 Caratteri generali	18
1.5 Il quadro normativo e interpretativo in Italia	20
II. I SOGGETTI QUALIFICATI AI FINI DELL'AGEVOLAZIONE	30
2.1 I soggetti ammessi al regime agevolato "Patent Box".....	30
2.1.1 Le singole figure dei contribuenti qualificati.....	36
2.2 Il requisito del diritto allo sfruttamento economico.....	35
2.3 I soggetti esclusi e il requisito della continuazione dell'attività economica.....	36

III.	L'AMBITO OGGETTIVO DELL'AGEVOLAZIONE	39
3.1	Intangibili alla luce dei principi contabili nazionali e internazionali – OIC 24 e IAS 38	39
3.2	Intangibili definiti dall'OCSE nell'ambito del BEPS.....	43
3.3	Beni immateriali ammessi al regime del Patent Box: evoluzione normativa	45
3.4	Tipologie di beni immateriali	48
3.4.1	Software coperto da copyright	48
3.4.2	Brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione.....	50
3.4.3	Marchi d'impresa, inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione	51
3.4.3.1	L'esclusione dei marchi dall'ambito oggettivo.....	54
3.4.4	Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili	56
3.4.5	Processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.....	57
3.5	La nozione di complementarità tra beni	60
3.6	Beni immateriali esclusi	61
3.7	Attività di ricerca e sviluppo	61
3.7.1	Condizioni di accesso al regime	62
3.7.2	Definizione di “attività di ricerca e sviluppo”	62

IV.	DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE DEL PATENT BOX	66
4.1	Modalità di sfruttamento dei diritti delle proprietà intellettuali	66
4.1.1	Concessione in uso	67
4.1.2	Sfruttamento diretto	68
4.2	Determinazione del reddito agevolabile	71
4.2.1	Il metodo del confronto del prezzo	72
4.2.2	Il metodo del profit split	73
4.2.3	Altri metodi utilizzabili	75
4.3	Determinazione della quota di reddito agevolabile	77
4.3.1	Il coefficiente "Nexus Ratio"	78
4.3.1.1	Costi qualificati	79
4.3.1.2	Costi complessivi	81
4.3.2	La tracciabilità dei costi	84
4.4	Misura della detassazione	86
4.5	Trattamento in caso di perdite	91
V.	MODALITA' DI ACCESSO AL REGIME E LA PROCEDURA DI RULING	94
5.1	L'esercizio dell'opzione	94
5.2	La presentazione dell'istanza di ruling	97
5.2.1	Ruling obbligatorio e facoltativo	100

5.2.2	Modalità di presentazione dell'istanza di ruling	103
5.2.3	Istanza di ruling	104
5.2.4	Effetti della sottoscrizione dell'accordo di ruling	108
5.3	I numeri del Patent Box per il 2015 e 2016	110
5.4	Un caso pratico	111
CONCLUSIONI.....		115
BIBLIOGRAFIA.....		125
SITOGRAFIA.....		130

INTRODUZIONE.

La difficile situazione economica e finanziaria, sia a livello nazionale che internazionale, ha posto l'attenzione dei governi e di tutta la comunità europea su temi di rilevanza fondamentale come la crisi del sistema produttivo, la disoccupazione, i disinvestimenti e, conseguentemente, il mancato sviluppo economico.

Per porre rimedio a questo particolare momento e tentare di far ripartire il sistema economico, sono state prese diverse iniziative volte a dare slancio alle attività produttive, investendo soprattutto nel sostegno, nella incentivazione, nella ricerca e nello sviluppo dei cespiti immateriali.

Con il continuo cambiamento dei mercati e della competizione a livello globale, le risorse intangibili rappresentano gli elementi chiave su cui misurare il valore di un'impresa, la sua capacità di creare valore economico; possedere un asset come un marchio, un brevetto o delle conoscenze scientifiche specifiche, può determinare l'effettiva attitudine a creare vantaggi competitivi.¹ Recenti studi e ricerche hanno dimostrato che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso sempre più rilevante l'assunzione dei beni immateriali nella creazione di valore aggiunto in un contesto economico caratterizzato da un elevato grado di mobilità dei fattori produttivi².

Lentamente, i Paesi dell'Unione Europea iniziarono ad emanare autonomamente direttive sul tema dei regimi fiscali agevolati per le immobilizzazioni immateriali, al fine di attrarre investimenti all'interno dei propri confini. Considerando il prodursi ed il diffondersi delle normative di cui ogni paese si muniva discrezionalmente, nel 2011, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), ha avvertito l'esigenza di intervenire, dettando delle linee guida sul tema. La finalità dell'OCSE era quella di individuare dei fattori a cui i governi avrebbero dovuto porre attenzione per formulare politiche economiche volte a stimolare gli investimenti in conoscenze e tecnologie, elementi fondamentali per supportare la competitività e la produttività delle aziende³.

L'Italia, povera di risorse naturali e materie prime di rilevanza mondiale, è notoriamente un paese che ha nella creatività e nell'innovazione una delle risorse principali, anzi, probabilmente la principale "miniera d'oro" del proprio sviluppo e settori come la moda, il design, l'architettura, la meccanica, l'automazione e la farmaceutica sono le punte di diamante del nostro paese. Gli italiani inventano, creano, innovano e questo è riconosciuto in tutto il mondo⁴. Purtroppo non si può dire la stessa

¹ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *"Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria"*, Egea editore, 2016.

² Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016.

³ OECD G/20, *"Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance"*, 2014.

⁴ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *"Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria"*, Egea editore, 2016.

cosa della capacità dei governi, negli anni, di dare una struttura permanente a questa capacità innovativa. Gli strumenti che lo Stato ha sempre fornito non sono stati in grado di supportare e stare al passo con il progresso; le aziende non avevano i mezzi per proteggere, valorizzare e sviluppare queste componenti immateriali, creative e tecnologiche.

Grazie alla spingente politica europea in tema fiscale e ad una sempre maggiore competitività internazionale nell'attrazione di capitali investiti favorita dai regimi agevolativi, nel 2015, anche l'Italia ha deciso di introdurre il proprio regime di tassazione opzionale. Sulla scorta delle raccomandazioni OCSE, con la Legge di Stabilità 2015⁵, è stato introdotto il "Patent Box", regime agevolativo che esclude, parzialmente, dalla tassazione i redditi d'impresa derivanti da alcune tipologie di beni immateriali. La scelta del legislatore di introdurre nell'ordinamento tributario italiano il Patent Box è dovuta al riconoscimento del ruolo fondamentale della fiscalità di vantaggio quale strumento a supporto dello sviluppo e della crescita economica e tecnologica del sistema Paese, con conseguenti effetti positivi su investimenti e occupazione⁶.

Nel presente elaborato si descriverà, in maniera dettagliata, tutta la disciplina del Patent Box, partendo da quelli che sono gli aspetti generali e descrittivi della normativa, analizzando l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, passando dalle metodologie di valutazione dei beni immateriali interessati dal regime, proseguendo, poi, con la spiegazione dei calcoli numerici necessari per giungere alla definizione dell'agevolazione ed alla modalità di accesso al regime.

Inoltre, effettuerò un confronto tra il Patent Box italiano e gli Ip Regimes degli altri paesi europei.

⁵ Legge di Stabilità 2015– Legge 23 dicembre 2014 n. 190, articolo 1, commi da 37 a 45.

⁶ Miele L., Vio R., "Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE", in *Corr. Trib.*, 2015, n. 22, pag. 1667-1672.

I. PATENT BOX: IL REGIME OPZIONALE DI TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZAZIONE DEI BENI IMMATERIALI

1.1 PREMESSA.

Per Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)⁷ si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (base erosion) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (profit shifting) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta, o meglio paesi a fiscalità privilegiata, è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile.

Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a fronte di una estrema "flessibilità dei redditi di impresa"; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali, ad esempio in termini di un difforme trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni infragruppo e non.

Secondo l'analisi dell'OCSE, il BEPS sottrae ingenti risorse alle economie nazionali che potrebbero essere impiegate per sostenere la crescita, contribuire ai piani di consolidamento post crisi, migliorare le politiche di welfare delle economie in via di sviluppo e, più in generale, creare sistemi fiscali più equi. Secondo le stime condotte nell'ambito del progetto BEPS, le perdite di gettito sono stimabili tra i 100 e i 240 miliardi di dollari all'anno (88-211 miliardi di euro) ovvero tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale relativo all'imposizione societaria⁸. Nondimeno, le pratiche elusive in esame impattano anche sulla fiducia nei sistemi fiscali, hanno effetti distorsivi sulle scelte di investimento, che vengono definite sulla base di strategie fiscali aggressive, anziché di ragioni economico-produttive. Le pratiche BEPS creano inoltre incentivi distorti all'allocazione degli investimenti diretti esteri, alterano le dinamiche di mercato creando vantaggi competitivi nei confronti delle imprese multinazionali a danno delle micro e piccole imprese e delle imprese di grandi dimensioni con attività sostanzialmente domestica⁹.

⁷ OECD/G20 – *Base Erosion and Profit Shifting Project – Beps Project Explanatory Statement – 2015 Final Reports*, OECD 2016.

⁸ OECD (2015), *Mesasuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*. Le stime OECD sono sostanzialmente coerenti con quelle condotte dal FMI e dall'UNCTAD.

⁹ Studi OCSE evidenziano come le strategie di BEPS poste in essere da alcune multinazionali consentono di ridurre il peso dell'imposizione fiscale fino ad un minimo del 5 per cento a fronte di un tasso medio del 30 per cento gravante sulle piccole imprese.

Gli studi OCSE evidenziano come le imprese multinazionali tendano ad adottare sempre più frequentemente strutture di pianificazione fiscale divenute, nel corso degli ultimi anni, particolarmente aggressive, con l'obiettivo di ridurre il carico fiscale complessivo di gruppo mediante operazioni formalmente legittime, ma in contrasto con lo scopo della norma.

L'inadeguatezza degli ordinamenti nazionali a contrastare efficacemente tali pratiche, unita a quella dell'ordinamento internazionale, diretto principalmente a ridurre i casi di doppia imposizione fiscale, ha spinto il summit dei G20 del 18-19 giugno 2012, tenutosi in Messico, ad affrontare per la prima volta il problema. Successivamente, l'impegno a prevenire l'erosione della base imponibile e la traslazione del reddito si è tradotto nel mandato dato dal G20 del 5-6 novembre 2012 all'OCSE ad approfondire il tema. Al G20 del 19-20 luglio 2013, tenutosi a Mosca, l'OCSE ha poi presentato un primo rapporto, l'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, in cui individua un piano d'azione, articolato su quindici misure, finalizzato ad affrontare il problema sul piano internazionale. Il 16 settembre 2014 è stato presentato un primo pacchetto di rapporti, a cui ha fatto seguito, lo scorso 5 ottobre, in vista del G20 di Lima, la pubblicazione dei risultati finali dell'intero progetto BEPS¹⁰.

Il pacchetto di misure di contrasto al BEPS, elaborato grazie ad un'intesa raggiunta a livello politico tra oltre 40 Paesi, costituisce la prima e sostanziale riforma delle regole di fiscalità internazionale da quando queste, circa 100 anni fa, sono state inizialmente discusse e poi via via introdotte. L'obiettivo del nuovo ordine fiscale è quello di ricondurre l'imposizione dei profitti aziendali nei paesi in cui le attività hanno luogo e dove il valore aggiunto è effettivamente creato, così da rendere inefficaci le strategie di erosione della base imponibile e di traslazione dei profitti poste in essere da alcune imprese che, sfruttando regole obsolete e/o lo scarso coordinamento tra i diversi ordinamenti fiscali nazionali, riducono il gettito fiscale dei singoli paesi¹¹.

Il pacchetto di azioni BEPS comprende l'adozione di nuovi standard minimi in materia di: scambio di informazioni tra paesi, con l'obiettivo di fornire, per la prima volta, ai governi un quadro globale delle strategie impiegate dalle imprese multinazionali; contrasto all'abuso (uso) dei trattati, per porre fine allo sfruttamento delle società veicolo (conduit company) con finalità elusive; limitazione delle pratiche fiscali dannose, in particolare nel settore della proprietà intellettuale; incentivazione dello scambio automatico di informazioni aventi ad oggetto accordi fiscali tra multinazionali e Stati (ruling); stipulazione di accordi tra Amministrazioni fiscali al fine di evitare che le azioni di contrasto alla doppia tassazione si traducano in azioni che consentano la doppia non imposizione¹².

¹⁰ BEPS 2015 Final Reports.

¹¹ Ibello V., "Ocse-G20: a Parigi il progetto Beps entra nel vivo. Siglato l'accordo", in *Fisco Oggi*, 2017.

¹² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2015.

Inoltre il Pacchetto BEPS rivede le linee guida in tema di transfer pricing, ovvero sui prezzi di trasferimento, con l'obiettivo di impedire il ricorso alle cd. "cash box"¹³ per sottrarre base imponibile al fisco e ridefinisce il concetto di stabile organizzazione per porre un freno alle pratiche di erosione della base imponibile¹⁴.

Il Piano di Azione illustra 15 azioni ritenute fondamentali per raggiungere concretamente le finalità del Progetto BEPS. Le azioni da 2 a 14 sono articolate su tre pilastri:

- I. dare coerenza ai regimi fiscali nazionali in materia di attività transnazionali;
- II. riallineare la tassazione (e i regimi impositivi) con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore;
- III. aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

Due ulteriori azioni completano la strategia e rappresentano la base su cui poggiano i tre pilastri: si tratta della prima azione, in tema di economia digitale e dell'ultima (15), sull'impiego di uno strumento convenzionale di tipo multilaterale. Si inizia, dunque, dall'analisi di questi due pilastri, che fanno da supporto a tutta l'architettura progettuale.

La relazione dell'Azione 1, riguardante l'economia digitale, si conclude con l'affermazione che tale economia non può essere circoscritta e separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta in misura sempre maggiore l'economia stessa. Nell'economia digitale, data la dematerializzazione delle transazioni e delle merci, è molto facile per le aziende digitali ridurre la base imponibile attraverso lo spostamento dei profitti verso giurisdizioni fiscali più basse. L'attuale sistema di regole e procedure fiscali, a livello nazionale e internazionale, spesso risulta incapace di intercettare in modo efficiente, e dunque di sottoporre interamente a tassazione, i redditi prodotti dalle grandi multinazionali operanti in questo settore. L'Azione 1 è volta ad introdurre nuove regole che prendano in considerazione, data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito, forme di tassazione che prescindano dalla presenza di una "taxable presence", di norma identificata con una stabile organizzazione nei mercati in cui le multinazionali digitali sono attive. Una possibilità consiste nell'utilizzare come riferimento concetti quali la "presenza digitale significativa" o la "stabile organizzazione virtuale"¹⁵.

¹³ Le cash box sono società, localizzate in Paesi a giurisdizione fiscali favorevole, in cui vengono trasferiti i profitti frutto di attività imprenditoriali condotte in Paesi ad alta imposizione.

¹⁴ Bregolato M., "Il progetto BEPS. Origini-Finalità", in *Fiscal Focus*, n. 30, 2017.

¹⁵ La legge 28 dicembre 2015, n. 208, ovvero la Legge di stabilità 2016, all'art. 1, commi 918 e ss, al riguardo della stabile organizzazione virtuale, ha introdotto importanti novità di carattere fiscale a proposito del settore dei giochi e delle scommesse. In particolare è stata prevista l'introduzione di norme a carattere antielusivo finalizzate, ai fini delle imposte sui redditi, a rilevare la presenza di una stabile organizzazione in Italia dei soggetti esteri non residenti operanti nel settore dei giochi e delle

L'Azione 15¹⁶, che si prefigge di sviluppare uno strumento multilaterale in grado di modificare gli accordi bilaterali, con l'obiettivo di velocizzare e facilitare la realizzazione delle misure contro fenomeni elusivi, quali la doppia imposizione. È infatti necessario prefigurare metodologie che permettano di adattare e conformare, tempestivamente, i regimi fiscali alla rapida evoluzione che caratterizza l'economia globale, evitando, dunque, che ciascun Stato debba sottoscrivere ogni volta i trattati bilaterali.

Il primo pilastro è costituito dalle seguenti azioni¹⁷:

-l'Azione 2¹⁸, è finalizzata a neutralizzare gli effetti dei c.d. *hybrid mismatch arrangements*, intesi come strumenti e strategie che mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi sistemi giuridici nazionali, al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito, come le doppie non imposizioni, molteplici deduzioni in relazione alla medesima spesa, deduzione in un Paese di imposte mai corrisposte altrove, differimento a lungo termine del pagamento delle imposte dovute.

-l'Azione 3¹⁹ rafforza le regole in materia di disciplina *cfc* (*controlled foreign company*), ovvero di società controllate estere, a partire dalla definizione delle stesse e dei loro requisiti. Le raccomandazioni formulate dall'Ocse sono finalizzate ad evitare lo spostamento fittizio di redditi significativi verso società controllate estere residenti in Paesi a fiscalità privilegiata. In particolare, si tratta di definire con estrema precisione il concetto di controllo e la data alla quale devono sussistere i requisiti oggetto della relativa verifica.

-l'Azione 4²⁰, sulle transazioni finanziarie infragrupo, che ha lo scopo di limitare l'erosione della base imponibile derivante dalla deduzione di interessi e di altre

scommesse. Inoltre, vi sono numerosi progetti di legge volti a definire il concetto di stabile organizzazione virtuale in Italia, tra cui la proposta di legge AC n. 3076, con la quale si apportano modifiche al Testo Unico delle imposte sui redditi per il contrasto dell'elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica. Ancora, è attualmente in corso di discussione di Legge di bilancio 2018 una web tax: un'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici. Il D.L. 50/2017, la manovra correttiva 2017, ha già introdotto una sorta di web tax con l'articolo 1 bis, che stabilisce che, al ricorrere di determinati presupposti, possa essere attivata una procedura di cooperazione e collaborazione ex D.Lgs. 128/2015, al fine di chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione.

¹⁶ Action 15 – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.

¹⁷ Sul punto si cita la Direttiva UE del 12 luglio 2016 n. 1164 del Consiglio, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. Tale Direttiva, in Italia, è stata recepita con la Legge 25 ottobre 2017, n. 163. In tale Direttiva, sono già previste alcune misure di contrasto tra quelle di seguito citate.

¹⁸ Action 2 – Neutralise the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements.

¹⁹ Action 3 – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules.

²⁰ Action 4 – Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments

tipologie di oneri finanziari, introducendo delle soglie percentuali di deducibilità, che non si possono superare.

-l'Azione 5²¹ contrasta le pratiche fiscali dannose, incrementando la trasparenza e tenendo conto della sostanza delle operazioni, nonché l'utilizzo di standard minimi da rispettare per poter godere di regimi di favore. Si prevede, a tal fine, uno scambio obbligatorio di informazioni tra Paesi in merito alle decisioni riguardanti i regimi agevolati in vigore e le procedure ad essi correlate.

Il secondo pilastro è costituito dalle seguenti azioni:

-l'Azione 6²² finalizzata a prevenire, attraverso specifiche clausole anti abuso, la concessione di benefici indebiti sfruttando le convenzioni contro le doppie imposizioni. In particolare, ci si riferisce alla definizione di standard minimi per evitare il c.d. "*treaty shopping*", che si configura quando un soggetto che non risiede in nessuno dei due Stati che hanno stipulato un trattato in tema di tasse cerca di ottenere i benefici che il trattato riserva ai stipulanti.

-l'Azione 7²³ introduce una nuova definizione di stabile organizzazione, che tiene conto delle recenti dinamiche di mercato e che vada in contrasto a quelle pratiche che sottraggono le attività alla localizzazione nel Paese di produzione del reddito.

-le Azioni 8-9-10²⁴ consentono alle regole sul transfer pricing di determinare un'adeguata allocazione e tassazione dei profitti, in linea con le attività economiche che li hanno generati. Le linee guida Ocse cercano, dunque, di assicurare che i prezzi di trasferimento siano in linea con la creazione di valore. L'Azione 8 considera il tema del transfer pricing in relazione alle transazioni che coinvolgono beni immateriali, dato che questi ultimi sono per definizione mobili e, per tale motivo, difficili da valutare. L'Azione 9 prevede la ripartizione dei rischi su base contrattuale solo qualora ci sia l'effettiva possibilità dell'impresa associata di prendere decisioni, di esercitare un controllo sul rischio stesso e di potervi eventualmente fare fronte concretamente con risorse proprie. L'Azione 10 è diretta ad individuare le aree in cui il rischio di erosione della base imponibile è più elevato, attraverso strategie come l'incremento fittizio dei costi di gestione.

Infine, il terzo pilastro è costituito dalle seguenti azioni:

²¹ Action 5 – Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.

²² Action 6 – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances.

²³ Action 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status.

²⁴ Action 8-9-10 – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation.

-l’Azione 11²⁵ si prefigge di raccogliere e analizzare i dati relativi all’attuazione del progetto BEPS, attraverso sei indicatori, e monitorare la sua evoluzione nel tempo.

-l’Azione 12²⁶, sulle regole di Disclosure, introduce metodologie utilizzabili per intercettare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva da parte dei contribuenti, anche attraverso l’obbligo, da parte degli stessi, di presentare una dichiarazione. Viene fornita alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi una struttura, variabile in base alle specifiche esigenze, finalizzata a raccogliere tempestivamente le informazioni utili ai fini dell’individuazione di tali fenomeni, ed intraprendere, nel più breve tempo possibile, attività di contrasto.

-l’Azione 13²⁷, sulla documentazione in materia di transfer pricing, migliora e coordina in modo più articolato la documentazione richiesta alle imprese multinazionali in tema di transfer pricing. È prevista la creazione di un master file al quale potranno accedere le Amministrazioni dei principali Paesi, di un local file per ogni Paese e di un rapporto Country by Country; quest’ultimo, è uno strumento attraverso il quale le multinazionali sono tenute a fornire annualmente, per ogni Paese in cui operano, informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri specifici indicatori predefiniti.

-l’Azione 14²⁸, ha lo scopo di rendere più efficaci e snelli i meccanismi di risoluzione delle controversie. È stato stabilito uno standard in base al quale i Paesi si impegnano a cercare di risolvere le controversie in un lasso di tempo medio di 24 mesi. Sono state anche identificate 11 best practices alle quali fare riferimento.

Lo scorso 7 giugno 2017, i Ministri e i funzionari di alto livello di 68 giurisdizioni hanno firmato la convenzione multilaterale fiscale per la prevenzione dell’elusione, ovvero un accordo che consente di dare attuazione alle raccomandazioni previste nell’ambito del progetto BEPS.

La Convenzione multilaterale per l’attuazione di misure correlate al Trattato fiscale per la prevenzione degli BEPS ha l’obiettivo di impedire l’erosione della base imponibile e il trasferimento dei profitti da parte delle multinazionali. La nuova convenzione, che è il primo trattato multilaterale del suo genere, consente alle giurisdizioni di trasporre i risultati del progetto BEPS nelle loro reti esistenti di trattati fiscali bilaterali. Si tratta di un ulteriore step per lo scambio su base bilaterale dei dati dei contribuenti, una sorta di regolamento internazionale che attualizza, senza doverli rifare, oltre 1.100 accordi in vigore tra le 111 giurisdizioni impegnate nel programma Beps. La firma di questa convenzione multilaterale rappresenta un punto di svolta nella storia del trattato fiscale: oltre a salvare i firmatari dall’onere di rinnovare questi trattati bilateralmente, la nuova convenzione comporterà maggiore sicurezza e prevedibilità

²⁵ Action 11 – Measuring and Monitoring BEPS.

²⁶ Action 12 – Mandatory Disclosure Rules.

²⁷ Action 13 – Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting.

²⁸ Action 14 – Making Dispute Resolution Mechanism More Effective.

per le imprese e un migliore sistema fiscale internazionale a vantaggio dei cittadini. Le prime modifiche ai trattati fiscali bilaterali entreranno in vigore all'inizio del 2018.

1.2 LE LINEE GUIDA OCSE.

La parte del progetto BEPS che riguarda e disciplina il Patent Box è racchiusa all'interno dell'elaborato "*Action n. 5*", denominato "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*", pubblicato il 16 settembre 2014 e integrato dal rapporto finale dell'ottobre 2015. L'*Action 5* del progetto Beps, condotta dal *Forum on Harmful Tax Practices*, si è concentrata sui regimi preferenziali di tassazione delle proprietà intellettuali (*Ip regimes*), con l'obiettivo di delineare regole condivise per uniformarne le strutture e contrastare in tal modo la concorrenza fiscale dannosa.

L'*Action 5* rappresenta il documento finale ottenuto dopo un processo di aggiornamento e revisione dei principi in origine ideati nel Report dell'OCSE del 1998 ("*Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue*"); è il riadattamento e l'armonizzazione con l'attuale contesto giuridico-economico sovranazionale e il completamento di quanto contenuto in tutti i documenti pubblicati dal 1998 al 2014. L'intento dell'OCSE di emanare delle linee guida ai Paesi dell'Unione Europea è chiaramente consultivo, ma le indicazioni contenute nel testo hanno determinato degli standard di riferimento di cui è difficile non tenere conto: la competizione legislativa così innescata in ambito fiscale, se, da un lato, porta con sé le inefficienze che si riscontrano normalmente quando norme a carattere generale devono essere recepite da ciascuno Stato, dall'altro, ha contribuito, certamente, all'introduzione di regimi favorevoli allo sviluppo e alla crescita dell'industria ad alta digitalizzazione e innovazione.

In questo elaborato, l'OCSE affronta il tema dell'ammissibilità del Patent Box, affermando esplicitamente che "*i regimi agevolativi, per non essere dannosi, debbano essere strettamente correlati con l'attività sostanziale svolta dal soggetto beneficiario, al fine di allineare il risparmio d'imposta consentito alla effettività del fenomeno produttivo di reddito, assicurandosi così che i profitti imponibili non siano delocalizzati in Paesi diversi rispetto a quelli in cui gli stessi sono effettivamente generati*"²⁹.

L'*Action 5* aveva, quindi, un duplice obiettivo: da un lato, incrementare la trasparenza dei regimi fiscali attraverso lo scambio obbligatorio di informazione sui *ruling*³⁰; dall'altro, assicurare che i regimi fiscali preferenziali siano conformi al principio

²⁹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2015.

³⁰ Si intende la Direttiva UE/2015/2376 del Consiglio dell'8 dicembre 2015 sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'ambito dei *ruling* preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Tale Direttiva è stata recepita, in Italia, con il D. Lgs. del 15 marzo 2017, n. 32, pubblicata in Gazzetta ufficiale il 23 marzo 2017, n. 69.

della *Substantial activity*. Tale principio impone l'allineamento tra tassazione e sostanza economica, al fine di garantire che la ricchezza sia tassata nel Paese in cui viene effettivamente creata. Al fine di determinare i criteri tramite i quali è possibile verificare la sussistenza di un'attività sostanziale, il quarto capitolo dell'Action 5, denominato “*Revamp of the work on harmful tax practices*”, nel suo paragrafo “*Substantial activity requirement in the context of intangible regimes*”, individua tre distinte metodologie investigative:

- 1) La prima metodologia si basa su un “*value creation approach*” per il quale sono legittimi quei regimi in cui i contribuenti pongano in essere un significativo numero di attività di sviluppo.
- 2) La seconda è rappresentata dal “*Transfer pricing approach*” e richiede che il regime agevolativo sia connesso allo svolgimento da parte del beneficiario di un determinato numero di funzioni rilevanti, premettendo che il soggetto beneficiario si qualifichi come titolare legale dell'intangibile cui possono essere riferiti i relativi rischi e benefici economici.
- 3) Il terzo e 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. Perciò un regime agevolativo può ritenersi legittimo solo qualora i benefici siano correlati alle attività di ricerca e sviluppo poste in essere nel Paese che concede il beneficio fiscale.

Il documento OCSE si concentra principalmente su quest'ultimo approccio e questo criterio è stato riconosciuto dagli Stati membri del G20 come il più consono e adatto ai fini della determinazione del reddito agevolabile. Il *Nexus Approach* elaborato dall'Ocse ha individuato nelle spese di ricerca e sviluppo sostenute dal titolare del bene intangibile il *proxy* (requisito) necessario per garantire il rispetto della *Substantial activity* e legittimare il riconoscimento dei benefici derivanti dal regime preferenziale. Secondo tale approccio, gli Stati concedono benefici sul reddito creato da un'intangibile, a condizione che vi sia una correlazione diretta tra il beneficio percepito sul reddito e le spese qualificanti che sono state sostenute per ricevere quel reddito; pertanto, gli investimenti in ricerca e sviluppo e l'ammontare del beneficio sono tra loro consequenziali³¹. In questa ottica, infatti, le spese di ricerca e sviluppo sono considerate come indici della reale sussistenza di un'attività economica sostanziale, necessaria per il godimento dei benefici concessi dal regime agevolativo. Il *proxy* non è costituito dall'ammontare in valore assoluto delle spese di ricerca e sviluppo sostenute, ma dalla quota parte delle medesime direttamente correlate al bene intangibile, come di seguito schematizzato attraverso la formula:

³¹ Guarino S., “Reddito agevolabile nel Patent Box: l'Italia è conforme alla posizione OCSE?”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 23, pag. 1852-1858.

qualifying expenditures

$$\frac{\text{qualifying expenditures}}{\text{overall expenditures}} \times \frac{\text{overall income from IP asset}}{\text{income}} = \text{Income receiving tax benefits}$$

La portata del beneficio, dunque, è correlata al rapporto tra costi qualificati e costi complessivi, definito come “*Nexus Ratio*”³².

Il meccanismo di calcolo elaborato dall'Ocse prevede che i costi di acquisizione dell'intangibile e i costi di ricerca e sviluppo dati in *outsourcing* a società appartenenti al medesimo gruppo, non essendo espressione di attività di ricerca e sviluppo condotta dal contribuente, non possano essere considerati *qualifying expenditures* e vadano, pertanto, imputati solo al denominatore, con l'effetto di ridurre la percentuale di reddito dell'intangibile agevolabile. Secondo l'Ocse, in tale modo, sarebbe garantito il principio della *substantial activity*, in quanto solo il contribuente che abbia creato e sviluppato internamente il bene intangibile può godere dell'agevolazione (decisa dalle singole giurisdizioni) nella misura piena del 100 per cento³³. I vigenti regimi nazionali di Patent Box, sulla base di quanto disposto dall'Action 5, devono essere adeguati al criterio del *Nexus approach*.

Per dare il tempo agli Stati membri di uniformare i propri *Ip regimes* allo schema sopra descritto, il report prevede la *grandfathering rule*, secondo cui i regimi non conformi al *Nexus approach* devono essere chiusi entro il 30 giugno 2021, mentre gli Stati membri si sono impegnati, dal 30 giugno 2016, a non consentire l'adesione a *IP regimes* preesistenti non conformi al suddetto approccio. Questa limitazione opera sia per i nuovi soggetti fruitori del regime, sia per eventuali nuovi intangibili di cui sono titolari soggetti già ammessi a beneficiare delle agevolazioni preesistenti³⁴.

Per quanto riguarda, invece, le proprietà intellettuali ammesse ai benefici fiscali degli *IP regimes*, l'OCSE individua tre tipologie di intangibili agevolabili:

- 1) Brevetti, intesi in senso ampio;
- 2) Software coperti da copyright;
- 3) Beni immateriali, non qualificabili come brevetti o software ma che possiedono caratteristiche proprie dei brevetti (innovativo, utile e privo di ovvietà).

Come si può intuire, l'Action 5 esclude dall'elenco dei beni ammessi al regime agevolabile i marchi commerciali.

L'analisi dettagliata dei contribuenti e dei beni ammessi ai benefici fiscali del Patent Box in base alle disposizioni e alle linee guida dell'OCSE è rinviata ai capitoli

³² Miele L., “I costi qualificati e i costi complessivi nel “nexus ratio” del “Patent box”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 18, pag 92-125.

³³ Faggioni M., “Il regime patent box – La genesi dell’istituto”, in *Fisco Oggi*, 2016.

³⁴ Miele L., Vio R., “Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE”, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 22, pag. 1667-1672.

successivi, nei quali verranno descritti puntualmente, effettuando un confronto rispetto a quanto previsto dalla normativa italiana.

1.3 I PRESUPPOSTI ECONOMICO-GIURIDICI DELL'INTRODUZIONE DELLA DISCIPLINA IN ITALIA.

Negli ultimi decenni, la capacità di attrarre nuove imprese tecnologicamente avanzate all'interno dell'economia di un Paese è diventata un fenomeno fondamentale per essere competitivi nel panorama economico mondiale e per poter permettere le migliori opportunità di crescita e sviluppo per il Paese stesso che le ospita. Proprio in questi stessi anni, la crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha permesso agli “*assets immateriali*” di guadagnare un ruolo centrale nella creazione di valore aggiunto nei processi produttivi. I beni immateriali rappresentano oggi i fattori necessari per un processo di crescita stabile e durevole, permettendo continuamente margini di redditività sempre più alti a fronte di costi moderatamente contenuti. Inoltre, i beni immateriali offrono anche un'altra caratteristica vantaggiosa, quella della mobilità, ovvero possono essere spostati sotto il profilo geografico e allocati più facilmente in Paesi esteri caratterizzati da regimi fiscali più vantaggiosi³⁵.

In quest'ottica, l'Italia sconta un notevole ritardo di competitività rispetto agli altri Paesi, dovuto da diverse problematiche che interessano da decenni il sistema socio-economico. Basti pensare agli alti livelli di tassazione sia delle persone fisiche che delle imprese o agli elevati tempi di attuazione delle scelte imprenditoriali, causati dall'eccessiva burocrazia, o ancora alla bassa produttività. Nonostante la competitività del nostro Paese sia aumentata, il tasso di crescita di tale fattore è decisamente più lento rispetto agli altri Stati comparabili.

A fronte di ciò, per aumentare la competitività e cercare di raggiungere i livelli degli altri Paesi, il nostro Paese si è finalmente dotato di uno strumento di politica industriale, quale il regime agevolativo Patent Box. Il regime Patent Box è così denominato perché, da un lato, riguarda i brevetti (*Patent*) e gli altri beni intangibili e, dall'altro, costituisce un *Box*, ossia una “scatola” che separa il reddito prodotto dal bene agevolabile dal resto del reddito d'impresa per sottoporlo all'agevolazione prevista da tale regime.

Gli altri Paesi sviluppati, come Francia (2000) Ungheria (2003), Belgio (2007), Olanda (2007), Lussemburgo (2008), Spagna (2008), Gran Bretagna (2013), Portogallo (2014), hanno da tempo introdotto nel proprio ordinamento la normativa sugli IP Regimes e, da tempo, le loro aziende aumentano il loro valore anche grazie a questo strumento decisamente innovativo. Rispetto ai Paesi che non hanno previsto un regime fiscale su misura per i beni intangibili, gli *adopter* europei, infatti, hanno, da un lato, attratto risorse immateriali provenienti dall'estero, mentre, dall'altro, hanno generato un aumento degli investimenti in ricerca e sviluppo.

³⁵ Marzulli N., Zambetti F., “*Il Patent Box per stimolare la brevettazione, incentivare la produzione di prodotti brevettati*”, disponibile su <http://ufficiomarchibrevetti.it/2014/11/il-patent-box/>.

L'Italia, appunto, è stato l'ultimo degli Stati dell'Unione europea ad introdurre tale regime. Il Patent Box è una disciplina innovativa, finalizzata a dare un nuovo slancio alle attività di ricerca e sviluppo e a ricondurre in Italia le proprietà intellettuali attualmente detenute all'estero. Difatti, la ratio del regime è, dapprima il mantenimento dei beni immateriali in Italia e, successivamente, il rientro di quelli delocalizzati in Paesi esteri³⁶.

La legge del 23 dicembre 2014 n° 190 (Legge di Stabilità 2015), all'art. 1, commi 37-45, ha introdotto il cosiddetto "Patent Box" in Italia, ossia il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali.

La ragione principale che ha spinto il legislatore italiano ad introdurre questa norma, come anticipato sopra, è quello di indurre le imprese italiane e straniere a trasferire in Italia gli intangibili detenuti all'estero, di evitare che gli intangibili, attualmente collocati in Italia, vengano trasferiti all'estero e di incentivare l'investimento in ricerca e sviluppo³⁷. Nonché, quello di trattenere nel nostro Paese le aziende italiane che fanno innovazione sistematica.

Il Patent Box, infatti, premia le imprese che sostengono costi per determinate attività di ricerca e sviluppo tali da aumentare e conservare il valore di un bene immateriale collocato nel nostro Paese. A differenza degli altri regimi che incentivano l'avvio delle attività di ricerca e sviluppo, il Patent Box dà rilievo ai risultati ottenuti.

Va sottolineato nuovamente come l'introduzione di tale disciplina nell'impianto normativo italiano mira a colmare il gap esistente con numerosi Paesi europei che dispongono da tempo di un analogo regime fiscale, avvicinando così l'ordinamento italiano a quello dei principali competitor. Attraverso questo lavoro, si cercherà di capire se, realmente, l'Italia riuscirà ad insinuarsi in una posizione di rilievo internazionale e a reggere il confronto con il resto dei Paesi sviluppati.

1.4 CARATTERI GENERALI.

La legge 23 dicembre 2014, n. 190, commi da 37 a 45, anche chiamata Legge di Stabilità 2015, ha introdotto in Italia il Patent box. Si tratta, sinteticamente, di una tassazione agevolata del reddito derivante dall'utilizzo di alcuni specifici beni immateriali. Soffermandoci su questa definizione, si comprende che la destinataria dell'agevolazione non è l'impresa che investe in beni immateriali oppure in attività di ricerca e sviluppo, bensì quella che, utilizzando direttamente o indirettamente il bene immateriali e conseguendo nel suo business ricerca e sviluppo, è in grado di poter generare un reddito sufficiente. Attraverso questo regime, i soggetti interessati, di cui ci si occuperà nel prossimo capitolo, possono ottenere una detassazione parziale ai fini

³⁶ Necchi G., "Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. "patent box")", in *Rivista di Dir. Industr.*, 2016, n. 2, pag. 92-125.

³⁷ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 1.

Ires e Irap, del 30% per il 2015, del 4% per il 2016 e del 50% dal 2017, del reddito derivante dall'utilizzo diretto e indiretto di alcune tipologie di beni intangibili.

Per consentire l'accesso al regime opzionale è necessario che l'impresa svolga attività di ricerca e sviluppo finalizzata alla produzione di beni agevolabili direttamente o tramite contratti di ricerca stipulati con altre società, enti di ricerca, università. Per comprendere meglio, i redditi derivanti da brevetti industriali, disegni, modelli, software protetto da copyright, ma anche da formule e conoscenze acquisite attraverso esperienze nel campo scientifico e industriale, non concorrono a formare il reddito complessivo imponibile ai fini Ires o Irpef e il valore della produzione netta imponibile ai fini Irap, in quanto tali redditi sono esclusi nelle percentuali poc'anzi indicate³⁸.

Nella stesura del testo normativo italiano, il legislatore nazionale ha seguito e fatte sue le raccomandazioni e le linee guida contenute nel progetto BEPS, arrivando ad elaborare una norma che ricalca e si modella su quelle già in vigore negli altri Paesi, apportando però, in determinate fattispecie, delle rilevanti modifiche che fanno leggermente variare il regime agevolativo italiano dalle linee dettate dall'OCSE³⁹.

In origine, l'agevolazione riguardava solamente i redditi derivanti dall'uso di brevetti industriali, opere dell'ingegno, modelli e disegni; le regole italiane hanno consentito, successivamente, di ampliare ed estendere questa agevolazione anche a tutti i marchi d'impresa. Recentemente, il D.L. 50 del 24 aprile 2017, all'art. 56, approvato il 15 giugno 2017 in via definitiva, ha escluso i marchi di impresa dal regime Patent Box, ma solo per le opzioni esercitate dal 1 gennaio 2017. Già dal 30 giugno 2016 si intravedeva che l'elenco dei beni immateriali ammessi all'agevolazione subisse una variazione, in quanto l'Italia era uno degli stati sembri ad aver introdotto un regime personalizzato. Ecco il primo profilo che ha creato delle distorsioni rispetto all'originale previsione dell'Action 5 del progetto BEPS; l'inclusione, fino a pochi mesi fa, dei marchi nell'ambito oggettivo del Patent Box, questione che aveva sollevato da subito una discussione sia a livello nazionale che internazionale. Difatti, facendo riferimento al documento relativo all'Action 5, che elenca le categorie di beni immateriali agevolate, i marchi sono esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione del Patent Box. Dunque, il Patent Box italiano era l'unico a consentire l'agevolazione per i marchi e tale scelta risultava essere in contrasto con le indicazioni OCSE. Occorreva, pertanto, allineare la disciplina italiana a quella indicata dalle linee guida dell'OCSE, soprattutto per cercare di evitare che le differenze di applicazione messe in atto dai diversi Paesi europei provochino degli effetti distorsivi tali da generare una concorrenza fiscale dannosa. Per questo motivo, il Decreto legge 50/2017 ha allineato la disciplina italiana alle richieste OCSE. Quest'ultima, tuttavia, ha consentito agli Stati che applicano erroneamente il regime, come l'Italia, di intervenire sulla norma entro

³⁸ MISE, *“Patent Box: tassazione agevolata sui redditi derivanti dalle opere di ingegno”*.

³⁹ Arginelli P, Pedaccini F, *“Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose”*, in *Riv. Dir. Tribut.*, 2014, pag. 60.

lo scorso giugno 2016 e di sfruttare eventuali benefici acquisiti fino al 2021, anno in cui tutti i regimi non conformi alle raccomandazioni OCSE dovranno essere aboliti⁴⁰. La scelta, a suo tempo, del legislatore italiano, di includere i marchi si giustifica alla luce del tessuto imprenditoriale italiano, caratterizzato dalla presenza di brand e griffe di notevole valore a livello mondiale, la cui esclusione dal regime agevolativo avrebbe certamente comportato una penalizzazione delle più importanti imprese nazionali e avrebbe favorito, addirittura, la migrazione di questi brand verso Paesi a regime fiscale agevolato⁴¹.

Il Patent Box è disponibile sia per i contribuenti italiani che stranieri, a patto che i secondi abbiano un reddito di impresa imputabile ad un'organizzazione che risiede in Italia, che siano residenti in uno stato che ha un accordo contro la doppia imposizione fiscale con l'Italia e che sia effettivo lo scambio di informazioni⁴². Le dimensioni dell'azienda, la sua forma giuridica o l'entità del suo fatturato, non sono fattori che condizionano l'applicazione di questa norma. Il requisito fondamentale per accedere a questo bonus fiscale è lo svolgimento di un'attività di ricerca e sviluppo, che produca o implementi i beni immateriali interessati dall'agevolazione, sia in modo diretto, sia tramite dei contratti stipulati con altre società, con l'università, un ente di ricerca o altri organismi equiparati⁴³.

Nel capitolo successivo saranno descritte, in maniera dettagliata e puntuale, le tipologie di contribuenti che possono usufruire del regime e anche quelle che non hanno accesso ai vantaggi offerti dal Patent Box.

1.4 IL QUADRO NORMATIVO E INTERPRETATIVO IN ITALIA.

La normativa in materia di Patent Box, anche se di recente introduzione, in breve tempo si è evoluta attraverso numerosi interventi legislativi ed attuativi, oltre che della stessa Amministrazione Finanziaria, al fine di delineare e definire gli ambiti dell'istituto e disciplinare quelle che sono le modalità di funzionamento dello stesso regime. Di seguito vengono riportate le fonti normative che disciplinano la materia, in ordine cronologico di emanazione.

Il regime di Patent Box è stato introdotto nell'ordinamento tributario italiano attraverso la **Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità 2015)**, all'articolo 1, commi da 37 a 45. È stato il primo dettato normativo con cui si è introdotto nel sistema tributario tale regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti da alcune categorie di intangibili. Il comma 37 prevede che *“i soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 38 a 45.”*⁴⁴ Pertanto, la

⁴⁰ Napolitano G., *“Modifiche al regime patent box: le regole per le opzioni sui marchi”*, in *Fisco Oggi*, 2017.

⁴¹ Campo D., *“Patent Box: marchi d'impresa fuori dall'ambito applicativo”*, in *Fisco Oggi*, 2017.

⁴² Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

⁴³ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016.

⁴⁴ Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità 2015).

normativa è rivolta a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, a prescindere dal fatto che siano essi persone fisiche o società⁴⁵. Ciò è confermato anche dalla Relazione Illustrativa secondo cui *“i soggetti beneficiari possono optare per il regime indipendentemente dal titolo giuridico”*⁴⁶. Il comma 39 conteneva una definizione ampia dell'ambito oggettivo, comprendo i redditi derivanti dall'utilizzo di 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 industrial, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili. Scendendo nel dettaglio, la legge stabilisce che le imprese possono, in via opzionale, escludere da imposizione fino al 50% (a regime) del reddito derivante dallo sfruttamento commerciale dei beni intangibili citati appena sopra. Il comma 41 richiede, innanzitutto, che il contribuente abbia svolto attività di R&S: come già accennato nei paragrafi precedenti, è necessario per l'applicabilità della normativa in questione, che ci sia un collegamento diretto tra i costi di R&S relativi al bene immateriale oggetto dell'agevolazione e il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo dello stesso (cd *Nexus Ratio*)⁴⁷. La Relazione Illustrativa al Decreto Attuativo MISE – MEF del 30 luglio 2015 dimostra, a sua volta, che *“l'attività di R&S è condizione imprescindibile per l'effettiva fruizione dell'agevolazione. Non è necessario che le attività di R&S relative ad un determinato bene immateriale siano esercitate nel periodo di imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione; è sufficiente che tali attività siano esercitate nei periodi di imposta precedenti. Resta comunque necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse generato.”*. Questa legge è stata successivamente modificata dall'articolo 5 del Decreto Legge n° 3 del 24 gennaio 2015 e dalla Legge di Stabilità 2016, descritte successivamente.

Il Decreto *“Investment Compact”*⁴⁸ (Decreto Legge 24 gennaio 2015 n. 3), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015 n. 33, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 70 il 25 marzo 2015. La novità più importante apportata dal suddetto Decreto è l'introduzione tra il novero dei soggetti beneficiari della categoria delle piccole e medie imprese innovative, vale a dire di tutte le piccole e medie imprese che operano nel campo dell'innovazione tecnologica. Il Decreto Legge 33/2015 ha, pertanto, apportato delle modifiche all'impianto normativo del Patent Box, ai fini di estenderne l'ambito di applicazione. Inoltre, il Decreto aveva esteso l'agevolazione a tutte le tipologie di marchi, inclusi quelli commerciali, superando così la limitazione precedente, in base alla quale i marchi d'impresa sarebbero agevolati solo se funzionalmente equivalenti ai brevetti. E ciò consentì di migliorare ed aumentare gli investimenti nei beni immateriali. Il Decreto in questione introduce anche i disegni e i modelli, ampliando maggiormente la gamma di beni immateriali ammessi al regime opzionale, considerando il fatto che sono molti i settori in cui l'attività esercitata necessita l'utilizzazione di marchi, disegni e modelli; si parla di settori quale il design,

⁴⁵ Bertone G., *“Il Patent Box italiano”*, Altalex, 2016, cit, pag 11.

⁴⁶ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

⁴⁷ Bertone G., *“Il Patent Box italiano”*, Altalex, 2016, pag. 13.

⁴⁸ D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33.

la moda, l'entertainment⁴⁹. Infine, il Decreto Investment Compact ha concesso la facoltà di esternalizzare le attività di Ricerca e Sviluppo. Attraverso queste modifiche, sono aumentate le possibilità in base alle quali poter essere attratti dai benefici di questa norma, espandendo l'applicabilità dell'agevolazione fiscale.

Il quadro normativo di riferimento è stato ulteriormente arricchito con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **Decreto Ministeriale del 30 luglio 2015**, emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, coadiuvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Questo Decreto contiene una disciplina piuttosto dettagliata dell'istituto ed ha apportato alcune rilevanti precisazioni. Di seguito vengono elencati i punti presi in considerazione da tale decreto, i quali saranno approfonditi in maniera più specifica nel corso dell'elaborato. Il decreto disciplina:

1. l'ambito di applicazione (art. 1);
2. i soggetti beneficiari (art. 2);
3. i soggetti esclusi (art. 3);
4. le modalità di esercizio e di durata (art. 4);
5. le operazioni straordinarie (art. 5);
6. la definizione di bene immateriale (art. 6);
7. le tipologie di utilizzo agevolabili (art. 7);
8. la definizione di attività di ricerca e sviluppo (art. 8);
9. la determinazione della quota di reddito agevolabile (art. 9);
10. il reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali (art. 10);
11. la tracciabilità delle spese e dei redditi (art. 11);
12. la procedura di ruling (art. 12)⁵⁰.

Ogni articolo verrà descritto analiticamente nel corso dell'elaborato. Ma soffermandoci sull'art. 6, questo include la definizione di bene immateriale, chiarendo così l'ambito oggettivo di applicazione del regime: in particolare, per quanto concerne le opere dell'ingegno, circoscrive l'ambito di applicazione al solo software coperto da copyright. La scelta è stata motivata in sede di Relazione Illustrativa, dall'esigenza di rendere conforme il dettato normativo alle linee guida dell'OCSE.

Il 10 novembre 2015 è stato emanato da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 144042**, che approva e contiene il modello di adesione al regime di Patent Box, chiamato modello di "opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali", che doveva essere utilizzato per esercitare l'opzione per i primi due periodi d'imposta successivi a quello del 31 dicembre 2014, ovvero nei periodi di imposta 2015 e 2016⁵¹. Si precisa che la trasmissione telematica doveva essere effettuata tramite il software denominato "PATENT_BOX", disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, entro il periodo di imposta in cui ha inizio il regime di

⁴⁹ G. M. Committeri, "Maggiore "appeal" per il Patent Box con le modifiche dell'Investment Compact", in *Corr. Trib.*, 2015, n. 8, pag 562.

⁵⁰ Bertone G., "Il Patent Box italiano", *Altalex*, 2016, cit, pag. 15

⁵¹ *Ibidem*.

tassazione, e che l'opzione sarebbe stata valida per 5 periodi di imposta, oltre ad essere irrevocabile e rinnovabile. A partire dal terzo periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ovvero dal 2017, invece, era stato stabilito che l'opzione dovesse essere resa nota all'interno della dichiarazione dei redditi e decorrere dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferiva.

A brevissima distanza, l'Agenzia delle Entrate, in data *1 dicembre 2015*, pubblica un ulteriore ***Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 154278 e la Circolare n. 36/E***. Lo scopo del provvedimento è quello di introdurre un'apposita procedura di accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di beni immateriali. In particolare, l'accesso deve avvenire, secondo tale provvedimento, mediante apposita istanza in carta libera, corredata da relativa documentazione a supporto. Nel provvedimento sono, inoltre, indicati tutti gli elementi che l'istanza deve contenere, come la denominazione dell'impresa, la sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA, l'oggetto dell'accordo preventivo, la tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta, la firma del legale rappresentante. Alla fase di presentazione dell'istanza segue la fase istruttoria, che può consistere in incontri con il contribuente o in accessi o richieste di informazione e di integrazione della documentazione presentata. Infine, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'ufficio competente e del legale rappresentante di un accordo, che definisce i metodi e i criteri di calcolo del reddito agevolabile.

Con la Circolare n. 36/E, sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito a questioni non puntualmente disciplinate da alcuna previsione normativa, quale gli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, il trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento economico degli intangibili e quello delle operazioni straordinarie⁵². Così la circolare afferma che: l'abbandono della procedura dopo la presentazione dell'opzione non produrrà conseguenze per il contribuente; nel caso in cui lo sfruttamento economico del bene immateriali generi una perdita, l'impresa in regime Patent Box rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito e si recupereranno le perdite precedenti attraverso un meccanismo di "recapture" nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi (tali perdite saranno quindi computate a riduzione del reddito agevolabile fino al loro completo esaurimento); non è abusiva l'operazione straordinaria volta alla riorganizzazione societaria e ad una migliore gestione dei beni immateriali, a seguito della quale non ricorre l'obbligo di presentare l'istanza di *ruling*, obbligo che permane per i soggetti che sfruttano direttamente i beni immateriali⁵³.

La normativa sul Patent Box è una norma di rango primario e una sua eventuale modifica può essere apportata soltanto da una successiva Legge emanata dal Parlamento, in quanto di pari rango normativo. Il legislatore italiano ha apportato due modifiche al regime sul Patent Box dettato dalla Legge di Stabilità 2015, attraverso la

⁵² Miele L., Vio R., "Nel Decreto di attuazione del regime "Patent box" la procedura per determinare l'agevolazione", in *Corr. Trib.*, n. 34, 2015, pag. 2557.

⁵³ Circolare Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015.

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016). La prima modifica ha riguardato la fattispecie dei software coperti da copyright che, a seguito delle modifiche introdotte, costituisce ora l'unica categoria di opere dell'ingegno comprese nel regime agevolativo⁵⁴; la seconda, invece, riguarda la previsione secondo cui i beni immateriali utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo, anche se teoricamente inquadrabili in categorie diverse, devono essere considerati quali unico bene immateriale ai fini dell'agevolazione da Patent Box. Precedentemente, affinché due distinti intangibili potessero essere considerati quale unico bene immateriale agevolabile, era necessaria la loro appartenenza alla medesima categoria giuridica.

A modifica e integrazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1 dicembre 2015, in riferimento alla possibilità di usufruire del regime fiscale Patent Box, il **Provvedimento del 23 marzo 2016, prot. n. 43572**, ha stabilito che per tutti coloro che hanno presentato istanza di accordo preventivo dall'1.12.2015 al 31.3.2016 il termine per presentare o integrare la documentazione a supporto dell'istanza è di 150 giorni, anziché di 120 come era stato stabilito precedentemente, a partire dalla data di presentazione della richiesta.

Le interpretazioni di prassi sul Patent Box si arricchiscono con la **Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016**. La Circolare, emanata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate in collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), fornisce alcuni ulteriori chiarimenti sull'impianto generale del Patent Box e propone soluzioni interpretative al fine di agevolare la presentazione della documentazione relativa alle istanze di ruling. La circolare riassume tutte le linee dell'istituto del Patent Box, con la finalità di eliminare i numerosi dubbi interpretativi ancora presenti. Gli argomenti trattati, in particolare, sono l'ambito soggettivo di applicazione, le modalità di esercizio e inclusione dell'opzione, la definizione dei beni intangibili che possono essere agevolati, i metodi di calcolo, il modo in cui deve essere determinato il reddito agevolabile e l'oggetto dell'accordo preventivo⁵⁵.

In particolare, ci si sofferma, di seguito, su alcuni dei chiarimenti considerati più rilevanti. L'Agenzia delle Entrate, innanzitutto, ha ricordato che la norma ha applicazione generale e riguarda tutti i titolari di reddito di impresa, purché risiedano nel territorio dello Stato, senza vincoli di natura giuridica. Viene chiarito inoltre, che l'agevolazione riguarda anche tutte le stabili organizzazioni presenti nel territorio dello Stato e appartenenti a Paesi con cui è in vigore un accordo contro la doppia tassazione e con i quali esista un effettivo scambio di informazioni.

L'Agenzia delle Entrate spiega, successivamente, che 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. Nei

⁵⁴ Friscolanti R., Pagamici B., "Patent box, tassazione agevolata dei redditi delle opere di ingegno", in *Cooperative e enti non profit*, 2016, n. 1, pag. 7-16.

⁵⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016.

casi in cui dovesse risultare più appropriato, è possibile fare riferimento 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 IRES⁵⁶. Vengono poi individuati i passi da seguire per la determinazione dell'agevolazione: come primo passaggio, bisogna individuare il reddito agevolabile, derivante dall'uso diretto o indiretto del bene immateriale; sarà necessario poi calcolare il *Nexus Ratio*, dato dal rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi; infine, effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *Nexus Ratio*, ottenendo così la quota di reddito agevolabile, che non concorre a formare reddito di impresa per il 50% del suo ammontare. Nelle delucidazioni che propone, l'Agenzia delle Entrate include, nei costi da considerare per la determinazione del *Nexus Ratio*, anche le spese di marketing, a patto che essi si riferiscano ad un marchio che sia oggetto dell'opzione. Ai fini della determinazione del reddito agevolabile, acquisiscono importanza i costi che siano fiscalmente riconosciuti, includendo tra esse gli ammortamenti fiscalmente rilevanti; mentre le spese di ricerca che non si traducono in ricerca applicata non devono essere considerate⁵⁷.

Viene esaminato il rapporto tra l'esercizio dell'opzione Patent Box e la presentazione dell'istanza di *ruling*: l'opzione, infatti, non è invalida se l'istanza di *ruling* dovesse decadere per la mancata presentazione nei termini della documentazione integrativa. Con la "remissione in *bonis*" l'opzione potrà essere esercitata anche tardivamente fino al 30 settembre 2016 (così come per i successivi periodi d'imposta). L'agenzia delle Entrate ha precisato con questa circolare che, se non dovesse risultare fattibile, o anche solo conveniente, effettuare la detassazione all'interno del modello Unico, non ci sarà alcuna conseguenza fiscale per le imprese coinvolte; l'opzione si intenderà semplicemente come non esercitata⁵⁸.

In merito alle più importanti novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, la **Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016**, fornisce chiarimenti interpretativi relativi al Patent Box al paragrafo 12. In particolare, riguardo alla complementarietà di beni ai fini dell'agevolazione, la circolare chiarisce che il vincolo non è più limitato ai beni della stessa tipologia, ma può riguardare anche beni di tipologia diversi utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo. Inoltre, puntualizza che la nuova disposizione si sarebbe potuta applicare anche ai regimi con decorrenza dell'esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31 dicembre 2015. Con riguardo al metodo più appropriato di valutazione del prezzo di

⁵⁶ Avolio D., Santacroce B., "Arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Patent Box", in *Corr. Trib.*, 2016, n. 4, pag. 274-278.

⁵⁷ Avolio D., De Angelis E., "L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di calcolo del reddito agevolabile ai fini del Patent box", in *Corr. Trib.*, 2016, n. 19, pag. 1474-1480.

⁵⁸ Bertone G., "Il patent box nei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate", in *Dir. e Prat. Tribut.*, 2016, n. 3, pag. 1241-1266.

trasferimento di beni immateriali o dei diritti sugli stessi, la Circolare n. 12/E stabilisce che i principi da seguire nella selezione del MAM (most appropriate method), sono quelli tracciati nel Capitolo II delle linee guida dell'OCSE, ai paragrafi dal 2.1 al 2.11, ovvero quello del confronto del prezzo (CUP), che è preferibile a tutti gli altri, e quello del Profit Split, basato sui flussi attualizzati di reddito o di cassa attesi dalle parti della transazione. Si precisa, infine, che il punto 2.9 del Capitolo II delle Linee Guida OCSE consente l'applicazione di metodi differenti da quelli previsti, purché i prezzi così determinati siano conformi al principio di “*arm's length*” (principio della libera concorrenza)⁵⁹.

Altri chiarimenti sono intervenuti con la **Risoluzione n. 81 del 27 settembre 2016**, con la quale l'Agenzia delle Entrate propone un parere riguardo ad un quesito posto da una società che intende beneficiare del Patent box per i marchi d'impresa. Per tali marchi le domande di registrazione sono ancora in fase di perfezionamento, a causa di procedimenti di opposizione, ancora pendenti, promossi da due entità europee. Da un punto di vista definitivo si tratterebbe di un marchio in corso di registrazione e perciò rientrante tra i beni agevolabili ai fini del Patent Box. La circolare precisa che, affinché tali marchi si intendano “in corso di registrazione”, devono, necessariamente, essere forniti all'Amministrazione Finanziaria le ricevute rilasciate dagli Uffici competenti presso i quali è stata depositata domanda di registrazione. Si rammenta, infine, che, nel caso in cui i procedimenti di opposizione portino alla mancanza di registrazione dei marchi, l'istante dovrà tempestivamente segnalare tale circostanza all'Amministrazione Finanziaria⁶⁰.

Il quadro normativo della disciplina del Patent Box si conclude, momentaneamente, con il **Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017**⁶¹ (Manovra correttiva 2017). Il Patent Box rientra tra le agevolazioni modificate dalla c.d. “manovra correttiva 2017”. In particolare, all'art. 56 del Decreto in esame, vengono illustrate diverse modifiche alla disciplina della tassazione agevolata del reddito derivante dall'utilizzo di beni immateriali. Le più rilevanti sono l'esclusione dei marchi d'impresa dal campo di applicazione del Patent Box, ma solo per le opzioni esercitate dal 1 gennaio 2017, e l'introduzione di una nuova categoria di beni agevolabili, ovvero quelli che derivano dall'utilizzo congiunto di due o più beni immateriali agevolabili⁶². All'esito di queste modifiche, il comma 39 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190, risulta, quindi, riformulato come segue: “*I redditi dei soggetti indicati al comma 37 derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, non concorrono a formare il reddito complessivo, in quanto esclusi per il 50 per cento del*

⁵⁹ Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, par. 12.2, pag. 47.

⁶⁰ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 81/E del 27 settembre 2016, pag. 4-6.

⁶¹ Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50.

⁶² L'inclusione, tra i beni agevolabili, di quei beni che derivano dall'utilizzo congiunto di due o più beni agevolabili era già stabilita nel Decreto attuativo del 30 luglio 2015. Con il Decreto legge n. 50/2017 si va a modificare, definitivamente, la normativa primaria.

*relativo ammontare. Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente quelli indicati nel primo periodo*⁶³.

L'esclusione dei marchi riguarda solamente le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016: quindi, per i soggetti con anno d'imposta coincidente con l'anno solare, i redditi derivanti dall'utilizzo dei marchi d'impresa non saranno più detassabili a partire dal 2017. Le opzioni esercitate durante i primi due periodi d'imposta di applicazione del Patent Box, vale a dire nel 2015 e nel 2016, invece, continueranno ad essere valide per l'intero quinquennio, ma non oltre il 30 giugno 2021⁶⁴.

L'esclusione dei marchi d'impresa si è resa necessaria al fine di adeguare la disciplina italiana alle linee guida OCSE che prevedevano, appunto, l'esclusione dei marchi d'impresa e del *Know How* tra i beni agevolabili ed impediva, dopo il 30 giugno 2016, nuove ammissioni al regime Patent box che non fossero conformi alle regole del *Nexus Approach* contenute nel medesimo documento. Si tratta, tuttavia, di un adeguamento solo parziale posto che, dai beni immateriali ammessi ad usufruire del Patent box, elencati nel comma 39 della Legge 190/2014, sono stati cancellati soltanto i marchi d'impresa, ma non anche il Know how.

In linea, ed a seguito, delle modifiche presenti nell'articolo 56 del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, il 28 novembre 2017, il Ministro dello Sviluppo Economico Carlo Calenda ed il Ministro dell'Economia e delle Finanze Pier Carlo Padoan hanno firmato il Decreto di revisione del regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di taluni beni immateriali. Infatti, con il **Decreto Ministeriale 28 novembre 2017**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 30 il 6 febbraio 2018, è stata attuata una revisione del Patent Box, sostituendo, di fatto, il Decreto di attuazione del 30 luglio 2015⁶⁵. Il Decreto del 28 novembre 2017, firmato, dunque, da MISE-MEF, ha sostituito il precedente del 30 luglio 2015 ed ha allineato le disposizioni attuative con la normativa di riferimento, modificata dall'articolo 56 del D.L. 50/2017, convertito nella Legge 21 giugno 2017, n. 98⁶⁶. La principale novità è indubbiamente l'esclusione dei marchi d'impresa dal novero dei beni oggetto di agevolazione. Il provvedimento in esame, al pari di quello precedente, detta disposizioni in materia di:

1. ambito di applicazione (*articolo 1*);
2. soggetti beneficiari: titolari di reddito d'impresa (*articolo 2*);

⁶³ Gasparri T., "Marchi d'impresa esclusi dal Patent Box", in *Il Fisco*, n. 24, 2017, pag. 1-2335.

⁶⁴ Telch F., "Patent box: esclusi i marchi di impresa", in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 24, 2017, pag. 39.

⁶⁵ Napolitano G., "Modifiche al regime patent box: le regole per le opzioni sui marchi", in *Fisco Oggi*, 2017.

⁶⁶ Santangelo N., "Patent Box: le novità MISE-MEF-Il regime di tassazione agevolata dopo l'emanazione del D.M. 28 novembre 2017", in *Fiscal Focus*, 2018.

3. soggetti esclusi: società assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (*articolo 3*);
4. modalità di esercizio e durata dell'opzione: cinque periodi d'imposta – opzione irrevocabile e rinnovabile (*articolo 4*);
5. operazioni straordinarie (*articolo 5*);
6. definizione di bene immateriale: *software* protetto da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale, o scientifico giuridicamente tutelabili (*articolo 6*);
7. tipologie di utilizzo agevolabili: utilizzo diretto e indiretto (*articolo 7*);
8. definizione di attività di ricerca e sviluppo: ricerca fondamentale e ricerca applicata, *design*, ideazione e ricerche preventive finalizzate allo sviluppo e al mantenimento, nonché all'accrescimento, dei beni immateriali (*articolo 8*);
9. determinazione della quota di reddito agevolabile (*articolo 9*);
10. reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali (*articolo 10*);
11. tracciabilità delle spese e dei redditi (*articolo 11*);
12. procedura di *ruling* (*articolo 12*).

Rispetto al D.M. 30 luglio 2015, peraltro, il nuovo D.M. contiene due articoli in più: l'articolo 13 e l'articolo 14, rispettivamente dedicati alla disciplina della clausola di *grandfathering* e dello scambio d'informazioni per le opzioni sui marchi. Entrambe le disposizioni sono finalizzate a dettare le norme di coordinamento necessarie a gestire l'avvenuta esclusione dei marchi d'impresa e a tener conto del periodo transitorio.

Per quanto riguarda l'articolo 13, la clausola di *grandfathering* mira a regolare il periodo durante il quale è possibile conservare i benefici secondo la disciplina previgente e, quindi, a salvaguardare le opzioni sui marchi d'impresa esercitate in precedenza. L'articolo 13, infatti, stabilisce che l'opzione esercitata per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 e 2016 per i soggetti "solari") può avere ad oggetto i marchi d'impresa, compresi quelli collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione. In tali casi, l'opzione dura cinque periodi d'imposta, ovvero fino al 30 giugno 2021 e non è rinnovabile. Inoltre il D.M. al suddetto articolo obbliga coloro che hanno esercitato l'opzione avente ad oggetto i marchi d'impresa, a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello del 31 dicembre 2017, ovvero dal 2017, e per ciascun periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi il numero dei beni a cui l'opzione si riferisce, la classificazione degli stessi e l'ammontare di reddito agevolabile a essi riferibile. Infine, al comma 4, il Decreto chiarisce che la quota di reddito agevolabile derivante dall'utilizzo dei marchi deve essere determinata secondo le regole ordinarie (articolo 9 dello stesso Decreto Ministeriale), includendo nel novero dei costi rilevanti anche quelli relativi alle attività di sviluppo dei marchi e a quelli sostenuti per le attività di presentazione, comunicazione e promozione degli stessi, nonché quelli afferenti alle ricerche di mercato⁶⁷.

⁶⁷ Campo D., "Patent Box: marchi d'impresa fuori dall'ambito applicativo", in *Fisco Oggi*, 2017.

Per quanto riguarda, invece, l'articolo 14, nel quale è disciplinato lo scambio di informazioni per le opzioni sui marchi, il Decreto detta le modalità per garantire lo scambio spontaneo di informazioni relativo alle opzioni esercitate per i marchi d'impresa. Per cui, viene previsto che per i Paesi con i quali è in vigore lo scambio di informazioni, e che sono membri dell'Inclusive framework on Beps, l'Agenzia delle Entrate deve comunicare alle Amministrazioni fiscali estere, ovvero dei Paesi di residenza fiscale delle società controllanti e correlate, il nominativo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione per i marchi d'impresa. Inoltre, i nominativi devono essere comunicati entro tre mesi dalla ricezione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui si è beneficiato dell'agevolazione derivanti dall'utilizzo dei marchi⁶⁸.

Ultima modifica apportata dal Decreto Ministeriale 28 novembre 2017 riguarda la definizione di Know how, che passa da "*informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili*" (definizione del precedente Decreto) a "*processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili*". Rimane comunque centrale la tutela giuridica delle informazioni affinché possano beneficiare delle agevolazioni previste dal Patent Box⁶⁹.

⁶⁸ D.M. 28 novembre 2017, art. 14, comma 2.

⁶⁹ Lenzi R., "*Patent Box, ritoccato il regime. Più adempimenti per chi ha presentato istanza sui marchi*", disponibile su <http://cameradicommerciolatina.it>, 2017.

II. I SOGGETTI QUALIFICATI AI FINI DELL'AGEVOLAZIONE

2.1 I SOGGETTI AMMESSI AL REGIME AGEVOLATO "PATENT BOX".

Nei capitoli precedenti è stato esaminato il regime di tassazione agevolata del "Patent Box" da un punto di vista generale, cercando di fornire un inquadramento complessivo della normativa italiana, mettendola anche a confronto con il panorama europeo di riferimento. In questo capitolo, si approfondirà più da vicino la normativa, descrivendo dettagliatamente l'ambito soggettivo di applicazione, ovvero quali sono i soggetti ammessi al regime, analizzando le singole figure dei contribuenti qualificati, e quali sono, invece, i soggetti esclusi dall'istituto.

L'art. 1, commi 37, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190⁷⁰, ammette tra i beneficiari dell'agevolazione tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa. La Legge di Stabilità 2015, quindi, permette l'accesso all'agevolazione Patent Box a tutti i soggetti residenti nel territorio dello stato titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza e anche alle "società, enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato", a condizione di essere residenti in Paesi nei quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni⁷¹.

Questa nozione è stata meglio spiegata dal successivo Decreto ministeriale del 28 novembre 2017, attuativo della disciplina contenuta nella Legge di Stabilità 2015, che ha ulteriormente specificato i soggetti destinatari del regime Patent Box.

In particolare, l'Art. 2 del Decreto ministeriale, rubricato "Soggetti Beneficiari", prevede quanto segue:

"1. Possono optare per il regime opzionale, a condizione che esercitino le attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8, tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, ovvero:

(i) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;

(ii) i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) e b), del TUIR;

(iii) i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;

(iv) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del TUIR;

(v) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR, 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, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all'articolo 6.

⁷⁰ Legge 23 dicembre 2014 n. 190 (legge di stabilità 2015).

⁷¹ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

2. *L'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati dall'articolo 6.*"

L'art. 2 del Decreto Ministeriale individua 3 limiti per l'applicazione del regime di Patent Box: 1) titolarità del reddito d'impresa; 2) esercizio di attività di ricerca e sviluppo; 3) detenzione del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale. Il limite più importante per potere usufruire del regime è che i soggetti titolari del reddito d'impresa svolgano attività di ricerca e sviluppo, così come individuata dall'art. 8 del Decreto stesso. Quest'ultimo, individua le attività che sono idonee al raggiungimento di questo scopo, come per esempio la ricerca fondamentale, quella applicata, il design, le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato, passando poi alle attività di promozione, comunicazione e presentazione, che accrescono il valore degli intangibili interessati dall'agevolazione. Questa precisazione è nuova rispetto ai requisiti soggettivi delineati inizialmente dalla Legge di Stabilità 2015, perché il testo iniziale della normativa, all'art. 41, si limita a richiedere genericamente lo svolgimento, da parte del soggetto beneficiario dell'agevolazione, di attività di ricerca e sviluppo, anche affidate a terzi, purché non a soggetti appartenenti al medesimo gruppo del soggetto beneficiario.

Tutto questo risponde, sicuramente, all'esigenza e alla volontà del Governo di allineare maggiormente la normativa italiana con le raccomandazioni formulate dall'OCSE nell'Action Plan n. 5. L'OCSE, infatti, ha introdotto il criterio del "*Nexus Approach*", al fine di garantire che il soggetto beneficiario dell'agevolazione svolga un'attività sostanziale e rilevante, evitando così che soggetti che non svolgono attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento di valore dei beni immateriali ottengano regimi fiscali di favore⁷².

2.1.1 LE SINGOLE FIGURE DEI CONTRIBUENTI QUALIFICATI.

Passiamo, quindi, a considerare le singole figure dei contribuenti qualificati ad essere ammessi alla disciplina del Patent Box italiano.

1) Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR: secondo l'art. 55 del TUIR, sono considerati redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intendendosi per queste quelle indicate dall'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, purché svolte per professione abituale, sebbene non esclusiva.

L'art. 55, comma 2, del TUIR prevede, poi, alcune fattispecie di redditi che si considerano assimilati a quelli d'impresa. Si tratta dei:

- a) redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile;
- b) redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

⁷² Necchi G., "*Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. patent box)*", in *Riv. Dir. Ind.*, 2016, n. 2, pag. 92

c) redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa.

2) I soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR: l'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR elenca tra i soggetti passivi ai fini dell'imposta sulle società (IRES): le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato.

Si tratta delle società commerciali considerate soggetti che svolgono un'attività commerciale. A queste, in seguito, sono state aggiunte le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003, sul presupposto, di derivazione comunitaria, che la residenza fiscale degli organismi di investimento collettivo deve essere determinata con riguardo allo Stato in cui questi sono autorizzati a operare.

L'art. 73, comma 1, lett. b), del TUIR, poi, aggiunge all'ambito dei soggetti passivi d'imposta sulle società: gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Come risulta dal contesto letterale della norma, va stabilito se questi soggetti abbiano o meno come oggetto prevalente o esclusivo l'esercizio di attività commerciali. Nel primo caso, cioè quello di attività commerciale prevalente o esclusiva, si ha l'assimilazione alle società commerciali e quindi la formazione del reddito segue le norme delle società commerciali. Nel secondo caso, cioè di attività commerciale non prevalente, le norme delle società commerciali trovano applicazione solo con riferimento ai redditi generati da attività commerciali⁷³.

La norma include tra questi soggetti anche i *trust*: la loro introduzione risale alla legge 27 dicembre 2006, n. 296, attraverso cui il legislatore tributario ha voluto prendere posizione sulla questione giuridica dell'esistenza di un soggetto in capo al trust stesso, inserendoli tra gli enti commerciali. In dottrina e nella prassi amministrativa si è posto il problema di individuare, tra i vari attori del trust, il soggetto al quale devono essere astrattamente attribuiti i redditi prodotti. Con le novità introdotte dalla legge del 27 dicembre 2006 n. 296, la legge finanziaria per il 2007, viene espressamente previsto l'assoggettamento ad IRES dei redditi maturati dal trust, e che gli stessi debbono essere imputati ai soggetti beneficiari, se individuati⁷⁴. Quindi, con l'inserimento nell'art. 1, comma 74, lett. a), della legge n. 296 del 2006, dei trust, ne deriva l'assoggettamento ad IRES dei redditi maturati da questo soggetto, sempre che gli stessi non vengano imputati ai soggetti beneficiari. Infatti, come specifica il comma 2 dell'art. 73 del TUIR, ultima parte, *“nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota*

⁷³ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 34.

⁷⁴ Napolitano G., *“La fiscalità del trust – I redditi del beneficiario”*, in *Fisco Oggi*, 2016

di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali"⁷⁵. Ciò vuole dire che sono soggetti Ires solo quei *trust* che presentano caratteristiche tali da consentire di individuare in essi un'organizzazione non appartenente ad altri soggetti passivi. Diversamente, cioè nei casi di *trust* trasparenti, i redditi vengono imputati e tassati in capo ai beneficiari residenti ai sensi dell'art. 44, lett. g, del TUIR e secondo il criterio di competenza come redditi di capitale, anche a prescindere dalla loro natura originaria e dalla circostanza che il *trust* sia o meno residente in Italia e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato⁷⁶.

3) I soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata: l'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR elenca, poi, tra i soggetti passivi d'imposta ai fini dell'imposta sui redditi delle società: gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini dell'agevolazione si assiste qui a una separazione tra soggetto e reddito: non è più il soggetto in quanto tale che, in forza della sua attività commerciale, può accedere al beneficio, posti gli ulteriori requisiti richiesti dall'agevolazione; ma è quella sua parte di attività e quindi di reddito che, in quanto commerciale, è suscettibile di usufruire del *patent box* con riferimento al suo o ai suoi IP⁷⁷.

4) I soggetti di cui all'art. 5, comma 1, del TUIR, ad eccezione delle società semplici: tra i soggetti ammessi all'agevolazione fiscale del Patent Box rientrano anche i soggetti di cui all'art. 5, comma 1, del TUIR, ad eccezione delle società semplici: si tratta, pertanto, dei redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato.

La ragione dell'esclusione delle società semplice dal novero dei soggetti qualificati sta nel fatto che, dal punto di vista civilistico, queste società non possono svolgere attività commerciale, ma solo attività agricola⁷⁸.

5) I soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), del TUIR, 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, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all'art. 6: l'ultima categoria di soggetti qualificati è quella di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), del TUIR, e cioè: le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

⁷⁵ Santini M., "I profili fiscali del trust", in *Il Sole 24 ore*, 2014

⁷⁶ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 35.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ *Ibidem*.

Si tratta delle società e enti di ogni tipo, inclusi i *trust*, non residenti, che, secondo il cd “*all corporate approach*”, considera soggetti passivi d’imposta qualsiasi ente.

Per quanto attiene la prima condizione, ovverosia la residenza, già l’art. 1, comma 38, della legge istitutiva (legge 23 dicembre 2014, n. 190) richiedeva che tali soggetti fossero “*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*”. Successivamente, l’art. 2 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 precisa, ulteriormente, che questi siano “*con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali di cui all’articolo 6*”, ossia i beni agevolabili. La condizione che si tratti 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 ha, evidentemente, finalità anti elusive: essa vuole evitare arbitraggi fiscali, ovvero che i valori su cui si calcola l’agevolazione siano falsi.

La seconda condizione, e cioè la presenza di una stabile organizzazione in Italia a cui siano imputabili i beni di cui all’art. 6, ovvero i beni agevolabili, è connessa al requisito della territorialità dell’imposta⁷⁹.

La connessione tra la stabile organizzazione e il bene agevolabile è spiegata dalla relazione illustrativa del Decreto attuativo⁸⁰ con il fatto che “*l’agevolazione compete per i redditi derivanti da beni immateriali compresi nel patrimonio della stabile organizzazione, ovvero la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibile alla stabile organizzazione coerentemente con l’approccio elaborato in ambito OCSE ed espresso nell’art. 7 del Modello di Convenzione OCSE 2010 e nel relativo Commentario*”.

L’art. 7 del modello di Convenzione OCSE⁸¹, che regola i “*business profits*”, al par. 1 afferma che “*i profitti di un’impresa di uno Stato contraente saranno tassabili solo in quello Stato, a meno che l’impresa svolga un business nell’altro Stato contraente attraverso una stabile organizzazione ivi localizzata. Se l’impresa svolge il business come detto sopra, i profitti che sono attribuibili alla stabile organizzazione possono essere assoggettati a tassazione nell’altro Stato in accordo con quanto prevede il successivo par. 2*”.

A sua volta l’art. 7, par. 2, del modello di Convenzione prevede che “*ai fini di questo articolo, i profitti che risultano attribuibili in ciascuno Stato contraente alla stabile organizzazione di cui al par. 1 sono quelli che possono essere attesi, in particolare nelle sue relazioni con altre parti dell’impresa, se essa fosse un’impresa separata e indipendente impegnata nelle stesse attività o in attività similari alle medesime condizioni o in condizioni similari, tenendo conto delle funzioni svolte, degli asset utilizzati e dei rischi assunti dall’impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso altre parti dell’impresa*”.

⁷⁹ Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, Altalex, 2016, pag. 37.

⁸⁰ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

⁸¹ Model convention with respect to taxes on income and on capital, OCSE, disponibile su <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version>.

Pertanto la stabile organizzazione viene trattata come un'impresa indipendente e autonoma all'interno di tutta la struttura della società, con la conseguenza che il suo reddito viene isolato ai fini della tassazione nello Stato di produzione.

Quanto alla nozione di stabile organizzazione, in Italia viene introdotta con l'art. 162, comma 1, del Tuir: nozione che riprende sostanzialmente il testo più recente dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE. L'art. 162 definisce la stabile organizzazione come *"una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato"*. I presupposti necessari affinché si possa considerare una stabile organizzazione sono riassumibili:

- a) una sede di affari;
- b) la staticità della sede d'affari ovvero la stabilità territoriale e spaziale;
- c) a condizione che l'impresa non residente svolga, in tutto o in parte, la propria attività nel territorio dello Stato per mezzo di tale sede fissa d'affari: è necessario identificare una connessione strumentale della sede fissa con l'attività d'impresa.

Si ricorda solo che tale disciplina è oggi oggetto di un processo di revisione ad opera del progetto BEPS, e precisamente dell'Azione 7. Quest'ultima, definisce un nuovo e più articolato concetto di stabile organizzazione, di tipo materiale e personale, che tenga conto delle dinamiche evolutive di mercato, ed interviene: a) sulla rilevanza della "conclusione dei contratti" ai fini della configurazione di una stabile organizzazione personale (*cd. artificial avoidance of PE status through commissionaire arrangements and similar strategies*); b) sulle attività preparatorie e/o ausiliarie attraverso la *cd anti fragmentation rule (cd. artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions)*⁸².

Le finalità del piano di Azione 7 dei BEPS sono volte a far prevalere la sostanza sulla forma, rendendo inefficaci le tecniche elusive, evitando che vi sia spostamento di base imponibile dallo Stato di produzione del reddito a Stati caratterizzati da tassazione agevolata.

2.2. IL REQUISITO DEL DIRITTO ALLO SFRUTTAMENTO ECONOMICO.

L'art. 2, al comma 2, del Decreto ministeriale prevede un ulteriore vincolo per i soggetti residenti e non residenti, per poter accedere al regime agevolato del Patent Box. Suddetto articolo prevede che *"l'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati all'articolo 6"*. Il requisito della titolarità del diritto allo sfruttamento economico degli intangibili, costituisce, da un lato, una caratteristica necessaria per il soggetto interessato al godimento del regime Patent Box, dall'altro ha la funzione di ampliare la platea dei soggetti potenzialmente destinatari della normativa. È importante sottolineare che l'accessibilità al regime agevolativo prescinde dalla titolarità giuridica dei beni immobili che, quindi, possono

⁸² OECD/G20 – *Base Erosion and Profit Shifting Project – Beps Project Explanatory Statement – 2015 Final Reports*, OECD 2016.

essere generati sia internamente che acquisiti in licenza d'uso⁸³. Alla luce di ciò, non va dimenticato che i soggetti che abbiano acquisito in licenza beni immateriali agevolabili devono comunque svolgere una delle attività qualificanti previste dall'art. 8 del Decreto Ministeriale; colui che ha preso in licenza il bene e che quindi gode del suo diritto allo sfruttamento economico ha, quindi, gli obblighi di mantenimento, accrescimento e sviluppo di tali beni immateriali per il quale si intende attivare il regime di Patent Box. Se costui è l'unico soggetto a svolgere attività di ricerca e sviluppo in merito al bene immateriale acquisito a titolo di godimento, solo quest'ultimo potrà necessariamente beneficiare dell'agevolazione⁸⁴.

A conclusione dell'analisi dell'ambito soggettivo di applicazione della normativa Patent Box, si possono riassumere sotto tre punti i requisiti fondamentali previsti dall'impianto normativo della Legge di Stabilità 2015 e dal Decreto Ministeriale, la cui compresenza è necessaria per poter optare per l'applicazione del regime del Patent Box. I tre requisiti fondamentali sono:

- 1) titolarità di reddito d'impresa (soggetti residenti e non residenti);
- 2) esercizio di attività di ricerca e sviluppo (art. 8, Decreto ministeriale);
- 3) detenzione del diritto di sfruttamento economico del bene immateriale.

2.3 I SOGGETTI ESCLUSI E IL REQUISITO DELLA CONTINUAZIONE DELL'ATTIVITA' ECONOMICA.

Il Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 descrive dettagliatamente, all'articolo 3, i soggetti esclusi dall'esercizio dell'opzione per il regime di Patent Box. A norma dell'art. 3, *“il beneficio non si applica alle società”*:

- a) assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- b) assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- c) assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'art. 54 del Decreto Legislativo 8 luglio 1999, n. 270.

La *Ratio* della norma, contenuta nella Relazione illustrativa al D.M., risiede nel fatto che il legislatore ha volutamente escluso quei soggetti che sono coinvolti in *“procedure non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari”*⁸⁵.

⁸³ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

⁸⁴ Bertone G., *“Il Patent Box italiano”*, Altalex, 2016, pag. 32.

⁸⁵ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 3.

Difatti, la concessione dell'agevolazione a tali soggetti si porrebbe in contrasto con la finalità stessa della sua introduzione, ovvero incentivare l'investimento in attività di R&S e, conseguentemente, stimolare la crescita e lo sviluppo.

La formulazione dell'art. 3 del Decreto ministeriale, però, lascia spazio ad alcune criticità interpretative in merito a specifiche situazioni: si pensi, ad esempio, alla società in liquidazione, che non è formalmente esclusa dal Decreto Ministeriale, ma vi è il dubbio che lo sia sulla base della *ratio* della Relazione Illustrativa, in quanto, come previsto da quest'ultima:

- persegue l'obiettivo della cessazione dell'attività;
- determina il reddito secondo le disposizioni speciali dettate dall'art. 182 del Tuir⁸⁶.

Si hanno, ancora, dubbi con riferimento all'esclusione delle società ammesse in concordato preventivo con continuità aziendale, il cui piano preveda la cessione o il conferimento dell'azienda in esercizio con conseguente cessazione dell'attività d'impresa. In questo caso, l'esclusione del beneficio dovrebbe avere effetto dall'apertura della procedura concorsuale. Diverso il caso del concordato preventivo con continuità aziendale, ovvero il concordato che ammetta la continuazione dell'attività d'impresa, in cui non dovrebbero sussistere dubbi circa la possibilità di poter accedere al regime Patent Box.

La norma, inoltre, non riporta chiarimenti sulle imprese poste in liquidazione volontaria. Tale scelta si potrebbe spiegare con il fatto che questo tipo di procedura può essere revocata dall'impresa in qualunque momento e che, soprattutto, non è legato a nessuna situazione di insolvenza della società, considerata incompatibile con la prospettiva di investimento e sviluppo nel tempo⁸⁷.

In attesa di chiarimenti, in merito, da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che il principio interpretativo sotteso alla scelta dei soggetti esclusi dall'applicazione del Patent Box sia quello di ritenere estromesse le imprese per le quali sussista un'oggettiva impossibilità di continuità dello svolgimento dell'attività d'impresa. Mentre, al contrario, le procedure di risanamento caratterizzate dalla possibile prosecuzione dell'attività d'impresa non dovrebbero essere mai precluse al regime agevolativo.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta, per il momento, attraverso le precisazioni contenute nella Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, in relazione all'esclusione dal regime di Patent Box delle società assoggettate a procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. L'ente ritiene che, nel caso in cui tale procedura sia finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica, questa non è ostativa alla fruizione del regime agevolato Patent Box⁸⁸.

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, infine, che, comunque, non possono accedere al regime agevolativo, quei soggetti, titolari di reddito d'impresa, che

⁸⁶ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 3.

⁸⁷ Bertone G., *"Il Patent Box italiano"*, *Altalex*, 2016.

⁸⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 9.

determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (es. nuovo regime forfettario, tonnage tax, società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale, ecc.).

III. L'AMBITO OGGETTIVO DELL'AGEVOLAZIONE

3.1 INTANGIBILI ALLA LUCE DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E INTERNAZIONALI – OIC 24 E IAS 38.

L'articolo 1, comma 39 della Legge di Stabilità 2015, come modificato dal Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, e gli articoli 6 ed 8 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 del Patent Box delimitano l'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo agevolativo fornendo le definizioni di beni immateriali ed elencando le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al Patent Box⁸⁹.

L'ambito oggettivo di applicazione ricopre la funzione di identificare i beni immateriali che sono ammessi alla fruizione dell'agevolazione in esame. Prima di descrivere analiticamente gli intangibili ammessi, è utile inquadrare questi beni alla luce dei principi contabili nazionali ed internazionali.

Per quanto riguarda la contabilità nazionale, il principio contabile che disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali è la nuova edizione del principio OIC 24⁹⁰, pubblicata nel dicembre 2016. L'OIC 24 definisce le immobilizzazioni immateriali come *“attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi”*.

Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo);
- beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili);
- avviamento;
- immobilizzazioni immateriali in corso;
- acconti.

Ai fini della trattazione della normativa Patent Box, ci si sofferma solo sui beni immateriali ed il principio contabile li definisce come *“beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:*

⁸⁹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag 23.

⁹⁰ Il 22 dicembre 2016 è stata pubblicata la versione definitiva dell'OIC 24 che recepisce le novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal Decreto Legislativo 139/2015, connesse all'eliminazione della voce *“costi di ricerca e pubblicità”* dalla sezione B.I.2 dello stato patrimoniale e alle modifiche relative alla determinazione della vita utile dell'avviamento.

(a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure

(b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili”.

L'art. 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

La voce B.I.1 “*costi di impianto e di ampliamento*” può comprendere:
– i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;

– i costi di “*start-up*”, ovvero costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo processo produttivo, ecc. Tra questi costi sono compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di pubblicità sostenuti in tale ambito, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale.

– i costi relativi all'ampliamento della società, inteso come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale, le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione.

La voce B.I.2 “*costi di sviluppo*” può comprendere:

– i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;

– i costi per la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;

– i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati;

– i costi per l'applicazione della ricerca di base.

La voce B.I.3 “*diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*” può comprendere:

- i costi sia di produzione interna sia di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali;
- i costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti;
- i costi relativi all'acquisto a titolo di proprietà, a titolo di licenza d'uso del *software* applicativo sia a tempo determinato che a tempo indeterminato;
- i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un *software* applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore;
- i costi di *know-how*, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna che nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente.

La voce B.I.4 “*concessioni, licenze, marchi e diritti simili*” può comprendere:

- i costi per l'ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
- i costi per l'ottenimento di concessioni per esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.);
- i costi per le licenze di commercio al dettaglio;
- i costi di *know-how* per la tecnologia non brevettata;
- i costi per l'acquisto, la produzione interna e per i diritti di licenza d'uso dei marchi.

La voce B.I.5 “*avviamento*” comprende l'avviamento che soddisfa le seguenti condizioni per l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali:

- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
- ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
- è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

Nella voce B.I.6 “*immobilizzazioni in corso e acconti*” si possono comprendere:

- beni immateriali in corso di realizzazione (ad esempio, i costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale quando diventa ragionevolmente certo l'ottenimento della piena titolarità del diritto);
- acconti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

Nella voce B.I.7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce B.I.A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:

- il costo corrisposto per acquisire l’usufrutto su azioni;
- il costo per la realizzazione interna di un *software* applicativo “non tutelato”;
- i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi;
- i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti.

Per quel che riguarda la contabilità internazionale, il principio che interessa i beni immateriali è lo IAS 38. Per tale principio internazionale, un’attività immateriale è *“un’attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per essere affittata a terzi o per fini amministrativi.* Lo IAS 38 afferma che, affinché un’attività immateriale possa essere rilevata, devono essere soddisfatte, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- 1) l’impresa si aspetta da essa benefici economici futuri, intesi come proventi derivanti dalla vendita di prodotti o servizi oppure come risparmi di costo o altri benefici;
- 2) l’attività sia identificabile, ossia essere separabile e scorporabile dall’impresa e vendibile indipendentemente dall’azienda in cui è inserita;
- 3) l’impresa posseda il controllo dell’attività immateriale, abbia cioè l’autorità di godere dei benefici economici della risorsa e di limitare l’accesso a tali benefici da parte di terzi.

Se un’attività non è definibile nei termini anzidetti e se non sono soddisfatte le precedenti condizioni per la rilevazione di un’attività immateriale, lo IAS 38 richiede che le spese sostenute per questa voce siano contabilizzate come costo nell’esercizio di competenza.

Il principio contabile IAS 38 si applica a tutte le attività immateriali, eccetto:

- quelle trattate in altri IFRS (es: avviamento, attività immateriali destinate alla vendita nello svolgimento ordinario dell’attività, attività finanziarie);
- quelle che scaturiscono dall’esercizio dell’attività caratteristica di settori particolari (ad es. attività immateriali legate ai contratti assicurativi o alle attività minerarie o estrattive) che richiedono l’applicazione di principi specialistici.

Infine, non è consentito contabilizzare tra le attività immateriali, se generati internamente, i marchi, le testate giornalistiche, le anagrafiche clienti.

Per quanto riguarda, invece, la classificazione, gli IFRS non prevedono una classificazione specifica ed uno schema rigido per le attività immateriali in bilancio; l’unica indicazione è quella fornita dallo IAS 1 che prevede che, nel contenuto minimo della situazione patrimoniale-finanziaria della società, vengano indicate separatamente le attività immateriali.

3.2 INTANGIBILI DEFINITI DALL'OCSE NELL'AMBITO DEL BEPS.

L'OCSE, nell'ambito del progetto “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS)⁹¹ ha intrapreso il difficile compito di fornire ulteriori indicazioni sulla valutazione degli intangibili ai fini del transfer pricing, emanando il documento “*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*”. Partendo dalla definizione di beni intangibili, si considera tale qualsiasi bene che non è un *asset* fisico, né finanziario, ma che può essere posseduto o controllato per attività commerciali. Inoltre, nel caso in cui l'impresa decidesse di cederla o, alternativamente, di concederla in uso ad un soggetto terzo, verrebbe riconosciuto un corrispettivo (“*the word «intangible» is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances*”)⁹².

Inoltre, per identificare i beni intangibili, vengono specificati i seguenti punti:

- non sono necessariamente beni con una determinazione contabile esposta nei bilanci della società;
- l'esistenza di un contratto, o di altre forme di protezione degli intangibili, non è una condizione necessaria per identificare il bene come bene intangibile al fine del *Transfer Pricing*;
- alcuni beni intangibili possono essere trasferibili solo in combinazione con altri *assets*, altri invece possono essere trasferibili separatamente e indistintamente. Tale aspetto di separabilità e trasferibilità non è una condizione necessaria per un bene immateriale per essere considerato tale ai fini del *Transfer Pricing*;
- l'importanza di riconoscere condizioni di mercato o altre circostanze che non possono essere possedute o controllate e che, di conseguenza, non si identificano come beni immateriali ai fini del *Transfer Pricing*, sono aspetti importanti da considerare in fase di analisi di comparabilità.

L'Ocse non si addentra in una descrizione dettagliata delle molteplici forme di classificazione degli intangibili, ma pone l'attenzione soprattutto sui “*commercial intangible*”, ovvero sull’ “*intangible that is used in commercial activities such as the production of a good or the provision of a service, as well as intangible right that is itself a business asset transferred to costumers or used in the operation of business*”. Traducendo, si tratta di intangibili che sono impiegati nella produzione e nella vendita di beni o nell'erogazione di servizi (es. brevetti, know-how); e di beni che costituiscono essi stessi un prodotto oggetto di commercializzazione (es. software)⁹³.

⁹¹ OECD/G20 – *Base Erosion and Profit Shifting Project – Beps Project Explanatory Statement – 2015 Final Reports*, OECD 2016.

⁹² Bertoni P, Papotti R. A., “*L'ambito oggettivo di applicazione del Patent box fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 1, pag. 35-40.

⁹³ Avolio D., De Angelis E., “*Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli intangibles*”, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 43, pag. 4279-4283.

I *commercial intangibles* possono essere suddivisi in:

1) *Marketing Intangible*: sono gli intangibili legati al marketing ed ai rapporti con i clienti;

2) *Trade Intangible*: sono tutti gli altri intangibili.

L'Ocse fornisce, poi, un elenco esemplificativo delle principali tipologie di intangibili, limitandosi ad approfondire alcuni tipi di beni e specificando che non esiste una lista esaustiva di intangibili.

L'elenco degli intangibles considerati dall'OCSE è il seguente⁹⁴:

- 1) Patents;
- 2) Know-how and trade secrets;
- 3) Trademarks, trade names and brands;
- 4) Right under contracts and government licences;
- 5) Licences and similar limited rights in intangibles;
- 6) Goodwill and ongoing concern value;
- 7) Group synergies;
- 8) Market specific characteristics.

Di seguito verranno brevemente descritti tali intangibili, così come lo stesso organismo si premura di fare.

Patents: i brevetti garantiscono al loro legittimo proprietario il diritto di sfruttare una tecnologia, in via esclusiva, per un limitato periodo di tempo, in un'area geografica definita. Per l'impresa che detiene i brevetti, questi strumenti rappresentano uno strumento di protezione e un notevole incentivo ad innovare. Allo sviluppatore viene garantito, attraverso l'esclusività dell'utilizzo dell'elemento su cui insiste il diritto o attraverso le operazioni di compravendita aventi ad oggetto il brevetto stesso, di recuperare parzialmente o totalmente il costo sostenuto per l'invenzione. Il titolare può impiegarlo nella produzione e commercializzazione di beni e servizi, oppure concederlo in licenza o cederlo a terzi.

Know-how and trade secrets: il know-how ed in generale i segreti commerciali, consistono nella non divulgazione di informazioni industriali, commerciali, operative dell'impresa. Il valore attribuibile a questi elementi è direttamente proporzionale alla capacità dell'impresa stessa di rendere indisponibili le informazioni confidenziali. La capacità di non divulgare le informazioni ha pertanto un valore economico, in quanto influenza la determinazione del prezzo di trasferimento: la non immediata e puntuale valutazione dell'intangibile crea un grado di aleatorietà che dovrà essere stimato per determinare se il prezzo a cui è avvenuto lo scambio si avvicina a quello normale (definito secondo le direttive OCSE).

Trademarks, trade names and brands:

a) Trademarks: sono nomi unici, simboli, loghi o immagini che il proprietario utilizza per distinguere i propri prodotti e servizi dagli altri. La titolarità dei Trademarks è garantita da pubblici registri. La registrazione ha come scopo primario quello di escludere gli altri operatori dall'utilizzo del trademark di proprietà del soggetto a cui la titolarità è assegnata.

⁹⁴ OECD, "Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles", 2014, p.33.

b) Trade names: è il nome commerciale che spesso identifica la società.
c) Brands: il brand identifica i beni e servizi prodotti, ha un forte impatto sul mercato e viene registrato per non consentirne l'utilizzo a soggetti non autorizzati. Può rappresentare una combinazione di intangibili: oltre al nome, anche la reputazione, le relazioni commerciali e l'avviamento (che, in caso di cessione a titolo oneroso dell'azienda, influenzerà il prezzo di trasferimento).

Right under contracts and government licences: le licenze governative e le concessioni possono risultare dominanti nelle scelte e nella concezione di particolari business a causa del fatto che sono la preconditione per l'implementazione del business stesso. I diritti trasferiti tramite contratto sono classificabili come beni intangibili.

Goodwill and ongoing concern value: l'avviamento è definito come la differenza tra il valore globale del business e la somma dei singoli valori degli assets, siano essi tangibili o intangibili. Rappresenta quindi il valore futuro atteso del complesso aziendale: esso è determinato non dai singoli assets, presi singolarmente, ma dal complessivo valore risultante dalla sinergia tra questi. Risulta perciò indispensabile definire il valore dell'avviamento in caso di cessione, in quanto questo si riflette sul transfer price.

Group synergies: le sinergie di gruppo permettono in molti casi di ottenere un aumento della redditività globale del gruppo di società. Come specificato nella guideline OECD⁹⁵, l'aumento della redditività può derivare da molteplici fattori, tra i quali, ad esempio, un incremento del potere contrattuale (sia di acquisto che di vendita), la eliminazione dei costi dovuti alla duplicazione, sistemi integrati, management semplificato e integrato.

Market specific characteristics: le caratteristiche del mercato, considerato come ambiente esterno, influenzano incondizionatamente il business e pertanto devono risultare primarie nella valutazione del prezzo.

3.3 BENI IMMATERIALI AMMESSI AL REGIME DEL PATENT BOX: EVOLUZIONE NORMATIVA.

L'articolo 1, comma 39 della Legge di Stabilità 2015, come modificato dal Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, e gli articoli 6 ed 8 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 del Patent Box delimitano l'ambito oggettivo del meccanismo agevolativo, fornendo le definizioni di beni immateriali ed elencando le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al Patent Box⁹⁶. Il ventaglio di beni immateriali ammessi al regime non è rimasto lo stesso dalla prima stesura della normativa Patent Box contenuta nella Legge di Stabilità 2015; l'ambito oggettivo di applicazione del regime

⁹⁵ OECD, "Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles", 2014.

⁹⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 23.

è stato più volte ampliato e integrato, ad opera di diversi interventi legislativi susseguitisi nel tempo⁹⁷.

Pertanto, sembra opportuno un breve excursus sulle variazioni che l'ambito oggettivo ha ricevuto nel corso dell'evoluzione della normativa di riferimento, che si snoda nelle seguenti normative: Legge di Stabilità per il 2015, Decreto legge Investment Compact e Decreto Ministeriale Attuativo del 30 luglio 2015⁹⁸.

La Legge di Stabilità 2015, all'articolo 1, comma 39, prevedeva una definizione ampia di ambito oggettivo: *“I redditi dei soggetti indicati al comma 37 derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili”*⁹⁹. Questa normativa primaria raccoglieva le principali categorie di diritti di proprietà industriali, come le opere dell'ingegno, i brevetti industriali, i marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti, i processi, formule e informazioni giuridicamente tutelabili, come, per esempio, le informazioni segrete e riservate.

L'Investment Compact rimuove l'inciso che, nella definizione dell'ambito oggettivo della Legge di Stabilità 2015, vede i marchi d'impresa agevolati solo se funzionalmente equivalenti ai brevetti, sancendo l'inclusione di tutti tali segni distintivi nel novero dei beni immateriali ammessi al beneficio, ed ha aggiunto i disegni e i modelli. In questo, viene ad ampliarsi notevolmente la possibilità di accesso al regime a disposizione dei contribuenti¹⁰⁰.

L'ambito oggettivo di applicazione del regime Patent Box è stato ulteriormente allargato dal Decreto Ministeriale del 30 luglio 2015 che ha dato attuazione alle norme contenute nella Legge di Stabilità 2015. In particolare, il comma 1 dell'articolo 6 del Decreto in esame definisce ed elenca i beni immateriali che consentono alle imprese di accedere al regime opzionale di tassazione agevolata¹⁰¹. Questa è l'elencazione che ne risulta:

1. software protetto da copyright¹⁰²;
2. brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;

⁹⁷ P. Bertoni, R. Papotti. *“L'ambito oggettivo di applicazione del “Patent box” fra disciplina industrialistica e posizione OCSE”*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1, pp. 35-40.

⁹⁸ *Ibidem*

⁹⁹ Legge di Stabilità – Legge 23 dicembre 2014 n. 190, articolo 1, commi da 37 a 45.

¹⁰⁰ Gaiani L., *“Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate”*, in *Il Fisco*, 2016, pag. 907-910.

¹⁰¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 24.

¹⁰² Il comma 148 della Legge di Stabilità 2016, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.302 del 30 dicembre 2015 come Legge 208/2015, ha corretto il comma 39 della Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014), sostituendo le parole *«opere dell'ingegno»* con *«software protetto da copyright»*.

3. marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
4. disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
5. informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Il diritto di sfruttare economicamente il bene immateriale indicato nel citato articolo 6 è una condizione necessaria per fruire dell'agevolazione ma non sufficiente; occorrerà sempre verificare se agli stessi possa essere attribuito un valore dal quale derivano componenti positivi che concorrano alla formazione del reddito di impresa.

Si deve ricordare che, sempre lo stesso art. 6, al comma 2, stabilisce che, ai fini della individuazione delle varie tipologie di beni immateriali, saranno necessarie le norme nazionali, quelle dell'Unione Europea ed internazionali e quelle contenute in regolamenti dell'Unione Europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Il Decreto attuativo ha apportato alcune modificazioni rilevanti. Il punto 1 menziona esclusivamente il software protetto da copyright, in quanto questa tipologia di bene è l'unica ad avere le medesime caratteristiche dei brevetti; questa limitazione è stata esplicitamente motivata dall'esigenza di rendere conforme il dettato normativo italiano alle linee guida OCSE. Circa i brevetti, il Decreto stabilisce che sono ammessi al beneficio sia già concessi, sia in corso di concessione. Anche per i marchi si precisa che il beneficio riguarda sia quelli registrati che quelli in corso di registrazione¹⁰³.

Tuttavia, riguardo ai marchi, il D.L. 50 del 24 aprile 2017, art. 56, approvato il 15 giugno 2017 in via definitiva, ha escluso i marchi di impresa dal regime Patent Box, ma solo per le opzioni esercitate dal 2017 (questo intervento legislativo verrà approfondito in seguito nella trattazione analitica di tale bene immateriale). In linea, ed a seguito, delle modifiche presenti nell'articolo 56 del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, il Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 30 il 6 febbraio 2018, ha allineato le disposizioni attuative con la normativa di riferimento, escludendo, definitivamente, i marchi d'impresa dal novero dei beni oggetto di agevolazione

Per concludere, la Legge di Stabilità 2016 ha cambiato la Legge di Stabilità 2015, ed in particolare all'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono state apportate le seguenti modificazioni:

a) al co. 39, primo periodo, le parole: “*opere dell'ingegno*” sono sostituite dalle seguenti: “*software protetto da copyright*”;

b) dopo il co. 42-bis è inserito il seguente 42-ter: “*Qualora nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali individuati al comma 1 del presente articolo, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo*

¹⁰³ Vicini Ronchetti A., “*Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sul Patent Box*”, in *Rassegna Tributaria*, 2016, n. 3, pag. 671-697.

bene immateriale ai fini delle disposizioni dei commi da 37 a 42 bis”. Attraverso questo intervento, il legislatore ha chiarito che più beni immateriali collegati da un vincolo di complementarità possono costituire un solo bene immateriale ai fini dell’agevolazione in argomento¹⁰⁴.

Con la citata disposizione si realizza il coordinamento tra la normativa di riferimento, che faceva riferimento alle opere dell’ingegno, ed il Decreto Attuativo del 30 luglio 2015, che, invece, faceva riferimento al Software protetto da copyright¹⁰⁵.

Ciò detto, si tratta ora di analizzare i suddetti beni singolarmente, in modo da approfondire le tecniche di identificazione dei valori attribuibili agli stessi per la determinazione delle agevolazioni, considerando anche i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 11/E.

3.4 TIPOLOGIE DI BENI IMMATERIALI.

L’analisi dell’ambito oggettivo della disciplina del Patent Box prosegue con la descrizione dettagliata dei singoli beni immateriali elencati all’art. 6 del Decreto Ministeriale. Ricapitolando, i beni immateriali ammessi al regime agevolativo sono:

1. Software coperto da copyright;
2. Brevetti industriali (concessi o in corso di concessione);
3. Marchi d’impresa (concessi o in corso di concessione);
4. Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
5. Informazioni aziendali/esperienze tecnico industriali, commerciali e scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

3.4.1 SOFTWARE PROTETTO DA COPYRIGHT.

La Legge di Stabilità 2015 prevedeva l’applicabilità della disciplina del Patent Box ai redditi prodotti dallo sfruttamento delle “opere dell’ingegno”. Successivamente, i due Decreti Attuativi hanno indicato esclusivamente il software coperto da copyright quale bene agevolabile tra le opere dell’ingegno, escludendo, pertanto, tutte le altre tipologie. La Legge di Stabilità 2016 è intervenuta allineando la normativa primaria a quanto previsto dal Decreto Ministeriale del 30 luglio 2015, modificando la norma e restringendo il campo di applicazione al solo software protetto da copyright. Tale limitazione è stata motivata, nella Relazione Illustrativa¹⁰⁶, dall’esigenza di rendere il dettato normativo italiano conforme alle linee guida OCSE: il software coperto da

¹⁰⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 24.

¹⁰⁵ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., “*Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*”, Egea editore, 2016.

¹⁰⁶ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 4.

copyright, infatti, è l'unico ad avere le medesime caratteristiche dei brevetti (*novel, non-obvious, useful*)¹⁰⁷.

La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E precisa che “*per software protetto da copyright s'intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso*”¹⁰⁸. Questa è la definizione data dalla Legge sul Diritto d'Autore¹⁰⁹, al comma 8 dell'art. 2, da cui possiamo ricavare che il *software* è composto da un insieme di istruzioni con cui viene creato il programma per elaboratore. Esso è composto da una parte grafica e da una parte concettuale, che cerca la soluzione ad un dato problema¹¹⁰. Nell'ordinamento italiano la protezione del *software* è stata introdotta attuando una direttiva comunitaria¹¹¹ con il Decreto Legislativo 29 dicembre 1992, n. 518, che ha sostanzialmente equiparato il programma per elaboratore alle opere dell'ingegno. Di ciò ne dà conto anche la Circolare sopra citata che, appunto, annovera il *software* tra i “*programmi per elaboratore in qualunque forma espressi*”, includendosi anche il materiale preparatorio per la sua progettazione e invece escludendosi le idee e i principi che stanno alla base degli elementi del programma e le interfacce.

Il termine “*copyright*”, che nella disciplina del Patent Box si affianca a quello di “*software*”, ma che estraneo all'ordinamento italiano, specifica che, affinché quest'ultimo sia agevolabile, deve sostanzialmente integrare i requisiti richiesti per ottenere la protezione del diritto d'autore, ovvero deve essere dotato delle caratteristiche di originalità e creatività¹¹².

Il diritto d'autore ha per caratteristica quella di nascere con la creazione dell'opera stessa, non richiedendo formalità quali il deposito o la registrazione. Nel nostro ordinamento la registrazione presso i registri pubblici è utile a provare l'antiorità del proprio diritto in caso di contestazione, ma non vale a costituire il diritto medesimo sull'opera. Corrispondentemente, né la disciplina del Patent Box né la Circolare n. 11/E richiedono alcuna forma di registrazione presso la S.I.A.E¹¹³ o altri enti.

Il presupposto della tutela non consiste in una brevettazione o registrazione di altro tipo, bensì nell'esistenza di un'opera protetta, ovverosia un linguaggio informatico dotato di caratteristiche quali la creatività e la novità¹¹⁴.

¹⁰⁷ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., “*Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*”, Egea editore, 2016, pag. 26.

¹⁰⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 25, par. 4.1.1.

¹⁰⁹ Legge 22 aprile 1941 n. 633.

¹¹⁰ Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, Altalex, 2016, pag. 46.

¹¹¹ Direttiva del Consiglio 14 maggio 1991, n. 91/250/CEE.

¹¹² Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, Altalex, 2016, pag. 47.

¹¹³ Società italiana degli autori e editori.

¹¹⁴ Bertoni P., Papotti R. A., “*L'ambito oggettivo di applicazione del “Patent box” fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*”, in *Corr. trib.*, 2016, 1, pp. 35-40.

Tuttavia, il richiedente dovrà trasmettere all’Agenzia delle Entrate una dichiarazione sostitutiva che accerti la titolarità dei diritti esclusivi sul programma in capo al richiedente, sia che si tratti di acquisto a titolo derivativo, di cui andrà fornita la prova del negozio mediante il quale si è perfezionato l’acquisto, sia che si tratti di acquisto a titolo originario. Inoltre, nella dichiarazione devono, ovviamente, essere presenti anche i sopra citati requisiti di creatività e originalità che caratterizzano il programma per elaboratore come opera dell’ingegno. Infine, la dichiarazione deve altresì contenere la descrizione del programma per elaboratore a cui può essere allegata copia del programma su supporto ottico non modificabile¹¹⁵.

3.4.2 BREVETTI INDUSTRIALI, SIANO ESSI CONCESSI O IN CORSO DI CONCESSIONE.

La categoria brevetti prevista dall’articolo 6, comma 1, punto (ii) del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 prevede l’inclusione tra i beni immateriali oggetto della normativa in esame, oltre ai brevetti industriali concessi o in corso di concessione, anche dei brevetti per invenzione, comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d’utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori¹¹⁶. I brevetti, insieme ai marchi d’impresa, sono i beni immateriali principali come oggetto dell’applicazione del Patent Box in Italia, in quanto contraddistinguono il *fare* italiano. La circolare dell’Agenzia delle Entrate del 7 aprile 2016, n. 11/E chiarisce che per brevetti industriali si intendono¹¹⁷:

- i brevetti per invenzione;
- i brevetti per modello di utilità;
- i brevetti per nuove varietà vegetali;
- le topografie di prodotti a semiconduttori;
- il certificato complementare per prodotti medicinali;
- il certificato complementare per i prodotti fitosanitari.

Per tutti questi titoli di proprietà industriale la disciplina del Patent Box richiede che la registrazione sia stata già concessa o che, comunque, sia in corso di concessione¹¹⁸.

¹¹⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 26, par. 4.1.1.

¹¹⁶ Art. 6, comma 1, D.M. 28 novembre 2017.

¹¹⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 26, par. 4.1.2.

¹¹⁸ Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, Altalex, 2016, pag. 49,

Secondo il Codice di Proprietà Industriale (CPI), all'articolo 45, comma 1, del D. Lgs. 30/2005¹¹⁹, “*possono costituire oggetto di brevetto per invenzione le invenzioni nuove che implicano un'attività inventiva e sono atte ad avere un'applicazione industriale*”. Perciò, i requisiti richiesti dalla legge per la brevettabilità dei sopra citati titoli di proprietà industriale, sono la novità, l'attività inventiva e l'industrialità. Sempre il Codice di Proprietà Industriale, all'art. 46, prevede che “*un'invenzione è considerata nuova se non è compresa nello stato della tecnica*”, intendendo con ciò le conoscenze presenti sul mercato ed accessibili al pubblico prima della data di deposito del brevetto¹²⁰.

Quanto al secondo requisito, un'invenzione è considerata come implicante un'attività inventiva se, per una persona esperta del ramo, essa non risulta in modo evidente dallo stato della tecnica¹²¹. Infine, per quanto riguarda il terzo elemento, un'invenzione è considerata atta ad avere un'applicazione industriale se il suo oggetto può essere fabbricato o utilizzato in qualsiasi genere di industria, compresa quella agricola¹²².

La circolare n. 11/E, tenendo conto del fatto che il titolo di proprietà industriale esiste nel momento in cui viene concesso dai competenti Uffici nazionali, comunitari o Organismi internazionali, riporta l'indirizzo elettronico di una serie di Uffici che, con maggior frequenza, sono interessati alla concessione¹²³. Viene poi precisato, sempre nella stessa circolare, che per i brevetti “in corso di concessione” si intendono le domande per il rilascio dei predetti titoli depositate presso gli Uffici competenti. La prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita dalla produzione di una ricevuta rilasciata dall'Ufficio competente. Nel caso di avvenuta concessione del titolo di proprietà industriale, la prova è costituita dal relativo attestato sempre rilasciato dall'Ufficio competente¹²⁴.

3.4.3 MARCHI D'IMPRESA, INCLUSI I MARCHI COLLETTIVI, SIANO ESSI REGISTRATI O IN CORSO DI REGISTRAZIONE.

L'art. 6, comma 1, lett. (iii), del Decreto Ministeriale, considera poi agevolabili i marchi di impresa, includendovi i marchi collettivi, purché registrati o in corso di registrazione¹²⁵. Il Codice di Proprietà Industriale, all'art. 7 del D. Lgs. 30/2005¹²⁶,

¹¹⁹Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 “*Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273*” pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 52 del 4 marzo 2005.

¹²⁰ Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, Altalex, 2016, pag. 49.

¹²¹ Art. 48, comma 1, D. Lgs. del 10 febbraio 2005, n. 30

¹²² Art. 49, comma 1, D. Lgs. del 10 febbraio 2005, n. 30.

¹²³ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 49.

¹²⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 27, par. 4.1.2.

¹²⁵ Art. 6, comma 1, D.M. 28 novembre luglio 2017.

¹²⁶ Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 “*Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273*” pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 52 del 4 marzo 2005.

definisce i marchi d'impresa come «*i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente e in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese*». I marchi collettivi, ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. 30/2005 (CPI), sono quelli registrati da «*soggetti che svolgono la funzione di garantire l'origine, la natura o la qualità di determinati prodotti o servizi*». Quest'ultimi «*possono ottenere la registrazione per appositi marchi come marchi collettivi ed hanno la facoltà di concedere l'uso dei marchi stessi a produttori o commercianti*¹²⁷». Il marchio collettivo è un segno distintivo che svolge principalmente la funzione di garantire particolari caratteristiche qualitative di prodotti e servizi di più imprese e serve a contraddistinguerli per la loro specifica provenienza, natura o qualità. Si differenzia dal marchio individuale che ha la funzione di contraddistinguere i prodotti e servizi di una determinata impresa da quelli delle altre imprese.

Il marchio, quale segno distintivo, per poter essere tutelato mediante la registrazione, deve presentare tre requisiti fondamentali:

- 1) novità¹²⁸;
- 2) capacità distintiva¹²⁹;
- 3) liceità¹³⁰.

La legge, data l'importanza rivestita dal marchio e dalla propria funzione distintiva, riconosce all'imprenditore il diritto all'uso esclusivo dei propri segni distintivi, permettendogli di differenziare le proprie attività, i propri servizi o prodotti rispetto a quelli dei concorrenti presenti sul mercato di riferimento. Il marchio presenta diverse funzioni, da quella distintiva o d'indicazione di provenienza, alla funzione di garanzia di qualità, a quella attrattiva.

La circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate definisce i marchi come «*i marchi registrati dai competenti Uffici per la proprietà industriale, variamente denominati*¹³¹». Non vi è data rilevanza per l'agevolazione, alla differenza tra marchi d'impresa e marchi commerciali, neanche conosciuta dal diritto industriale. È richiesto però il requisito della registrazione effettuata o in corso, proprio perché la registrazione è il documento in cui sono contenuti i requisiti del marchio per essere considerato come tale. Infatti, si esclude l'agevolazione per i marchi di fatto, sforniti di registrazione, anche se nel diritto italiano questi vengono tutelati, seppure con determinati limiti. Per i marchi in corso di registrazione, si intendono le domande di registrazione del marchio depositate presso gli Uffici competenti. La prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta rilasciata dall'Ufficio competente. Nel caso di avvenuta registrazione la prova è costituita dal relativo attestato di primo deposito ovvero dall'ultimo attestato di rinnovo rilasciato

¹²⁷ Art. 11, comma 1, D. Lgs 10 febbraio 2005.

¹²⁸ Art. 12, D. Lgs 10 febbraio 2005.

¹²⁹ Art. 13, D. Lgs 10 febbraio 2005.

¹³⁰ Art. 14, D. Lgs 10 febbraio 2005.

¹³¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016 pag. 28, par. 4.1.3.

dall'Ufficio competente¹³². L'inclusione dei marchi tra i beni intangibili per i quali è possibile fruire dell'agevolazione rappresentava un significativo punto di disaccordo rispetto alle linee guida dell'OCSE in materia di *IP regimes*. Infatti, l'accordo sul “*Modified Nexus Approach for IP regimes*” stabilisce che “*the Modified Nexus Approach explicitly excludes from receiving benefits marketing-related IP assets such as trademarks*”. L'Azione 5 del progetto Beps¹³³, al paragrafo 38, afferma espressamente che sotto il *Nexus Approach* gli IP legati al marketing come i marchi non possono mai essere qualificati per i benefici fiscali sotto un regime IP. Ciò perché i marchi non richiedono lo stesso livello di innovazione rispetto agli altri beni immateriali registrati o registrabili e, allo stesso tempo, se fosse accordato un beneficio fiscale ai redditi derivanti dai marchi, tutti indistintamente i redditi dell'impresa risulterebbero agevolabili anche se la stessa non intraprendesse alcuna effettiva attività *value-creating*. Infatti, sempre secondo l'Action 5 del BEPS, affinché un *IP regime* possa considerarsi non *harmful*, ovvero non idoneo a determinare una competizione fiscale dannosa, è necessario che assicuri un'agevolazione fiscale capace di attrarre unicamente attività reali, detassando i soli redditi che derivino da una *substantial activity* posta in essere dal contribuente. Il *Nexus Ratio* costituisce, in tal senso, una declinazione di un principio sostanzialistico, che impone di circoscrivere il beneficio in parola ai soli casi di *intangibile* per i quali esiste (e ne è misurabile l'intensità) un nesso tra il bene stesso e le attività qualificate, da cui il bene è stato generato¹³⁴.

La prima versione della disciplina sul Patent Box (Legge di Stabilità 2015) aveva previsto che, tra i beni oggetto di agevolazione, i marchi d'impresa fossero funzionalmente equivalenti ai brevetti; con l'Investment Compact il legislatore italiano ha poi proceduto ad eliminare il requisito della funzionale equivalenza ai brevetti, decidendo di estendere il regime del Patent Box a tutte le tipologie di marchi, inclusi quelli commerciali, al fine di superare la limitazione per cui i marchi d'impresa sarebbero agevolati solo se funzionalmente equivalenti ai brevetti. Si è deciso in questo modo di incentivare la registrazione dei marchi, proprio perché attorno a questi si concentra, negli ultimi anni, la strategia d'innovazione delle imprese italiane nei settori leader del made in Italy¹³⁵. A tale conflittualità rispetto al dettato OCSE aveva cercato di porre rimedio la prima bozza di Legge di stabilità per il 2016, redatta dal Consiglio dei Ministri, che prevedeva, all'art. 66, un regime di *grandfathering* per le opzioni esercitate sino al 30 giugno 2016 e la totale esclusione dal regime di *Patent box* per i marchi d'impresa a partire dal 1° luglio 2016¹³⁶.

¹³² *Ibidem*.

¹³³ OECD G/20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2014

¹³⁴ Formica G., Formica P., “*Marchi d'impresa definitivamente esclusi dal regime Patent Box*”, in *Il Fisco*, n. 30, 2017, pag. 1-2920.

¹³⁵ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 51.

¹³⁶ P. Bertoni, R. A. Papotti, “*L'ambito oggettivo di applicazione del “Patent box” fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*”, in *Corr. trib.*, 2016, 1, pp. 35-40.

Spinto dall'esigenza di adeguarsi definitivamente alla prassi internazionale, il legislatore italiano, con la Legge 21 giugno 2017 n. 96¹³⁷ ha, di fatto, eliminato, per le opzioni esercitate dal 1 gennaio 2017, i marchi d'impresa dall'ambito oggettivo del Patent Box.

3.4.3.1 L'ESCLUSIONE DEI MARCHI DALL'AMBITO OGGETTIVO.

In generale, il D.L n.50 del 24 aprile 2017 ha apportato modifiche alla disciplina del Patent Box. La più rilevante è l'esclusione dei marchi d'impresa dal campo di applicazione del regime, ma solo per le opzioni esercitate dal 1 gennaio 2017, salvaguardando, dunque, le opzioni effettuate entro il 31 dicembre 2016. Il regime agevolato, invece, viene esteso anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi. La novità, sicuramente non positiva per gli operatori, inducono le imprese e i professionisti a rivalutare il ruolo del Know how, non eliminato dai beni agevolabili, come punto di forza nella creazione di valore¹³⁸. L'esclusione dei marchi riguarda solamente le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016: quindi, per i soggetti con anno d'imposta coincidente con l'anno solare, i redditi derivanti dall'utilizzo dei marchi d'impresa non saranno più detassabili a partire dal 2017. Le opzioni esercitate durante i primi due periodi d'imposta di applicazione del Patent Box, vale a dire nel 2015 e nel 2016, invece, continueranno ad essere valide per l'intero quinquennio, ma non oltre il 30 giugno 2021¹³⁹. Infatti, considerando che il regime Patent Box ha validità per cinque esercizi consecutivi, i soggetti "solari" che abbiano optato nel 2015 con riguardo ai marchi, potranno detassare il reddito derivante dall'uso, diretto o indiretto, degli stessi, per il quinquennio 2015-2019; chi ha, viceversa, avviato il regime a partire dal 2016, potrà, invece, detassare una quota parte del reddito associato ai marchi per i periodi d'imposta dal 2016 al 2020 (compreso). Ciò, in quanto alle opzioni esercitate entro fine 2016 si applica, fino a scadenza, il vecchio regime ante Manovra correttiva 2017¹⁴⁰.

L'esclusione dei marchi d'impresa si è resa necessaria al fine di adeguare la disciplina italiana alle linee guida OCSE, ed in particolare all'*Action 5* dei BEPS, che prevedevano, appunto, l'esclusione dei marchi d'impresa e del *Know How* tra i beni agevolabili ed impediva, dopo il 30 giugno 2016, nuove ammissioni al regime Patent box che non fossero conformi alle regole del *Nexus Approach* contenute nel medesimo

¹³⁷ Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto legge 24 aprile 2017 n. 50.

¹³⁸ Committeri G. M., Sebastianelli M., "*Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva*", in *Corr. Trib.*, n. 31, 2017, pag 2444.

¹³⁹ Gasparri T., "*Marchi d'impresa esclusi dal Patent Box*", in *Il Fisco*, n. 24, 2017, pag. 1-2335.

¹⁴⁰ Gaiani L., "*I marchi escono dal patent box masolo dal 2017*", in *Il Sole 24 Ore*, 2017.

documento. Difatti, grazie al c.d. *grandfathering*¹⁴¹, ovvero quel periodo, concesso dall'OCSE, nel quale è possibile conservare benefici secondo la disciplina ordinaria, anche se non conformi alle *guidelines*, l'Italia è riuscita a mantenere in vita l'agevolazione anche per i marchi nel caso di istanze presentate nei primi due periodi di imposta di applicazione della normativa e fino alla scadenza del quinquennio. Se la finalità ispiratrice dell'intervento di riforma è stato quello di assicurare la compliance agli orientamenti OCSE, tale adeguamento appare solo parziale. Ciò, sia con riferimento al Know How, che rimane incluso tra i beni agevolabili¹⁴², sia con riferimento ai marchi stessi, i quali rimangono agevolabili oltre il termine massimo del 30 giugno 2016 stabilito dell'Ocse¹⁴³. Il risultato è, dunque, penalizzante per un sistema economico-produttivo caratterizzato dalla centralità dei settori che puntano in maniera rilevante al brand aziendale¹⁴⁴. In un contesto come quello italiano, caratterizzato dalla forte presenza di importanti marchi di rilevanza mondiale, leader nei propri settori di riferimento, l'eliminazione dei marchi non può che essere accolto con rammarico da parte degli operatori economici, poiché priva le imprese di un'importante leva di competitività. Non a caso, l'impatto dell'operazione Patent Box è stato, fin qui, fortemente legato ai marchi commerciali, ai quali fanno riferimento, secondo stime diffuse, oltre un terzo delle istanze ad oggi presentate. Infatti, mentre l'agevolazione dei marchi favoriva le imprese che operano in settori tradizionali quali, ad esempio, tessile, abbigliamento, meccanico, farmaceutico e mobile, l'impossibilità di fruire di detta agevolazione può rappresentare uno stimolo per le aziende italiane a puntare ad una sempre maggiore innovazione di prodotto e di processo. Il mantenimento del *Know How* nel novero degli intangibili agevolabili sembra andare in questo senso; è presumibile ed auspicabile che si punti con forza sulla valorizzazione di questo intangibile. Le imprese dovranno dedicare maggiori risorse ed attenzione all'ottenimento di brevetti finalizzati a proteggere le proprie innovazioni e alla

¹⁴¹ Clausola di salvaguardia per le opzioni esercitate per i primi due periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014, alle quali continuano ad applicarsi le norme vigenti prima delle modifiche recate dalla Manovra correttiva 2017 (comunque non oltre il 30 giugno 2021).

¹⁴² Il mantenimento del *Know How* quale bene agevolabile per società di tutte le dimensioni rappresenta una evidente difformità rispetto all'*Action 5*, che lo prevede solo a determinate condizioni e solo per imprese di minori dimensioni (*turnover* non superiore ad euro 50 milioni come media del quinquennio e ricavi derivanti da IP non superiori ad euro 7,5 milioni). L'impostazione BEPS difficilmente corrisponde alle concrete realtà aziendali ed economiche. Se l'idea di circoscrivere l'agevolabilità del *Know How* alle piccole e medie imprese discende dalla convinzione che esso rappresenti un'alternativa rispetto ai brevetti che le imprese più grandi hanno la forza di creare e proteggere (sostenendone i relativi oneri), tuttavia, non si può non tenere conto che le grandi imprese spesso preferiscono non brevettare, per ragioni di segretezza e di concorrenzialità, innovazioni delle quali sono in possesso.

¹⁴³ Secondo il Decreto legge n. 50/2017, l'esclusione dei marchi riguarda le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016.

¹⁴⁴ Formica G., Formica P., "*Marchi d'impresa definitivamente esclusi dal regime Patent Box*", in *Il Fisco*, n. 30, 2017, pag. 1-2920.

regolamentazione del proprio *Know How* aziendale, al fine di continuare a poter beneficiare dei vantaggi concessi dal Patent Box¹⁴⁵.

3.4.4 DISEGNI E MODELLI, GIURIDICAMENTE TUTELABILI.

L'art. 6, comma 1, lett. (iv), del Decreto Ministeriale cita, poi, i disegni e i modelli, purché giuridicamente tutelabili.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 31 del Codice di Proprietà Industriale¹⁴⁶ si considerano disegni e modelli *“l'aspetto dell'intero prodotto o di una sua parte quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale”*.

Gli articoli 32, 33 e 36 del CPI, offrono una rappresentazione completa di quelli che sono i requisiti richiesti per ammettere a registrazione il modello o il disegno:

a) *novità*: per essere considerato nuovo, un disegno o un modello deve essere caratterizzato dal fatto che, anteriormente alla data di presentazione della domanda di registrazione, non sia stato divulgato un modello o un disegno identico. Inoltre, per essere considerati identici, due modelli o disegni devono differire soltanto per dettagli irrilevanti.

b) *individualità*: un modello o un disegno ha carattere individuale se l'impressione generale che suscita nell'utilizzatore informato differisce dall'impressione generale suscitata in tale utilizzatore da qualsiasi disegno o modello che sia stato divulgato prima della data di presentazione della domanda di registrazione.

c) *liceità*: il modello o disegno non deve essere contrario all'ordine pubblico, al buon costume.

d) *funzione tecnica*: non possono costituire oggetto di registrazione come disegni o modelli quelle caratteristiche dell'aspetto del prodotto che sono determinate unicamente dalla funzione tecnica del prodotto stesso.

La circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate¹⁴⁷ comprende all'interno della categoria dei “disegni e modelli, giuridicamente tutelabili”:

- le domande di registrazione di disegni e modelli;
- i disegni e modelli registrati;
- i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità, la cui tutela dura per un periodo di tre anni decorrente dalla data

¹⁴⁵ Committeri G. M., Sebastianelli M., *“Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva”*, in *Corr. Trib.*, n. 31, 2017, pag 2444.

¹⁴⁶ Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 "Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 52 del 4 marzo 2005.

¹⁴⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 29, par. 4.1.4.

in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità¹⁴⁸;

- il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico¹⁴⁹.

Ne consegue che, anche per i disegni e i modelli la tutelabilità giuridica viene fatta coincidere con la registrazione, indipendentemente che questa sia ancora in corso o sia già perfezionata. Tuttavia, la disciplina del Patent Box garantisce l'ingresso anche ai modelli e disegni di fatto (terzo punto), non registrabili in quanto già divulgati al pubblico, come stabilito dal Regolamento comunitario n. 6/2002, e ai disegni industriali dotati di creatività e valore artistico (quarto punto), tutelati dalla Legge n. 633 del 1941. Le domande di registrazione sono depositate presso, ed i titoli di proprietà industriale sono rilasciate dai, competenti Uffici per la proprietà industriale variamente denominati.

Nei primi due casi, la prova da fornire dell'avvenuto deposito consiste in un attestato rilasciato dall'Ufficio competente; diversamente, nei due casi successivi, come nel caso del *software* coperto da *copyright*, la prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva¹⁵⁰, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, con la consapevolezza che, nel caso in cui effettui dichiarazioni non veritiere o nel caso di formazione o uso di atti falsi, il contribuente potrà incorrere nelle sanzioni penali previste. La dichiarazione sostitutiva ha il compito di accertare 1) la esclusiva titolarità dei diritti sul bene, in capo al richiedente, a titolo originario ovvero a titolo derivativo, e in quest'ultimo caso, specificando il negozio da cui deriva l'acquisto; 2) la sussistenza dei rispettivi requisiti di tutela sopra descritti in relazione al regolamento n. 6/2001 sui disegni e modelli comunitari ed alla legge sul diritto d'autore (legge n. 633 del 1941).

Dovranno, inoltre, essere specificati: 1) la data e l'evento in cui il disegno o modello sono stati divulgati al pubblico per la prima volta nella Comunità, nel caso del disegno e modello comunitario non registrato di cui alla terza ipotesi precedentemente esposta; 2) il nome dell'autore e la data della sua morte, se non è più in vita, per il disegno industriale protetto dal diritto d'autore di cui alla quarta ipotesi¹⁵¹.

3.4.5 PROCESSI, FORMULE E INFORMAZIONI RELATIVI A ESPERIENZE ACQUISITE NEL CAMPO INDUSTRIALE, COMMERCIALE O SCIENTIFICO GIURIDICAMENTE TUTELABILI.

L'art. 6, comma 1, lett. (v), del Decreto Attuativo del 30 luglio 2015 cita “*le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, sempre purché*

¹⁴⁸ Di cui all'art. 11 del Regolamento CE n. 6/2002 del Consiglio, del 12 dicembre 2001, sui disegni e modelli comunitari.

¹⁴⁹ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, n. 10, della legge 22 aprile 1941, n. 633 in materia di diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio.

¹⁵⁰ Ai sensi del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445.

¹⁵¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 30, par. 4.1.4.

giuridicamente tutelabili”. Il nuovo Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017, tra le modifiche apportate, ritocca anche la definizione di Know How, che passa a “*processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili*”¹⁵². Rimane comunque centrale la tutela delle informazioni, affinché possano beneficiare delle agevolazioni del Patent Box¹⁵³.

A livello nazionale, l’art. 98 del CPI¹⁵⁴ disciplina le informazioni segrete, stabilendo che sono tutelate «*le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali, soggette al legittimo controllo del detentore*». Sempre l’art. 98 prevede alcune condizioni affinché tali informazioni siano protette:

- (a) siano segrete, nel senso che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore;
- (b) abbiano valore economico in quanto segrete;
- (c) siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.

Al secondo comma della suddetta disposizione, il Codice di Proprietà Industriale specifica che «*costituiscono altresì oggetto di protezione i dati relativi a prove o altri dati segreti, la cui elaborazione comporti un considerevole impegno ed alla cui presentazione sia subordinata l’autorizzazione dell’immissione in commercio di prodotti chimici, farmaceutici o agricoli implicanti l’uso di nuove sostanze chimiche*». È necessario che il titolare delle informazioni porti a conoscenza i propri dipendenti e collaboratori della natura di tali informazioni e della necessità di mantenere il segreto, sia come condizione contrattuale sia come informazione comunque diretta a collaboratori e dipendenti¹⁵⁵.

L’art. 99 vieta la rilevazione a terzi oppure l’acquisizione o l’utilizzo delle informazioni e delle esperienze aziendali di cui all’articolo 98.

La disciplina comunitaria invece fa riferimento all’art. 39 del *Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPs Agreement)* ratificato dall’Italia con la legge 29 dicembre 1994, n. 747, che nell’ordinamento italiano attribuisce in capo al legittimo detentore un diritto di proprietà industriale, disciplinato dai già visti artt. 98 e 99 del Codice di Proprietà Industriale. In particolare, rientra nell’ambito di applicazione il *know how*, disciplinato comunitariamente dal Regolamento CE n. 722/2004, del 27 aprile 2004, che lo definisce come un «*patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove*». Tale patrimonio deve però essere:

- (i) segreto, vale a dire non genericamente noto o accessibile;

¹⁵² Art. 6, comma 1, lett. c), D.M. del 28 novembre 2017

¹⁵³ Lenzi R., “*Patent Box, ritoccato il regime. Più adempimenti per chi ha presentato istanza sui marchi*”, disponibile su <http://cameradicommerciolatina.it>, 2017.

¹⁵⁴ Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 "Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 52 del 4 marzo 2005.

¹⁵⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 32, par. 4.1.5.

(ii) sostanziale, vale a dire significativo e utile per la produzione di prodotti contrattuali;

(iii) individuato, vale a dire descritto in modo sufficientemente esauriente, tale da verificare se risponde ai criteri di segretezza e sostanzialità¹⁵⁶.

La Circolare n. 11/E dell' Agenzia delle Entrate chiarisce che il requisito della segretezza deve consistere in informazioni che, per acquisirle, un qualsiasi concorrente dovrebbe sforzarsi o investire; chiarisce, inoltre, il valore economico della segretezza richiesto dal legislatore nazionale, descrivendolo come un vantaggio competitivo che permetta di aumentare la quota di mercato posseduta o almeno che consenta di mantenerla¹⁵⁷.

Sempre la stessa circolare ricorda che non rientrano nel *know how* agevolabile ai fini del Patent Box, «le liste di nominativi, come fornitori o clienti, che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di *direct marketing*¹⁵⁸». Torna ad essere necessaria, ai fini della prova, la dichiarazione sostitutiva da trasmettere all' Agenzia delle Entrate, che accerti la legittima detenzione delle informazioni riservate in capo al richiedente, acquisite a titolo originario o derivativo, specificando, in quest'ultimo caso, il relativo negozio da cui deriva l'acquisto. La dichiarazione dovrà anche dimostrare la sussistenza di alcuni requisiti e contenere gli elementi che seguono:

- 1) la descrizione delle informazioni o esperienze in modo sufficiente per la loro individuazione ed il riferimento alle eventuali relative fonti documentali interne ed esterne all'azienda utili a tale individuazione;
- 2) l'attestazione che tali informazioni o esperienze non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti (indicando la materia) ed agli operatori del settore (indicando il settore), con l'indicazione delle ragioni giustificative di tale conclusione;
- 3) l'attestazione che il possesso di tali informazioni o esperienze in regime di segreto presenta valore economico, con l'indicazione delle ragioni giustificative;
- 4) l'attestazione dell'adozione di misure concretamente idonee a garantire l'effettiva riservatezza delle informazioni, con la descrizione delle misure di segretezza adottate e la giustificazione della relativa adeguatezza in relazione alle circostanze.

Per concludere, per accedere al regime opzionale non saranno prese in considerazione dichiarazioni o clausole che rimandino alla riservatezza di tutte le informazioni contenute negli atti o nei contratti cui si fa riferimento, ma sarà sufficiente identificare con precisione quali siano le informazioni su cui viene posto il vincolo della segretezza¹⁵⁹.

¹⁵⁶ *Ibidem*, pag. 31.

¹⁵⁷ *Ibidem*, pag. 32.

¹⁵⁸ *Ibidem*, pag. 35.

¹⁵⁹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 34, par. 4.1.5.

3.5 LA NOZIONE DI COMPLEMENTARIETA' TRA BENI.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 6 del D.M. 30 luglio 2015, *“qualora, nell'ambito delle singole tipologie di beni immateriali individuati al comma 1 del presente articolo, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente decreto¹⁶⁰”*. Anche nella relazione illustrativa al decreto si evince che *«i beni immateriali collegati da vincoli di complementarietà e utilizzati congiuntamente per la finalizzazione di un processo/prodotto si considerano un unico bene immateriale. È il caso, ad esempio, del modello di autovettura che “incorpora” più brevetti¹⁶¹»*.

Questa facoltà è legata, dunque, alla duplice condizione di:

- 1) unicità di titolarità;
- 2) rapporto di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o processo sia subordinata all'uso congiunto dei beni immateriali da “unificare”¹⁶².

Analizzando la normativa, si ritiene che l'unificazione operi limitatamente a beni immateriali omogenei, ovvero appartenenti alla stessa tipologia di beni: in pratica, non sembrava ammessa la complementarietà tra beni diversi, come ad esempio marchi e brevetti. Si faceva piuttosto riferimento, ad esempio, alla presenza simultanea di più di un software oppure di più di un brevetto. Nella realtà economica, al contrario, si riscontra molto più spesso la presenza di intangibili diversi per la realizzazione di un prodotto (per esempio, brevetti e *Know Wow* oppure software e *Know How*, per citare alcune delle ricorrenze più comuni).

Per tale motivo, la Legge di Stabilità 2016¹⁶³ ha introdotto il comma 42 ter, prevedendo che *“qualora più beni tra quelli di cui al comma 39, appartenenti a un medesimo soggetto, siano collegati da vincoli di complementarietà e vengano utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, tali beni possono costituire un solo bene immateriale ai fini delle disposizioni dei commi da 37 a 42-bis”*. La Legge di Stabilità 2016 ha ampliato l'ambito applicativo della disciplina, estendendo il vincolo di complementarietà a tutti gli intangibili facenti parte del regime agevolativo, anche se appartenenti a differenti categorie tra loro e prevedendo tale utilizzo congiunto anche a famiglie di prodotto o gruppi di processi, e ciò in coerenza con gli orientamenti dell'Ocse. In questo modo, viene ad ampliarsi notevolmente la possibilità di accesso al regime a disposizione dei contribuenti¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015.

¹⁶¹ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 4.

¹⁶² Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *“Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria”*, Egea editore, 2016, pag. 37.

¹⁶³ Legge 28 dicembre 2015 n. 208, art. 1 comma 148.

¹⁶⁴ Gaiani L., *“Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate”*, in *Fisco*, 2016, pag. 907.

Tale impostazione è seguita, successivamente, dal Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (Manovra correttiva 2017), che all'art. 56, comma 1, lett A) cita “*Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarità, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente quelli indicati nel primo periodo*”. In sostanza, con la nuova disposizione, il gruppo di beni può anche non appartenere allo stesso soggetto¹⁶⁵.

3.6 BENI IMMATERIALI ESCLUSI.

A conclusione della trattazione dell'ambito oggettivo di applicazione del regime Patent Box, rimane da riassumere brevemente quali sono gli intangibles esclusi dalla possibilità di accedere all'agevolazione.

Come già analizzato nei precedenti paragrafi, l'art. 6, comma 1, lett. a) del Decreto Patent Box¹⁶⁶ modifica la normativa primaria del regime Patent Box, in quanto contiene l'espressione “*software protetto da copyright*” piuttosto che “*opere dell'ingegno*”; espressione confermata, successivamente, dall'art. 1, comma 148, della Legge di Stabilità 2016¹⁶⁷.

A conferma di ciò, la circolare n. 11 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che sono escluse dall'agevolazione le opere dell'ingegno quali “*le opere letterarie, le opere drammatiche, le opere scientifiche, le opere didattiche, i format radiotelevisivi, le opere fotografiche, le opere dell'arte cinematografica, le opere della scultura, le opere e le composizioni musicali, i disegni e le opere dell'architettura, i progetti di lavori di ingegneria, ecc*”. Attraverso questo intervento, il legislatore ha confermato che il diritto d'autore, ad eccezione del software coperto da copyright, è escluso dall'agevolazione. Sempre in tema di beni esclusi dall'agevolazione, si ritiene che in tale categoria siano annoverabili le liste di nominativi, quali ad esempio le liste fornitori e clienti, che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di *direct marketing*¹⁶⁸.

3.7 ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO.

Le indicazioni fornite dall'OCSE, contenute all'interno dell'*Action 5*¹⁶⁹ del progetto BEPS, prevedono come principio cardine di tutti gli IP Regimes il rispetto della regola

¹⁶⁵ Committeri G. M., Sebastianelli M., “*Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva*”, in *Corr. Trib.*, n. 31, 2017, pag 2444.

¹⁶⁶ Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015.

¹⁶⁷ Legge 28 dicembre 2015 n. 208, art. 1 comma 148.

¹⁶⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 35, par. 4.1.6.

¹⁶⁹ Denominato “*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*”.

del *Nexus Approach*, ovvero dell'interrelazione che deve sussistere tra spese di ricerca e sviluppo sostenute, beni immateriali e reddito agevolabile¹⁷⁰. Il legislatore nazionale, recependo le raccomandazioni OCSE, ha applicato nel Patent Box italiano il principio del *Nexus Approach*, ponendo come condizione necessaria per accedere al regime opzionale lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo¹⁷¹.

3.7.1 CONDIZIONI DI ACCESSO AL REGIME

L'obbligo di dover svolgere tali attività è stato introdotto già nella Legge di Stabilità 2015¹⁷², come prerogativa fondamentale, all'articolo 41, il quale prevede che i soggetti che vogliono usufruire del beneficio debbano svolgere¹⁷³ *“attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39”*. L'esercizio di attività di *research and development* (R&D) rappresenta, dunque, una *condicio sine qua non* per l'accesso al regime. In quest'ottica si inserisce l'articolo 8 del D.M. del 28 novembre 2017 che, in maniera molto dettagliata, individua le attività qualificate ai fini del godimento del regime di Patent Box con un'elencazione dettagliata e puntuale, prevedendo, in particolare, che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere *“finalizzate allo sviluppo, mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni”*¹⁷⁴ oggetto dell'agevolazione. Dunque, tali attività si presentano particolarmente ampie e non circoscritte alla ricerca e allo sviluppo in senso stretto di *asset IP* ma, al contrario, comprendono il mantenimento ed il potenziamento dei medesimi¹⁷⁵.

3.7.2 DEFINIZIONE DI “ATTIVITA’ DI RICERCA E SVILUPPO.

Dopo aver premesso l'importanza, nonché la necessità, per un'impresa di svolgere attività di ricerca e sviluppo al fine di accedere al regime agevolativo in esame, è fondamentale concentrarci su come sono definite queste attività e, in tal senso,

¹⁷⁰ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *“Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria”*, Egea editore, 2016.

¹⁷¹ Santangelo N., *“Patent Box- Il regime opzionale di tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali”*, LavoroImpresa.com, 2017, cit.

¹⁷² Art. 41, comma 1, Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁷³ Pappalardo L. P., *“Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box”*, in *Dir. Prat. Tribut.*, 2015, pag 570.

¹⁷⁴ Art. 8, comma 1, D.M. del 28 novembre 2015.

¹⁷⁵ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *“Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria”*, Egea editore, 2016.

l'articolo 8 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017, provvede, in modo dettagliato, a specificare cosa rientra nel concetto di R&S. A tal fine, il Decreto Ministeriale, al comma 1, individua le seguenti attività:

- lett. a) la ricerca fondamentale, che include lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- lett. b) la ricerca applicata, intendendo la ricerca che mira ad acquisire nuove conoscenze che possano essere utili per mettere a punto nuovi prodotti, processi produttivi o servizi o comportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi produttivi o servizi esistenti; lo sviluppo sperimentale e competitivo, intendendo l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi e servizi nuovi e migliorati.
- lett. c) il design, intendendo le attività di ideazione, progettazione e sviluppo di prodotti, processi e servizi, incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte;
- lett. d) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;
- lett. e) le ricerche preventive, i test, gli studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento ed il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi.

La norma in esame, descrive, in primo luogo, le attività di ricerca e sviluppo in senso stretto, ovvero la ricerca fondamentale, da intendersi l'insieme di lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze rappresentanti la base necessaria, imprescindibile per la successiva ricerca applicata e il design.

Secondo il successivo punto, sono classificabili nella ricerca applicata le attività di:

- “ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica”;
- “lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati”¹⁷⁶;
- “le altre attività destinate alla definizione concettuale, concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i test, le prove e le sperimentazioni necessari ad

¹⁷⁶ Sono inoltre classificabili nello “sviluppo sperimentale” le attività di: costruzione di prototipi e campioni, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari.

ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi"¹⁷⁷.

Proseguendo l'analisi delle attività qualificate, l'articolo 8 del Decreto Ministeriale concepisce come "design" tutte le attività connesse alla realizzazione e creazione di prodotti, processi e servizi, includendo l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna parte. La Circolare n. 11/E qualifica nel design anche "le attività di sviluppo dei marchi", intesa quale ideazione, progettazione ed elaborazione degli stessi. Si suppone che questa attività non sia più contemplata nel novero delle attività di ricerca e sviluppo a seguito dell'esclusione dei marchi dall'ambito oggettivo del regime del Patent Box. Secondo la lettera d) rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo "l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright", ivi incluse anche le attività di elaborazione e adeguamento dello stesso¹⁷⁸.

Infine, il Decreto Ministeriale alla lett. e) menziona le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato e altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anti contraffazione, tra cui, sempre la Circolare 11/E fa rientrare le consulenze propedeutiche alla brevettazione o alla registrazione (studi su brevettabilità, ricerca di anteriorità o sulla registrabilità, ricerca di novità, *freedom to operate*), le *due diligence*, gli studi di fattibilità, gli studi ed interventi finalizzati all'adozione di sistemi che consentano l'individuazione di un prodotto autentico da uno contraffatto quali, ad esempio, sistemi di tracciabilità e di rintracciabilità. Sempre il comma 1, lett. e) menziona il deposito, l'ottenimento ed il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, tra cui, la Circolare 11/E fa rientrare il deposito della domanda di privativa industriale presso un Ufficio nazionale, comunitario o un organismo internazionale, comprese le eventuali relative estensioni e le possibili conversioni tra domande (ad esempio, la domanda di brevetto per invenzione si può convertire in una domanda di brevetto per modello di utilità e viceversa). Infine, il comma 1, lett e) cita la protezione dei relativi diritti, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi. L'Agenzia delle Entrate, con attività di protezione, intende le azioni giudiziali, stragiudiziali e amministrative in materia di proprietà industriale, quali, per esempio, l'azione giudiziale per contraffazione; la predisposizione di accordi di segretezza; trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale. Per concludere, la Circolare stabilisce che per attività di prevenzione della contraffazione si intendono le attività di formazione ed informazione del personale interno all'azienda; le attività connesse al supporto e promozione delle politiche in materia di lotta alla contraffazione e proprietà industriale, siano esse svolte individualmente che attraverso associazioni aventi analoghe finalità; le attività di monitoraggio e controllo del mercato, anche on-line¹⁷⁹. Tutte dette attività costituiscono attività "qualificate", cioè astrattamente idonee e suscettibili di entrare nel calcolo del *Nexus Ratio*, qualora vi sia un collegamento diretto

¹⁷⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 36, par. 4.2.

¹⁷⁸ Ibidem, pag. 37.

¹⁷⁹ Ibidem, pag 38-39.

tra le stesse, il bene immateriale per cui si domanda l'agevolazione ed il reddito agevolabile che risulta ritraibile dallo stesso¹⁸⁰.

Si rileva che la Relazione Illustrativa al Decreto Ministeriale consente di estrapolare tre requisiti comuni a tutte le attività in esame:

- a) retrodatabilità¹⁸¹, in quanto non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene siano esercitate nel periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia svolta nei periodi d'imposta precedenti.
- b) individualità, nel senso che è comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse generato; tale verifica va, quindi, condotta separatamente bene per bene.
- c) aterritorialità, in quanto è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo (anche all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo del rapporto *Nexus Ratio* in caso di attività svolte da società estere del gruppo¹⁸².

Non si registrano, invece, stando alla lettera dei due Decreti Ministeriali, eventuali soglie minime di investimento al di sotto delle quali l'opzione non sarebbe esercitabile¹⁸³.

¹⁸⁰ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 83.

¹⁸¹ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., "*Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*", Egea editore, 2016, pag. 42.

¹⁸² Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag. 5.

¹⁸³ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., "*Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*", Egea editore, 2016, pag. 42.

IV. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE DEL PATENT BOX

4.1 MODALITA' DI SFRUTTAMENTO DEI DIRITTI DELLE PROPRIETA' INTELLETTUALI.

Dopo aver descritto, nei precedenti capitoli, la disciplina normativa italiana del Patent Box, si procede ad analizzare il metodo di determinazione dell'agevolazione, anche in termini numerici.

Come è già stato ampiamente sottolineato in precedenza, la normativa italiana del Patent Box permette, ai soggetti che generano redditi tramite lo sfruttamento delle attività intangibili, la possibilità di usufruire di un regime agevolativo, che consiste in un'esenzione ai fini IRPEF, IRES e IRAP dei proventi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto di beni immateriali, fino ad una percentuale prefissata dalla norma¹⁸⁴. L'agevolazione consiste, quindi, in una variazione in diminuzione per la cui determinazione occorre:

- individuare, innanzitutto, il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale;
- calcolare il cosiddetto "*Nexus Ratio*", dato dal rapporto tra i costi qualificanti e i costi complessivi;
- effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *Nexus Ratio* per ottenere la quota di reddito agevolabile¹⁸⁵.

Nei paragrafi successivi saranno analizzate dettagliatamente tutte le diverse fasi che portano alla determinazione dell'agevolazione ai fini Patent Box, presentando, infine, degli esempi numerici di calcolo per facilitare la comprensione.

La prima fase della determinazione dell'agevolazione in esame consiste nell'individuazione dei redditi generati dai beni immateriali che possono accedere al regime del Patent Box.

Il Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017¹⁸⁶, all'articolo 7, identifica due modalità di utilizzo del bene immateriale per la fruizione dell'agevolazione:

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

Conseguentemente, ai fini del calcolo dell'agevolazione, occorre individuare, per ciascun bene immateriale per cui si intende fruire del regime, il reddito derivante dallo stesso.

¹⁸⁴ Necchi G., "*Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. "patent box")*", in *Rivista di Dir. Indust.*, 2016, n. 2, pag. 92-125.

¹⁸⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 39, par. 5.

¹⁸⁶ Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017.

4.1.1 CONCESSIONE IN USO.

Come già evidenziato, l'art. 7 al comma 1, lett. (a) del Decreto, comprende nell'ambito di applicazione del regime opzionale la concessione in uso del diritto di utilizzazione dei beni immateriali. In tal caso, il reddito agevolabile derivante dalla concessione in uso del bene immateriale è determinato dai relativi canoni (*royalties*) diminuito dei costi, diretti ed indiretti, fiscalmente riconosciuti ad essi connessi di competenza del periodo d'imposta¹⁸⁷. Infatti, assumono rilevanza, oltre ai ricavi conseguiti per la concessione in uso a terzi, tutti i costi e oneri riferiti ai componenti positivi. Ne discende che il calcolo del reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale richiede l'individuazione dei costi ad esso correlati, compresi gli oneri sostenuti per il suo mantenimento e sviluppo¹⁸⁸.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 7 aprile 2016, n. 11/E, specifica che “*tra i componenti positivi di reddito da considerare nel computo, oltre ai canoni derivanti dalla concessione in uso del bene, rientrano 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 beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi*”¹⁸⁹. A queste componenti positive bisogna poi detrarre i costi diretti, quali i costi per il personale diretto, consulenti, ecc., e indiretti, quali ammortamenti, spese generali, ecc. (da ripartire sulla base di *driver* opportunamente individuati)¹⁹⁰.

Come si evince dalla disciplina, l'utilizzo indiretto dei beni immateriali include sia la concessione del diritto all'utilizzo a parti correlate (nazionali ed estere) che la concessione in uso a terze parti indipendenti (nazionali ed estere). Nel primo caso, i criteri ed i metodi di determinazione del reddito agevolabile, derivante dalla concessione del diritto all'utilizzo di tali beni a parti correlate, possono essere stabiliti mediante l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate (*ruling*). Si ricorda che, in caso di parti correlate nazionali, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di effettuare valutazioni sulle operazioni compiute al fine di individuare l'eventuale anti economicità delle stesse. Nel caso di concessione del diritto all'utilizzo a parti correlate estere, nell'ambito di operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR¹⁹¹, al contribuente è concessa la facoltà di attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600¹⁹², finalizzate ad acquisire certezza in relazione al valore normale delle componenti positive e negative. Comunque sia, nel caso di concessione del bene a parti correlate, per la valutazione della corretta determinazione del canone si dovrà applicare un corrispettivo

¹⁸⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 44, par. 6.2.

¹⁸⁸ Andreani G., Tubelli A., “*Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*”, in *Il Fisco*, n. 44, 2016, p. 4319-4320.

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ Necchi G., “*Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà individuale (c.d. “Patent Box”)*”, in *Riv. Dir. Ind.*, 2016, p. 100.

¹⁹¹ Testo unico delle imposte sui redditi - DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

¹⁹² Articolo 31-ter “*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*”.

a prezzi di mercato e, quindi, si terrà conto dei principi sul *Transfer Pricing* contenuti nelle linee guida Ocse 2010, così come rivisitate dalle Azioni 8-10 del progetto BEPS¹⁹³. Qualora, invece, il reddito agevolabile derivi dalla concessione in uso a terze parti indipendenti, non è possibile attivare la procedura di accordo preventivo con l’Agenzia delle Entrate.

4.1.2 SFRUTTAMENTO DIRETTO.

Passando all’analisi dello sfruttamento diretto degli intangibili, la titolarità di una privativa garantisce al proprietario di escludere i terzi, con efficacia *erga omnes*, dall’utilizzazione non autorizzata dei medesimi. Conseguentemente, solo il titolare ha titolo per sfruttare il vantaggio competitivo offerto da tali beni¹⁹⁴. Per le imprese che utilizzano direttamente nella propria struttura produttiva i beni immateriali non è possibile rinvenire ad un distinto ammontare dei relativi ricavi, né è possibile isolare la quota di reddito ad essi riferibile¹⁹⁵. È, quindi, necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell’opzione il contributo da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito o la perdita d’impresa¹⁹⁶. Il Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017, all’art. 7, intende l’uso diretto dei beni immateriali come “l’utilizzo nell’ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso”¹⁹⁷. Lo sfruttamento diretto di un intangibile ha rilevanza diretta nell’impresa e questo impatto è misurato dal *contributo economico* che lo stesso bene apporta al reddito d’impresa. In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali è necessario, dunque, determinare il contributo economico fornito da ciascun bene oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita) realizzato nell’ambito dell’attività d’impresa¹⁹⁸. La prima questione evidente consiste nell’uso, da parte del legislatore, del termine “contributo economico” invece di reddito; la spiegazione di ciò è che, venendo direttamente utilizzato il bene all’interno dell’impresa, e non esistendo un’operazione specifica a cui fare riferimento, il valore deve essere estrapolato¹⁹⁹. Il contributo economico stabilito dall’art. 7 del Decreto Patent Box consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva) derivante dall’attività di impresa,

¹⁹³ Bertone G. “*Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate*”, *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, n. 3, CEDAM, parte II, p. 1241.

¹⁹⁴ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Egea editore, 2016, pag. 110.

¹⁹⁵ Andreani G., Tubelli A., “*Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*”, in *Il Fisco*, n. 44, 2016, p. 4320.

¹⁹⁶ Avolio D., De Angelis E., “*Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli intangibles*”, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 4279 e ss.

¹⁹⁷ Art. 7, comma 1, lett. b, D.M. del 28 novembre 2017.

¹⁹⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 41, par. 6.1.

¹⁹⁹ Casati R., “*Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali*”, in *Il Dir. Indust.*, 2016, n. 6, pag. 556-570.

che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso. La Relazione illustrativa al Decreto attuativo sottolinea che il contributo economico consiste in un reddito figurativo attribuito ai beni immateriali incorporato nel reddito derivante dall'attività svolta dal contribuente²⁰⁰. Tale reddito (o perdita) figurativo è il risultato del “conto economico virtuale” riferibile al bene immateriale, che è costituito, per la parte delle componenti positive, dalla “royalty implicita” sul bene intangibile incorporata nel prezzo di vendita del bene immateriale ceduto o del servizio prestato e, per la parte delle componenti negative, dalla sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, sviluppo, mantenimento e/o miglioramento del bene immateriale medesimo²⁰¹. La Circolare n. 11/E, parlando di “royalty implicita” vuole intendere che non si tratta di una componente di reddito evidenziata nella transazione, ma di un valore assimilabile a una *royalty* per l'utilizzo dell'intangibile incluso nel bene e che, in quanto non evidenziato, è implicito nel corrispettivo pattuito²⁰². Infatti, il valore della predetta royalty non è esplicito, cioè determinato a seguito di una specifica contrattazione tra parti giuridicamente distinte, ma risulta “implicito” e, pertanto, da estrapolare dal prezzo di vendita del bene o dal servizio ceduto a terzi.

Come chiarito nella Relazione illustrativa, il contributo economico deve essere determinato assumendo l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo designato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente, che lo utilizza direttamente e per cui ne domanda l'agevolazione. Dopodiché, è necessario isolare le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile, al fine di identificare la quota di reddito agevolabile. Infatti, se si tratta il reddito prodotto dal bene immateriale come reddito prodotto da un apposito ramo d'azienda, questo implica poi che lo stesso vada depurato da tutto ciò che non gli compete, separando le componenti positive e negative di reddito che sono ascrivibili al suo sfruttamento²⁰³. 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 indipendenti²⁰⁴.

Sempre la Circolare n. 11/E sottolinea che 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 conto delle eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini fiscali, in particolare ai fini IRES. Se dovesse risultare più appropriato, è possibile fare riferimento, nella determinazione del contributo economico, ai dati contabili così come rilevati nella contabilità analitica o industriale,

²⁰⁰ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag. 5.

²⁰¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 42, par. 6.1.

²⁰² Bertone G. “*Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate*”, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, n. 3, CEDAM, parte II, p. 1241.

²⁰³ *Ibidem*.

²⁰⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 42, par. 6.1.

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 una riconciliazione con eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini IRES.

Con riferimento alle componenti positive e negative, qualora si riferiscano ad operazioni con parti correlate ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR, il contribuente ha la facoltà di attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo²⁰⁵.

Si evidenzia che il procedimento che porta alla determinazione del contributo economico non è lasciato all'autonomia del contribuente ma è stabilito mediante l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate tramite lo svolgimento di una procedura di riling.

È necessario un approfondimento relativo ai costi diretti e indiretti. Difatti, dall'ammontare dei componenti positivi impliciti in caso di utilizzo diretto o dai canoni di concessione in uso in caso di utilizzo indiretto si deve sottrarre i componenti negativi connessi ai predetti componenti positivi. In questo modo, il reddito agevolabile sarà costituito dai componenti positivi diminuiti dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti ad essi connessi. Nel primo caso, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che si tratta di tutti i costi direttamente imputabili, in maniera certa ed univoca, al costo di produzione del singolo IP, trattandosi di costi che hanno una relazione diretta e specifica con il bene immateriale considerato (naturalmente correlabili).

Nel secondo caso, invece, si tratta di costi indirettamente imputabili all'IP, secondo criteri di comunanza oppure secondo un processo di ripartizione, mancando, per questa tipologia di costi, una relazione specifica e diretta con il bene immateriale. In generale, per costi indiretti si riferisce a questi costi che sono comuni a più beni come, per esempio, i costi amministrativi, le spese relative agli immobili, ecc. Per individuare tali costi è necessario, innanzitutto, ripartirli facendo riferimento alle cause da cui originano e, generalmente, per fare ciò vi sono vari criteri di ripartizione utilizzabili che si riferiscono alle modalità di allocazione secondo tecniche di contabilità industriale, come il criterio del costo, del capitale impiegato, del fatturato, ecc²⁰⁶.

Ad ogni modo, in termini quantitativi, i costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito agevolabile sono pari a quelli fiscalmente deducibili nel medesimo periodo d'imposta in base al principio di inerenza²⁰⁷, per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta

²⁰⁵ Ai sensi dell'art. 31-ter del DPR del 29 settembre 1973.

²⁰⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 49, par. 6.4.

²⁰⁷ Art. 109, co. 5, del TUIR: "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

connessione ad una precisa componente del reddito, bensì in virtù della sua correlazione con una attività²⁰⁸; idonea a produrre utili²⁰⁹.

4.2 DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGEVOLABILE.

Ai fini della determinazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico al reddito d'impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, il Decreto Patent Box del 28 novembre 2017, all'art. 12, comma 3, stabilisce che si debba far riferimento agli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento²¹⁰. Il cap. IV delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento è dedicato alle transazioni che coinvolgono l'uso o il trasferimento dei beni immateriali, ed è stato recentemente modificato dalle azioni 8-10 del progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*"²¹¹.

In particolare, tali Linee Guida precisano che la selezione del metodo più appropriato per la determinazione dei prezzi di trasferimento deve essere guidata da un'analisi funzionale, in modo tale da comprendere meglio le diverse interazioni tra i beni immateriali e i rischi che caratterizzano l'attività d'impresa²¹². La Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate precisa che i metodi di *Transfer Pricing* preferibili per le

²⁰⁸ Si ha inerenza quando si configura una correlazione fra onere sostenuto e attività produttiva di reddito imponibile. In tal senso, l'Amministrazione finanziaria con la C.M. 30/9/944 del 7 luglio 1983 ha precisato che "*il concetto di inerenza non è legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività della stessa, nel senso che si considerano deducibili anche costi e oneri sostenuti in proiezione futura, quali le spese a fini promozionali e comunque quelle dalle quali possono derivare ricavi in tempi successivi*". Sul tema, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8818/1995, ha precisato che la deducibilità dei costi e degli oneri è sempre condizionata ad una stretta inerenza degli stessi con l'attività svolta, nel senso che questi devono essere funzionali alla formazione del reddito. Una spesa è quindi deducibile solo quando è strettamente collegata all'attività dell'impresa (nello stesso senso anche la sentenza della Corte di cassazione n. 7071/2000). Più di recente, nella sentenza delle Corte di Cassazione n. 23551/2012, è stato evidenziato come, "*in tema di imposte sui redditi affinché un costo sostenuto dall'imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa non è necessario che esso sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività potenzialmente idonea a produrre utili*" (nello stesso senso anche la sentenza della Cassazione n. 10319/2015).

²⁰⁹ Guarino S., "*Reddito agevolabile nel Patent Box: l'Italia è conforme alle posizioni OCSE?*", in *Corr. Trib.*, 2017, n. 23, pp. 1852-1858.

²¹⁰ Per prezzi di trasferimento (Transfer Pricing) si intendono i prezzi ai quali dovrebbero avvenire le transazioni di compravendita di beni/servizi tra imprese che risiedono in Paesi diversi ed appartengono allo stesso gruppo multi-nazionale (imprese collegate). Da diversi decenni l'OCSE emette delle linee guida sui metodi che dovrebbero essere utilizzati dalle imprese per determinare tali prezzi (le cc.dd. Transfer Pricing Guidelines).

²¹¹ OECD/G20, "*Base Erosion and Profit Shifting Project – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports* (ottobre 2015)".

²¹² Avolio D., De Angelis E., "*L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di calcolo del reddito agevolabile ai fini del Patent box*", in *Corr. Trib.*, 2016, n. 19, pag. 1474-1480.

valutazioni del trasferimento o dell'utilizzo di uno o più beni intangibili sono il metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price o CUP*) e il metodo basato sulla ripartizione dei profitti (*Profit Split Method*). Successivamente, le Linee Guida sconsigliano, nel caso di beni immateriali, l'applicazione del metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price Method*), il metodo del margine netto della transazione (*Transactional Net Margin Method*) ed il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus Method*), in quanto inaffidabili nella valutazione diretta di tali beni.

Il metodo del CUP si fonda sul confronto dei prezzi praticati nelle transazioni controllate (transazioni tra imprese associate) con quelli registrati in transazioni comparabili (transazioni sul libero mercato tra parti indipendenti). Il metodo del Residual Profit Split è volto a determinare, innanzitutto, la remunerazione derivante dalle funzioni a minor valore aggiunto o di routine, per poi individuare il profitto residuo attribuibile a ciascun bene immateriale impiegato nell'attività²¹³.

Vediamo ora in dettaglio in cosa consistono i due metodi predetti.

4.2.1 IL METODO DEL CONFRONTO DEL PREZZO.

Tale metodo è indicato dalla Linee Guida OCSE come il metodo preferibile per stabilire se le condizioni poste in essere tra imprese consociate siano coerenti col principio di libera concorrenza. Il CUP consiste nell'assumere come prezzo di libero mercato di un bene trasferito tra imprese appartenenti allo stesso gruppo il prezzo di un bene simile che viene trasferito tra imprese indipendenti in circostanze comparabili²¹⁴. La corretta applicazione di tale metodo richiede elevati livelli di comparabilità nell'ambito delle transazioni controllate, ovvero tra imprese associate, e nell'ambito delle transazioni indipendenti, ossia quelle sul libero mercato. Nel caso vi siano differenze tra queste due tipologie di transazioni e non sia possibile fare alcun tipo di aggiustamento che consenta di eliminare l'effetto di tali differenze, il metodo del CUP non potrà essere applicato in maniera affidabile. Questo metodo può essere utilizzato in due differenti modalità: CUP interno ed esterno. Nel primo caso, si confrontano le condizioni applicate dall'impresa in una transazione con parti correlate e quelle applicate dalla medesima impresa a soggetti terzi indipendenti; nel secondo caso, invece, si confrontano le condizioni che l'impresa applica in una transazione con parti correlate e quelle adottate tra soggetti terzi indipendenti. L'analisi di comparabilità implica, infatti, l'analisi preliminare delle condizioni della transazione controllata, procedendo con la selezione del metodo di determinazione del prezzo di trasferimento, passando per l'identificazione degli elementi comparabili potenziali e arrivando, infine, ad una conclusione che determini se le transazioni controllate in esame siano coerenti con il principio di libera concorrenza descritto nel paragrafo 1

²¹³ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 64.

²¹⁴ Casati R. "Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali", in *Il Dir. Ind.*, n. 6, 2016, p. 560.

dell'art. 9 del Modello di Convenzione fiscale OCSE²¹⁵. L'applicazione del metodo CUP può essere sviluppata in due fasi: in quella di determinazione del tasso di royalty di mercato e nella fase di individuazione dei ricavi ai quali applicare il tasso di royalty identificato. Il tasso di royalty da applicare ai ricavi può essere identificato ricorrendo all'uso di banche dati specializzate o banche dati di pubblico dominio, purché vengano rispettati gli standard di comparabilità previsti dalle Linee Guida. Le banche dati commerciali che vengono maggiormente utilizzate a questo scopo sono: “*RoyaltyStat*”, “*RoyaltyRange*”, “*RoyaltySource*” e “*ktMine* di *Bureau van Dijk*”²¹⁶. Il reddito agevolabile risulta quindi dalla differenza tra il canone ottenuto dall'applicazione del tasso di royalty di mercato ai ricavi identificati, e i costi diretti fiscalmente rilevanti, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento dell'intangibile agevolabile, nonché la quota parte di quelli indiretti collegata al predetto bene immateriale²¹⁷. Nel caso in cui risulti possibile individuare una o più transazioni comparabili tra imprese indipendenti, le Linee Guida rilevano che il CUP è il metodo più diretto e affidabile da utilizzare.

4.2.2 IL METODO DEL PROFIT SPLIT.

Il metodo di ripartizione degli utili delle transazioni (*Profit Split*), come indica il metodo stesso, stabilisce come ripartire, tra diverse imprese che appartengono allo stesso gruppo, il profitto che esse concorrono a generare in maniera congiunta. Il metodo si applica in quelle situazioni in cui due o più soggetti coinvolti in una transazione contribuiscono in misura significativa alla determinazione dell'utile globale che da tale operazione si origina. Consideriamo, per esempio, il caso di un'impresa che produce un componente e lo vende ad una sua collegata, la quale produce un secondo componente e lo assembla al primo, vendendo, infine, il prodotto finito sul mercato. In questa situazione, per capire il prezzo di vendita del primo componente, bisogna, prima di tutto, considerare il profitto globale derivante dalla vendita del prodotto finito e, successivamente, determinare come suddividerlo tra le due imprese. Nelle ipotesi in cui il metodo CUP non risulti applicabile in maniera affidabile, tale metodo risulta il più adeguato. Il metodo stabilisce di suddividere il profitto globale sulla base di un'analisi funzionale delle due imprese, intendendo con ciò un'analisi che consideri le funzioni svolte, i beni utilizzati ed i rischi sostenuti da ciascuna impresa ai fini del conseguimento del profitto globale²¹⁸. Nell'ambito del Patent Box, esso è utilizzato per determinare la ripartizione dei redditi, non tra due o

²¹⁵ Bertone G. “*Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate*”, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, n. 3, CEDAM, parte II, p. 1241.

²¹⁶ Casati R. “*Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali*”, *Il Dir. Ind.*, n. 6, 2016, p. 560.

²¹⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 54, par. 7.2.1.

²¹⁸ Casati R. “*Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali*”, in *Il Dir. Ind.*, n. 6, 2016, p. 562.

più imprese correlate, ma all'interno della stessa impresa, tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale²¹⁹. Infatti, l'idea di base di ripartire un profitto globale in base alle funzioni svolte dalle imprese per ottenerlo, può essere applicato anche al caso di una singola impresa, andando a ripartire il suo reddito globale tra le diverse funzioni aziendali che concorrono a generarlo. Per cui, se una parte del reddito è dovuto all'utilizzo di uno o più beni immateriali, si isola dal reddito globale le quote di reddito attribuibili agli intangibili. Per capire meglio, le funzioni svolte dall'impresa, per esempio la funzione di produzione, di distribuzione, ecc., vengono chiamate "routinarie"; il reddito che rimane sottraendo al reddito globale quello attribuibile alle funzioni routinarie viene chiamato "residuale" o "extra-reddito" e corrisponde a quello attribuibile all'utilizzo di uno o più beni immateriali. A questo proposito, la Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate precisa che²²⁰ i metodi preferibili per valutare le routinarie funzioni di produzione sono il metodo del confronto del prezzo (CUP) ed il metodo del costo maggiorato (Cost Plus); nel caso di funzioni routinarie di distribuzione, i metodi preferibili risultano essere il metodo del confronto di prezzo ed il metodo del prezzo di rivendita (Resale Price Method)²²¹.

Una variante di questo metodo è rappresentata dal Residual Profit Split (RPSM), attraverso il quale si va ad attribuire una parte di reddito alle funzioni "routinarie" determinando, per differenza, l'utile o la perdita residua derivante dai beni intangibili²²².

L'applicazione di tale metodo segue le seguenti fasi:

- individuazione del reddito d'impresa da ripartire tra le diverse funzioni aziendali;
- remunerazione delle funzioni routinarie;
- determinazione dell'extra-profitto derivante dall'utilizzo di tutti i beni intangibili e da eventuali altri fattori che concorrono alla creazione di valore, determinato come differenza tra risultato economico della società e remunerazione delle funzioni routinarie;
- individuazione di tutti i beni intangibili ed altri eventuali fattori a cui attribuire l'extra-profitto e indicazione del bene intangibile oggetto di agevolazione;
- imputazione della quota parte di extra-profitto al bene intangibile, isolando la quota parte da attribuire agli altri fattori.

Il criterio guida deve sempre essere la determinazione della quota parte di reddito di impresa imputabile all'ipotetico "ramo d'azienda", deputato alla concessione in uso degli IP agevolati allo stesso contribuente²²³.

²¹⁹ Bertone G. "Il patent box nei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate", in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, n. 3, CEDAM, parte II, p. 1241.

²²⁰ Ai sensi dei capitoli I, II e III, delle Linee Guida Ocse.

²²¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 56, par. 7.2.2.

²²² *Ibidem*.

²²³ Link Innovation, "I metodi di calcolo del reddito dei beni immateriali in ottica Patent Box – Il Residual Profit Split Method", Finanza agevolata, News, Ricerca Innovazione, 15 giugno 2017.

Da notare come, con il metodo del Profit Split residuale si determina direttamente il reddito che deriva dall'utilizzo dei beni immateriali oggetto di agevolazione. Al contrario del metodo del CUP, i costi sostenuti dall'impresa per il bene immateriale sono già stati considerati nel momento in cui è stato assunto, come punto di partenza, il reddito d'impresa, inteso ovviamente come ricavi meno costi, e quindi già al netto dei costi relativi a tutti i beni immateriali. In questo modo, con tale metodo, non è necessario rilevare i costi per singolo bene immateriale. Per contro, lo svantaggio del metodo del Profit Split è rappresentato dal fatto che è estremamente difficile ed oneroso riuscire ad isolare il reddito attribuibile ai beni immateriali agevolati: ciò richiede, infatti, che vengano individuati tutti i beni immateriali utilizzati dall'impresa e che si riesca a determinare il reddito generato da ciascuno di essi²²⁴.

Inoltre, come specifica la Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate, nel determinare la quota parte di extra-profitto, occorre tener conto delle variazioni fiscalmente rilevanti ai fini IRPEF/IRES, in aumento o in diminuzione, relativi allo specifico bene immateriale agevolabile.

4.2.3 ALTRI METODI UTILIZZABILI.

Nel caso in cui il contribuente utilizzi metodi diversi da quelli suggeriti dalle Linee Guida OCSE e fin qui esposti, il contribuente ha l'onere di motivare in dettaglio le ragioni per le quali i metodi del CUP e del Residual Profit Split sono stati considerati meno appropriati o non praticabili.

Il contribuente che utilizzi metodi diversi da quelli sopra descritti ha, in ogni caso, l'onere di dimostrare che la determinazione del reddito è coerente con il principio dell'*arm's length*²²⁵, così come descritto nelle Linee Guida OCSE.

Eventualmente, se l'utilizzo di un unico metodo non consenta di determinare con certezza il contributo economico, il contribuente può ricorrere all'utilizzo congiunto di più metodi, qualora ciò gli consenta di raggiungere un risultato più affidabile e conforme al principio di libera concorrenza²²⁶.

Inoltre, le Linee Guida OCSE, al revisionato Capitolo IV, prevedono la possibilità di utilizzare le c.d. "*valuation techniques*": si tratta di metodi derivanti dalla prassi finanziaria, che fondano la loro analisi sui flussi di cassa o di reddito derivanti dal bene immateriale, sulla base di variabili chiavi quali il periodo temporale considerato, le proiezioni future e l'applicazione di un corretto tasso di attualizzazione²²⁷.

²²⁴ Casati R. "Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali", in *Il Dir. Ind.*, n. 6, 2016, p. 563-564.

²²⁵ L'*Arm's length principle* è il principio di libera concorrenza stabilito dalle Linee Guida dell'OCSE secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti.

²²⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 59, par. 7.2.4.

²²⁷ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 70.

Tra queste rientrano le quattro tecniche valutative prospettate dall'OIV²²⁸ al suo *discussion draft* del 4 dicembre 2015. L'Agenzia delle Entrate, in occasione dell'evento "Telefisco 2016", ha aperto la possibilità di applicare i metodi previsti dall'Organismo Italiano di Valutazione (OIV), il quale è intervenuto sull'argomento pubblicando una bozza di *discussion paper*, avente ad oggetto la stima del contributo economico dei beni immateriali ai fini del regime Patent Box. In pratica, si tratta solo di suggerimenti proposti dall'organismo, con lo scopo di tradurre in termini di criteri di valutazione quelle che sono le raccomandazioni OCSE e fornire indicazioni utili per garantire coerenza fra i criteri di valutazione dei beni immateriali internazionalmente riconosciuti e gli standard internazionali dell'OCSE in tema di Transfer Pricing. L'OIV individua, dunque, quattro metodi principali:

- 1) relief from royalty;
- 2) excess earnings;
- 3) with & without – benchmarking;
- 4) reddito implicito nel valore corrente del bene.

In base al *relief from royalty*, il beneficio economico del bene intangibile coincide con il tasso di *royalty* che l'utilizzatore, in assenza del diritto di proprietà del bene, riconoscerebbe a soggetti terzi indipendenti per poterlo utilizzare in licenza²²⁹. Il valore del bene, quindi, è individuato tramite la differenza tra i flussi di royalties ricevuti ipoteticamente da un licenziatario e le, eventuali, spese sostenute da quest'ultimo.

In base all'*excess earnings*, il valore del bene immateriale viene calcolato sull'utile ottenuto ipotizzando che l'impresa posseda solo quel bene e che, quindi, non abbia la proprietà di alcun altro bene strumentale, né altre attività diverse dall'intangibile. Per cui, con tale metodo si misura il reddito che residuerebbe possedendo solo il bene immateriale oggetto di valutazione moltiplicato per un adeguato tasso di attualizzazione. Parliamo di bene residuo intendendo al netto degli altri beni²³⁰.

In base al *with & without*, il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto attraverso la differenza tra il reddito del contribuente ed il reddito che questo avrebbe conseguito se non avesse utilizzato il bene immateriale. Si effettua, quindi, un'analisi comparativa (*benchmarking*) delle imprese simili ma sprovviste dello stesso bene immateriale in questione²³¹.

Infine, in base al *reddito implicito nel valore corrente del bene*, il beneficio economico del bene immateriale è ottenuto sulla base del suo valore di mercato e della sua vita utile. Per ottenere i ricavi prodotti dal bene sarà quindi necessario conoscere i corretti

²²⁸ Organismo Italiano di Valutazione, Bozza di "*Discussion paper, La stima del contributo economico dei beni immateriali usati direttamente ai fini del regime di Patent Box: riflessioni per gli esperti di valutazione*".

²²⁹ Fusa E., "*Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell'organismo italiano di valutazione*", in *Il Fisco*, n. 9, 2016.

²³⁰ Organismo Italiano di Valutazione, Bozza di "*Discussion paper, La stima del contributo economico dei beni immateriali usati direttamente ai fini del regime di Patent Box: riflessioni per gli esperti di valutazione*", pag. 11.

²³¹ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 72.

valori di mercato del bene, ricavandone l'ipotetico canone di noleggio sulla base della perdita di valore del bene (ammortamento economico = *return of*) e della remunerazione del capitale impiegato nel bene (*return on*). Il valore attuale del *return on* e del *return of* equivale al valore del bene immateriale.

4.3 DETERMINAZIONE DELLA QUOTA DI REDDITO AGEVOLABILE.

Come già affermato precedentemente, i titolari di reddito d'impresa possono accedere al regime opzionale purché esercitino attività di ricerca e sviluppo indirizzata alla produzione o miglioramento dei beni immateriali, anche indirettamente, affidata in outsourcing, mediante contratti di ricerca stipulati con società non appartenenti allo stesso gruppo o con università, enti di ricerca e organismi equiparati, incluse le c.d. “*start up innovative*”²³². Proprio per tale motivo, l'OCSE, nell'Action 5, richiede che per ogni regime preferenziale esista un'attività economica sostanziale e, tale requisito, contribuisce all'allineamento, secondo il progetto BEPS, della tassazione con la sostanza economica, garantendo che non sia più possibile spostare artificialmente il reddito imponibile dai Paesi in cui viene creato il valore²³³.

L'OCSE infatti, in tema di pianificazione fiscale aggressiva, intende contrastare pratiche di delocalizzazione dei profitti e, specificatamente con riguardo ai redditi che derivino dalla proprietà intellettuale, garantisce che i benefici fiscali previsti dal regime opzionale siano determinati in funzione delle spese di realizzazione dei beni immateriali. Tali spese rappresentano una misura dello svolgimento effettivo dell'attività economica, in modo che l'agevolazione aumenti in ragione del coinvolgimento diretto del contribuente nell'attività di ricerca e sviluppo²³⁴.

In tale ottica, il “*Nexus Approach*”, così come definito dall'OCSE nel progetto BEPS, o anche “*Nexus Ratio*”, illustrato nella circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate, consente di imputare il beneficio dell'agevolazione al soggetto che sostiene i costi per l'attività di ricerca e sviluppo relativa ai beni immateriali da cui origina il reddito agevolabile. Tali spese costituiscono un indicatore di attività economica sostanziale ai fini dell'agevolazione Patent Box. In questo senso, deve comunque sussistere un collegamento diretto tra i costi per attività di ricerca e sviluppo relativi al bene immateriale ed il reddito agevolabile ritraibile dall'utilizzo dello stesso²³⁵.

²³² Ai sensi dell'articolo 1, comma 41, della Legge di Stabilità 2015.

²³³ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 62, par. 9.

²³⁴ Miele L., Vio R., “*Patent box: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*”, in *Corr. Trib.*, 2015, 22, pag. 1667.

²³⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 62, par. 9.

4.3.1 IL COEFFICIENTE “NEXUS RATIO”.

Sulla base del comma 42 della Legge di Stabilità 2015²³⁶, il coefficiente “*Nexus Ratio*” da utilizzare per determinare la quota di reddito agevolabile è determinato sulla base del rapporto tra i costi di attività di ricerca e sviluppo, sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ed i costi complessivi, sostenuti per produrre tale bene immateriale per cui si intende fruire del regime agevolativo.

A tal proposito, secondo l’art. 1, comma 42, della Legge di Stabilità 2015, i costi da considerare nel calcolo del coefficiente sono quelli “rilevanti ai fini fiscali”. L’articolo 9 del Decreto Patent Box²³⁷, invece, nell’individuare gli elementi da considerare per il calcolo del coefficiente, non ha ripreso l’inciso “rilevanti ai fini fiscali” contenuto nella norma primaria, allineandosi a quanto previsto nelle Linee Guida OCSE²³⁸, intendendo, nel comma 6, come costi rilevanti quelli sostenuti nel periodo di riferimento in cui si chiede l’agevolazione, a prescindere, quindi, dal regime fiscale e dal trattamento contabile. Stessa posizione viene assunta anche dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 11/E, dove si ribadisce che i costi da prendere in considerazione ai fini della costruzione del *Nexus Ratio* non siano da considerare, sotto il profilo quantitativo, nella loro accezione fiscale. Né, tanto meno, rilevano i criteri di contabilizzazione adottati dall’impresa, dovendosi considerare il costo e la spesa per l’intero importo nel momento del suo sostenimento, come individuato in base all’art. 109 del TUIR²³⁹. Pertanto, i costi da inserire al numeratore e al denominatore del rapporto sono quelli “sostenuti”. Resta da chiarire se la parola “sostenuti” andasse intesa in termini di esborso finanziario, ovvero secondo l’applicazione del criterio di cassa, o facendo riferimento al principio di competenza. La circolare n. 11/E dell’Agenzia delle Entrate chiarisce che i costi di ricerca e sviluppo vanno rilevati nel momento in cui si considerano sostenuti secondo le regole generali di competenza fiscale previste dall’articolo 109 del TUIR²⁴⁰.

Nella stessa circolare viene, inoltre, precisato che, se l’impresa non ha sostenuto per un anno costi legati all’attività di ricerca e sviluppo e, quindi, il *Nexus Ratio* resta invariato, la stessa può comunque fruire dell’agevolazione per il medesimo anno e il quinquennio dell’opzione continua a decorrere. Sul punto poteva sorgere un dubbio interpretativo in quanto l’art. 1, comma 41, della Legge n. 190/2014 prevede che è

²³⁶ Legge di Stabilità – *Legge 23 dicembre 2014 n. 190*, articolo 1, commi da 37 a 45.

²³⁷ Decreto Ministeriale 28 novembre 2017.

²³⁸ Nel progetto BEPS dell’OCSE si afferma che i costi da considerare nel calcolo del coefficiente sono quelli sostenuti nel periodo di riferimento: “*Qualifying expenditures will be included in the nexus calculation at the time they are incurred, regardless of their treatment for accounting or other tax purposes. In other words, expenditures that are not fully deductible in the year in which they were incurred because they are capitalised will still be included in full in the nexus ratio starting in the year in which they were incurred*”.

²³⁹ Bertone G. “*Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate*”, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, n. 3, CEDAM, parte II, p. 1241.

²⁴⁰ Miele L., “*I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del “nexus ratio” del Patent Box*”, in *Corr. Trib.*, n. 18, 2016, pag. 1361.

possibile fruire del beneficio a condizione che i soggetti esercitino un'attività di ricerca e sviluppo. Tuttavia, la soluzione di negare l'agevolazione per l'esercizio in cui non viene esercitata l'attività di ricerca sarebbe risultata in contrasto con la logica della costruzione additiva del *Nexus Ratio* e con quanto affermato nella Relazione Illustrativa al Decreto, secondo cui “*non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene immateriale siano esercitate nel periodo di imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione dei redditi derivanti dal medesimo bene; è sufficiente che tale attività sia stata esercitata nei periodi di imposta precedenti*”²⁴¹. Conseguentemente, il coefficiente riguardante l'esercizio in oggetto sarà identico al coefficiente dell'esercizio precedente, poiché sia il numeratore sia il denominatore sono immutati.

Anche l'articolo 9 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 afferma che il coefficiente da utilizzare al fine di determinare la quota di reddito agevolabile è calcolato sulla base del rapporto tra “costi qualificati”, sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo relative ai beni immateriali, e “costi complessivi”, sostenuti per produrre tali beni. Tale previsione è giustificata dalla volontà di riconoscere il beneficio della detassazione se, e nella misura in cui, vi sia un nesso diretto tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute per il bene immateriale ed il reddito riveniente dall'utilizzo dell'*asset* medesimo, coerentemente al c.d. *Nexus Approach*²⁴². Vediamo ora nel dettaglio cosa si intende per costi qualificati e per costi complessivi.

4.3.1.1 COSTI QUALIFICATI.

La categoria dei costi qualificati si compone dei costi per l'attività di ricerca e sviluppo che siano state svolte: i) dalla società direttamente; ii) da soggetti terzi esterni al gruppo, come università o enti di ricerca e organismi equiparati; iii) da società, incluse le start up innovative, diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo²⁴³. Tuttavia, l'articolo 9 del Decreto ministeriale del 28 novembre 2017, al terzo comma, prevede che il numeratore possa essere incrementato dai: 1) “costi afferenti le attività indicate all'articolo 8 derivanti da operazioni intercorse con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi”, intendendo con ciò le spese di R&S affidate a parti correlate, ma solo per la quota che rappresenta un mero

²⁴¹ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Egea editore, 2016, pag. 132.

²⁴² Rossi L., Zezza F., “*Il Patent Box nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*”, in *Corr. Trib.* 2016, pag. 1054.

²⁴³ Miele L., “*I costi qualificati e i costi complessivi nel "nexus ratio" del Patent box*”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 2, pag. 92-125.

riaddebito di costi sostenuti da tali società del gruppo²⁴⁴; 2) dai “costi afferenti alle attività indicate all’articolo 8 sostenuti dal soggetto beneficiario nell’ambito di un accordo per la ripartizione dei costi²⁴⁵”, anche qui, però, solo nel limite dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi di sviluppo, mantenimento e accrescimento ai soggetti partecipanti all’accordo per la ripartizione dei costi²⁴⁶. Quest’ultima previsione è coerente con le indicazioni dell’OCSE sul *Nexus Approach*, che attribuisce²⁴⁷ rilevanza a tutti i costi di ricerca e sviluppo sostenuti nell’ambito di un C.C.A.²⁴⁸.

Ma cosa sono nello specifico i C.C.A.? I C.C.A. sono trattati nel capitolo 8 delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali. Il C.C.A. è un tipo di accordo stipulato da imprese appartenenti allo stesso gruppo, allo scopo di dividere i costi ed i rischi connessi alla produzione e allo sviluppo di beni e servizi. Naturalmente nel C.C.A. la quota di contribuzione di ciascuna unità all’accordo di ripartizione sarà proporzionale alla quota di benefici che ciascuna unità può trarre dall’utilizzazione dei beni o servizi. Perché un C.C.A. soddisfi il principio dell’*arm’s length*, la quota di contribuzione di ciascun partecipante all’accordo di ripartizione deve essere proporzionata con quella che un’impresa indipendente avrebbe accettato di sostenere in condizioni simili. In particolare, in condizioni analoghe, un’impresa indipendente richiederebbe che la propria quota di contribuzione sia proporzionata alla quota di partecipazione ai risultati dell’attività svolta. Questo rappresenta il principio di congruità ai prezzi di mercato, in base al quale sono giudicati i Cost Contribution Arrangements tra le parti. Le imprese indipendenti entrano a far parte di un accordo per la condivisione di costi e rischi quando sorge una comune necessità dalla quale le stesse possono reciprocamente trarre beneficio. Ad esempio, parti indipendenti, che operano in condizioni di libera concorrenza, potrebbero voler dividere i rischi al fine di ridurre le perdite potenziali derivanti da un’attività; oppure, potrebbero voler condividere i costi o avviare uno sviluppo congiunto al fine di realizzare dei risparmi; oppure, potrebbero voler migliorare efficienza e produttività, con la combinazione di diversi punti di forza ed ambiti di esperienza. Più in generale, si utilizzano tali accordi quando un gruppo di società, aventi necessità comuni per particolari attività, decide di centralizzare o intraprendere congiuntamente dette attività, in modo tale da ridurre costi e rischi a vantaggio di ogni partecipante. Il tipo di accordo più frequentemente utilizzato è, forse, quello relativo allo sviluppo congiunto di beni immateriali in virtù del quale, ciascun partecipante,

²⁴⁴ In questo modo il costo finale viene ridotto al semplice riaddebito dei costi che sono stati sostenuti dalla società del gruppo verso soggetti terzi. Tali costi vengono, dunque, sostenuti in outsourcing da una delle società dello stesso gruppo, che poi li riaddebita alle altre società che ne fanno parte.

²⁴⁵ Come definiti dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010 (c.d. C.C.A. – Cost Contribution Arrangements).

²⁴⁶ Anche in questo caso, la previsione tiene conto del *report* finale di *Action 5*, par. 31, dove si legge “*the nexus approach was not designed to disadvantage arrangements where different entities are engaged in activities contributing to the development of IP assets*”.

²⁴⁷ Si ricordi che l’*Arm’s length principle* è il principio di libera concorrenza stabilito dalle Linee Guida dell’OCSE.

²⁴⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 64, par. 9.

riceve una quota dei diritti sul bene così sviluppato²⁴⁹. È importante sottolineare che non necessariamente vi è coincidenza tra le spese effettivamente sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo legate al bene immateriale e la quota "assegnata" di utilizzo della ricerca comune. In tali casi, chi ha sostenuto spese maggiori rispetto alla quota di utilizzo stabilita dall'accordo, rileverà il rimborso (riaddebito), da altre società, come provento. Nella fattispecie appena descritta, la società che ha sostenuto direttamente i costi di ricerca e sviluppo e riceve un'utilità inferiore rispetto a quella pattuita, ai fini del rapporto iscrive al denominatore l'intero costo sostenuto e al numeratore, quale costo qualificato, sia la quota parte della "ricerca comune" utilizzata sia i proventi costituiti dal riaddebito dei costi, non subendo, in questo modo, alcuna penalizzazione²⁵⁰.

Infine, per concludere questa parte sui "costi qualificati", conformemente al *Nexus Approach*, il legislatore ha introdotto un meccanismo, denominato *Up-lift*, che consente di incrementare il valore del numeratore di un importo pari al minore tra la differenza tra il valore complessivo del denominatore ed il valore del numeratore ed il 30% di quest'ultimo. Questo accorgimento viene utilizzato allo scopo di ridurre il divario tra i costi qualificati e i costi complessivi, soprattutto nel caso in cui si verifichi un'eccedenza dei costi complessivi sulle spese qualificate di ricerca.

4.3.1.2 COSTI COMPLESSIVI.

In base all'art. 9, comma 4, del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017, si considerano "costi complessivi" i costi indicati al numeratore, cioè i costi qualificati, aumentati : i) dei costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività indicate all'articolo 8; ii) del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta.

Sempre in base allo stesso articolo, al comma 9, si evidenzia che, ai fini della determinazione del rapporto, non rilevano gli interessi passivi, le spese relativi agli immobili, qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato ad uno specifico bene immateriale agevolabile. La giustificazione di queste esclusioni è sostanzialmente antielusiva, volendo evitare che vengano considerati costi che non hanno un collegamento diretto con il bene²⁵¹.

²⁴⁹ OECD, "Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali", luglio 2010, OECD Publishing, pag. 241 e ss.

²⁵⁰ Miele L., "I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "nexus ratio" del Patent Box", in *Corr. Trib.*, n. 18, 2016, pag. 1361.

²⁵¹ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 85.

Il calcolo del *Nexus Ratio* va operato per ciascun bene immateriale per il quale si esercita l'opzione e includendo tutti i costi sostenuti relativi al bene interessato²⁵². È doveroso precisare, però, che nel caso in cui diversi beni immateriali, anche appartenenti a diverse categorie, siano collegati da un vincolo di complementarità tale per cui la finalizzazione di un prodotto o un processo o famiglie di questi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali potranno essere considerati in forma aggregata ai fini del regime del Patent Box²⁵³.

Per completezza espositiva e per poter rendere più semplice la comprensione del *Nexus Ratio*, necessario per la determinazione della quota di reddito agevolabile ai fini del regime Patent Box, si presenta un esempio di calcolo di tale coefficiente.

ESEMPIO²⁵⁴:

Si presuppone che una società sostenga i seguenti costi di ricerca e sviluppo correlati al bene immateriale oggetto dell'agevolazione:

A)	Costi per attività di ricerca e sviluppo svolta internamente	10.000
B)	Costi per attività di ricerca e sviluppo svolta da Università	20.000
C)	Costi per attività di ricerca e sviluppo svolta da società terze non facenti parte del gruppo	30.000
D)	Costi per attività di ricerca e sviluppo derivanti da operazioni con società controllate che costituiscono un riaddebito di costi sostenuti dalle ultime nei confronti delle società non facenti parte del gruppo	1.500
E)	Costi per attività di ricerca e sviluppo svolta da società controllate	30.000
F)	Costi di licenza di concessione in uso del bene	3.000
	Costi Totali	94.500

²⁵² Art. 1, comma 1, D.M. n. 50 del 28 novembre 2017.

²⁵³ Miele L., "I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "nexus ratio" del Patent Box", in *Corr. Trib.*, n. 18, 2016, pag. 1361.

²⁵⁴ Fonte: Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015.

Il rapporto sarà così composto:

G)	Costi QUALIFICATI (A+B+C+D)	61.500
H)	Costi COMPLESSIVI (A+B+C+D+E+F)	94.500

Adesso è importante verificare la sussistenza dell'Up-lift, che è pari al minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $61.500 * 30\% = 18.450$
- La differenza tra costi complessivi e qualificati: $94.500 - 61.500 = 33.000$

UP-LIFT = 18.450

A questo punto è possibile determinare il coefficiente come rapporto tra i costi qualificati maggiorati dell'Up-lift ed i costi complessivi:

$$61.500 + 18.450 = 79.950$$

$$79.950 / 94.500 = 0,84$$

Quindi, il coefficiente Nexus Ratio risulta pari a 84%

Si verificherà, adesso, come varia il coefficiente se si ipotizza che i costi al punto E) "Costi per attività di ricerca e sviluppo svolte da società controllate" siano pari a 2.000, anziché 30.000

G)	Costi QUALIFICATI (A+B+C+D)	61.500
H)	Costi COMPLESSIVI (A+B+C+D+E+F)	66.500

L'up-lift, in questo caso, sarà il minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $61.500 * 30\% = 18.450$;
- La differenza tra costi complessivi e qualificati: $66.500 - 61.500 = 5.000$

UP-LIFT = 5.000

Il calcolo del coefficiente, questa volta, sarà:

$$61.500 + 5.000 = 66.500$$

$$66.500 / 66.500 = 1$$

In questo esempio, la quota di reddito agevolabile è pari all'intero importo del reddito derivante dallo sfruttamento dell'intangibile poiché, pur in presenza di costi connessi ad attività di ricerca e sviluppo poste in essere da società controllate e costi di acquisizione in licenza dell'intangibile, questi ultimi non eccedono il 30% dei costi qualificati. Dunque, in tal caso, la quota di reddito agevolabile sarà 1, ovvero pari all'intero ammontare del reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale.

4.3.2 LA TRACCIABILITA' DEI COSTI.

Dopo aver affrontato l'analisi del rapporto da cui deriva la quota agevolabile del reddito attribuibile al bene immateriale, merita ora attenzione fornire alcune indicazioni in tema di tracciatura dei costi rientranti nel suddetto rapporto. L'articolo 9, comma 6, del Decreto attuativo del 28 novembre 2017 prevede che, per i primi tre periodi di imposta di efficacia della disciplina del Patent Box, ovvero, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, gli anni 2015, 2016 e 2017, i costi che dovevano essere presi in considerazione ai fini del *Nexus Ratio* dovevano essere quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi di imposta precedenti e dovevano essere assunti complessivamente²⁵⁵. Affermando che i costi da prendere in considerazione sono quelli "sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi di imposta precedenti" si intende che, per esempio, nel 2015, che è il primo anno di efficacia del regime preferenziale, ai fini della determinazione del coefficiente, i costi qualificati e complessivi di ricerca e sviluppo dovevano essere quelli sostenuti nel quadriennio 2015-2012²⁵⁶.

Quando, invece, nell'articolo 9 del Decreto 28 novembre 2017, si parla di costi "assunti complessivamente", significa che, nel primo periodo, ovvero negli anni 2015, 2016 e 2017, le imprese hanno considerato i costi in via cumulativa, vale a dire considerando sia i costi qualificati che quelli complessivi come grandezze aggregate, senza distinguere per singolo bene intangibile²⁵⁷.

Come precisato nella Relazione Illustrativa al Decreto²⁵⁸, la ragione di tale scelta risiede nel fatto che, anteriormente all'entrata in vigore del regime preferenziale, probabilmente le imprese non avevano ancora adottato un sistema di rilevazione analitico dei costi (*traking and tracing*) afferenti il singolo bene intangibile. Di

²⁵⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 68, par. 10.

²⁵⁶ Miele L., "I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "nexus ratio" del Patent Box", in *Corr. Trib.*, n. 18, 2016, pag. 1361.

²⁵⁷ Bertone G., "Il Patent Box italiano", *Altalex*, 2016, pag. 86.

²⁵⁸ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 8.

conseguenza, per consentire alle imprese di dotarsi di adeguati sistemi di *tracking and tracing*²⁵⁹ dei costi e dei ricavi legati ai singoli IP, è stato previsto che le imprese determinino il coefficiente considerando i costi qualificati e complessivi come grandezze aggregate, vale a dire senza distinzione per singolo IP.

A partire dall'anno 2018²⁶⁰, al contrario, occorre prendere in considerazione i costi sostenuti dall'anno di imposta 2015 per singolo bene immateriale agevolabile, ovvero i costi andranno assunti distintamente per ciascun intangibile in ragione della tracciatura dei costi e ricavi imputabili ad ogni bene immateriale²⁶¹. Pertanto, i soggetti beneficiari dovranno determinare un coefficiente specifico per ogni intangibile per il quale è stata esercitata l'opzione, prendendo tutti i costi sostenuti dal 2015. Tale previsione è giustificata dalla volontà di riconoscere il beneficio della detassazione se, e nella misura in cui, vi sia un "nesso" diretto tra la spesa di ricerca e sviluppo sostenuta per il bene immateriale ed il reddito riveniente dall'utilizzo dell'asset medesimo, coerentemente al cosiddetto *Nexus Approach*²⁶². Qui sorge un dubbio, che riguarda la possibilità o meno di utilizzare, sin da subito, un approccio analitico basato su un calcolo del rapporto che tenga conto dei costi analiticamente assunti relativi a ciascun bene. La risposta più ragionevole non può che essere positiva: infatti, l'approccio cumulativo, come abbiamo visto, ha la sua origine nella constatazione della difficoltà o impossibilità per la società di dotarsi di sistemi analitici di tracciatura dei costi. Per cui, se l'impresa era in grado di determinare il *Nexus Ratio* analitico già entro la chiusura del primo esercizio di decorrenza dell'opzione (esercizio 2015), questa poteva utilizzare tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017. In pratica, si anticipava l'approccio analitico che a regime, dal 2018, sarà obbligatorio.

Resta fermo che, per il calcolo del coefficiente, è necessario separare i costi relativi ai beni agevolabili, indicati nell'art. 6 del Decreto attuativo 28 novembre 2017, da quelli relativi ai beni non agevolabili²⁶³. Tuttavia, come stabilisce la Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle entrate, *"potrebbe accadere che il soggetto beneficiario dell'agevolazione non sia oggettivamente in grado di distinguere i costi relativi ai beni agevolabili dai costi relativi ai beni non agevolabili. In una tale situazione, e in coerenza della scelta legislativa di consentire l'accesso al regime a coloro che non sono dotati di sistemi di contabilità analitica, si ritiene che nel primo triennio di applicazione del regime possano essere presi in considerazione anche i costi relativi ai beni immateriali che non rientrano nella definizione prevista dall'articolo 6 del decreto Patent Box. Ovviamente, l'Amministrazione finanziaria controllerà che*

²⁵⁹ Di tracciatura.

²⁶⁰ Come ci dice il D.M del 28 novembre 2017, all'art. 9, comma 6, lett. b, a partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 37 e seguenti, della Legge di Stabilità 2015.

²⁶¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 68, par. 10.

²⁶² Rossi L., Zecca F., *"Il Patent Box nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE"*, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 1054.

²⁶³ Miele L., *"I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "nexus ratio" del Patent Box"*, in *Corr. Trib.*, n. 18, 2016, pag. 1361.

*ricorrano le condizioni di oggettiva difficoltà di separazione dei costi di ricerca e sviluppo relativi ai diversi beni immateriali, al fine di accertare che non sia stato alterato il corretto calcolo del rapporto*²⁶⁴.

Ad ogni modo, come si evince dall'art. 11 del Decreto attuativo 2017, per dimostrare il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo poste in essere ed i beni immateriali cui tali attività sono dirette, nonché il collegamento tra gli intangibili ed il reddito agevolabile che ne deriva, le imprese devono dotarsi del cosiddetto "tracking and tracing", un sistema di tracciabilità, di rilevazione analitica contabile o extra-contabile dei costi e ricavi afferenti ogni singolo bene immateriale²⁶⁵.

Infine, in tema di tracciatura, si osserva che l'*Action 5* consente anche un sistema di rilevazione basato, anziché sul bene immateriale, sul prodotto o gruppo di prodotti che incorporano uno o più beni immateriali. È di tutta evidenza, infatti, che di frequente le attività di R&D vengono "tracciate" secondo logiche di prodotto o famiglie di prodotto, piuttosto che "IP-based". In particolare, quando il sistema di tracciatura incentrato sul singolo bene immateriale si rivela talmente complesso da richiedere aggiustamenti arbitrari e da alterare la veridicità del *Nexus Approach* basato sul singolo immateriale, allora è opportuno prevedere sistemi di tracciatura basati sul prodotto e, in particolare, sul prodotto che utilizza lo stesso bene o lo stesso gruppo di beni immateriali. In tal caso, i costi qualificati (numeratore) e i costi complessivi (denominatore) di ricerca e sviluppo sarebbero costituiti dalla "sommatoria" di quelli riferibili a tutti gli immateriali che concorrono a formare il prodotto o il gruppo di prodotti di riferimento. Si otterrebbe, in tal modo, un coefficiente aggregato da applicare, di conseguenza, non al reddito ritraibile dal singolo bene immateriale, ma al reddito derivante dal medesimo prodotto o gruppo di prodotti²⁶⁶.

4.4 MISURA DELLA DETASSAZIONE.

L'articolo 9, comma 8, del Decreto attuativo 2017, prescrive che la quota di reddito agevolabile, che risulta moltiplicando il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale per il coefficiente *Nexus Ratio*, "non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50% del relativo ammontare"²⁶⁷. Per il periodo di imposta 2015 e 2016

²⁶⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 69, par. 10.

²⁶⁵ L'art. 11 del Decreto attuativo non pone particolari prescrizioni in ordine al sistema di tracciabilità da adottare; ciò che rileva è unicamente l'idoneità del sistema prescelto a dimostrare quel legame (nexus) fra costi, bene immateriale e redditi da esso ritraibili e, quindi, fra attività esercitata e reddito agevolato, volto ad assicurare che la concessione dell'agevolazione sia collegata all'effettivo espletamento di un'attività economica.

²⁶⁶ Miele L., Vio R., "Nel Decreto di attuazione del regime Patent Box la procedura per determinare l'agevolazione", in *Corr. Trib.*, n. 34, 2015, p. 2558.

²⁶⁷ Una conseguenza della detassazione del reddito agevolabile al 50% è riscontrabile nella possibilità di giungere, applicando il regime agevolativo del Patent Box, ad una tassazione ai fini IRES nella misura del 12%, derivante dalla percentuale a regime del 50% applicata all'aliquota IRES del 24% prevista dalla Legge di Stabilità 2016 a decorrere dal periodo di imposta 2017.

la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito d'impresa era fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e 40 per cento. Si tratta, pertanto, di una variazione in diminuzione da operare ai fini IRPEF, IRES e IRAP, da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa. La determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF e IRES avviene secondo una disciplina differente da quella per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP. Ciò comporterebbe l'esigenza di dover determinare separatamente il reddito agevolabile ai fini IRPEF e IRES e ai fini IRAP, a causa delle diverse variazioni in aumento o in diminuzione da apportare alla base imponibile delle citate imposte. Tuttavia, per semplificare i calcoli, la Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che la variazione in diminuzione da operare ai fini IRPEF e IRES sia la stessa da operare ai fini IRAP, senza tener conto delle diverse modalità di calcolo delle imposte²⁶⁸.

Questa soluzione appare in linea con quanto previsto dall'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015²⁶⁹, secondo cui *“l'esercizio dell'opzione rileva anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446”*.

Di seguito è riportato un esempio numerico riguardo la modalità di calcolo e determinazione del beneficio, ipotizzando il caso di una società che nel corso dell'anno 2015 ha deciso di effettuare l'opzione per aderire al Patent Box relativamente a due beni immateriali distinti, A e B, posseduti dalla stessa e che, per semplicità espositiva, supponiamo che concede in licenza.

Nei tre anni antecedenti l'esercizio dell'opzione, la stessa società ha determinato il proprio reddito imponibile secondo le disposizioni ordinarie di imposizione e senza disporre di un sistema di tracciabilità dei costi. A seguito dell'ingresso nel regime, l'impresa ha implementato un sistema di *tracking and tracing* volto alla tracciatura dei costi e ricavi correlati agli intangibili oggetto dell'agevolazione.

Per cui:

2012	Regime Ordinario	Nessun Tracking and Tracing
2103	Regime Ordinario	Nessun Tracking and Tracing
2014	Regime Ordinario	Nessun Tracking and Tracing
2015	Adesione Patent Box	Implementazione di un sistema di tracciabilità di costi e ricavi

Dunque, negli anni antecedenti l'adesione al regime del Patent Box, i costi sostenuti per gli intangibili A e B, non essendo stato predisposto un sistema di tracciabilità dei costi, sono considerati in maniera aggregata, senza distinzione per singolo bene immateriale.

²⁶⁸ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 72, par. 11.

²⁶⁹ Legge di Stabilità- *Legge 23 dicembre 2014 n. 190*, articolo 1, comma 43.

2012	Costi Qualificati	80.000 €
	Costi Complessivi	120.000€
2013	Costi Qualificati	110.000€
	Costi Complessivi	150.000€
2014	Costi Qualificati	130.000€
	Costi Complessivi	180.000€

A partire dal 2015, a fronte dell'implementazione del sistema di *tracking and tracing*, vengono determinati costi e redditi distinti per ogni singolo bene immateriale.

		A	B	Aggregati
2015	Costi Qualificati	50.000€	70.000€	120.000€
	Costi Complessivi	75.000€	90.000€	165.000€
	Reddito prodotto IP	35.000€	45.000€	80.000€
2016	Costi Qualificati	70.000€	90.000€	160.000€
	Costi Complessivi	90.000€	110.000€	200.000€
	Reddito prodotto IP	40.000€	50.000€	90.000€
2017	Costi Qualificati	90.000€	60.000€	150.000€
	Costi Complessivi	110.000€	70.000€	180.000€
	Reddito prodotto IP	60.000€	40.000€	100.000€
2018	Costi Qualificati	80.000€	50.000€	130.000€
	Costi Complessivi	105.000€	60.000€	165.000€
	Reddito prodotto IP	70.000€	50.000€	120.000€

2015: primo anno di adesione al regime

Come previsto dal Decreto Ministeriale, per il primo triennio di applicazione del regime si utilizza un approccio aggregato e per determinare il coefficiente Nexus Ratio si utilizzano i costi degli ultimi quattro periodi di imposta.

	Costi Qualificati	Costi Complessivi
2012	80.000€	120.000€
2013	110.000€	150.000€
2014	130.000€	180.000€
2015	120.000€	165.000€
Totale	440.000€	615.000€

Il coefficiente Nexus Ratio, calcolato come rapporto tra costi qualificati e costi complessivi, deve essere aggiustato al numeratore dal Up-lift.

L'Up-lift è il minore tra:

- il 30% dei costi qualificati: $440.000 \times 30\% = 132.000$
- la differenza tra costi complessivi e costi qualificati: 175.000

Il coefficiente sarà, di conseguenza, uguale a:

$$440.000 + 132.000 = 572.000$$

$$572.000 / 615.000 = 0,93 = 93\%$$

Il reddito escluso dalla tassazione sarà calcolato come il rapporto tra il reddito prodotto dal bene per il coefficiente Nexus Ratio per la percentuale di detassazione (2015=30%):

- Bene A: $35.000 \times 93\% \times 30\% = 9.765€$
- Bene B: $45.000 \times 93\% \times 30\% = 12.555€$

2016: secondo anno di accesso al regime

	Costi Qualificati	Costi Complessivi
2013	110.000€	150.000€
2014	130.000€	180.000€
2015	120.000€	165.000€
2016	160.000€	200.000€
Totale	520.000€	695.000€

Calcoliamo ora l'Up-lift, come il minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $520.000 \times 30\% = 156.000$
- la differenza tra costi complessivi e costi qualificati: 175.000

Il coefficiente sarà: $[(520.000 + 156.000) / 695.000] = 0,973 = 97,3\%$

Il reddito escluso dalla tassazione, tenendo conto che la percentuale di detassazione per il 2016 era del 40%, sarà:

- Bene A: $40.000 \times 97,3\% \times 40\% = 15.568€$
- Bene B: $50.000 \times 97,3\% \times 40\% = 19.460€$

2017: terzo anno di accesso al regime

	Costi Qualificati	Costi Complessivi
2014	130.000€	180.000€
2015	120.000€	165.000€
2016	160.000€	200.000€
2017	150.000€	180.000€
Totale	560.000€	725.000€

Calcoliamo ora l'Up-lift, come il minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $560.000 * 30\% = 168.000$
- la differenza tra costi complessivi e costi qualificati: 165.000

Il coefficiente sarà: $[(560.000 + 165.000) / 725.000] = 1 = 100\%$

Il reddito escluso dalla tassazione, tenendo conto che la percentuale di detassazione per il 2017 era del 50%, sarà:

- Bene A: $60.000 * 100\% * 50\% = 30.000€$
- Bene B: $40.000 * 100\% * 50\% = 20.000€$

2018: quarto anno di accesso al regime

Il 2018 è il terzo periodo d'imposta successivo a quello di applicazione del regime Patent Box e, pertanto, i costi computabili non saranno considerati in modo aggregato, bensì calcolati distintamente per singolo bene immateriale.

Bene A

	Costi Qualificati	Costi Complessivi
2015	50.000€	75.000€
2016	70.000€	90.000€
2017	90.000€	110.000€
2018	80.000€	105.000€
Totale	290.000€	380.000€

Calcoliamo ora l'Up-lift, come il minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $290.000 * 30\% = 87.000$
- la differenza tra costi complessivi e costi qualificati: 90.000

Il coefficiente sarà: $[(290.000 + 87.000) / 380.000] = 0,992 = 99,2\%$

Il reddito escluso dalla tassazione, tenendo conto che la percentuale di detassazione per il 2018 era del 50%, sarà:

- Bene A: $70.000 * 99,2\% * 50\% = 34.720€$

Bene B

	Costi Qualificati	Costi Complessivi
2015	70.000€	90.000€
2016	90.000€	110.000€
2017	60.000€	70.000€
2018	50.000€	60.000€
Totale	270.000€	330.000€

Calcoliamo ora l'Up-lift, come il minore tra:

- Il 30% dei costi qualificati: $270.000 * 30\% = 81.000$
- la differenza tra costi complessivi e costi qualificati: 60.000

Il coefficiente sarà: $[(270.000 + 60.000) / 330.000] = 1 = 100\%$

Il reddito escluso dalla tassazione, tenendo conto che la percentuale di detassazione per il 2018 era del 50%, sarà:

- Bene B: $50.000 * 100\% * 50\% = 25.000€$

4.5 TRATTAMENTO IN CASO DI PERDITE.

Il contributo economico derivante dallo sfruttamento degli intangibili, oggetto di agevolazione, può assumere valore negativo, in particolare quando i costi risultano eccedere i ricavi, comportando, di conseguenza, l'insorgenza di una perdita. La perdita fiscale può verificarsi sia nel caso in cui il bene immateriale venga concesso in uso, sia nel caso in cui lo stesso venga utilizzato direttamente dall'impresa. La normativa primaria²⁷⁰, a riguardo, non prevede alcuna previsione sulla trattazione delle eventuali perdite generate dai beni immateriali agevolabili. La prima ad essere intervenuta sull'argomento è l'Agenzia delle Entrate che, con la Circolare n. 36/E²⁷¹, ha fornito dei chiarimenti in merito al trattamento dell'eventuale perdita fiscale. Precisamente ha chiarito che, qualora le modalità di determinazione del reddito portino ad un risultato negativo, derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa secondo le modalità ordinarie; inoltre, la stessa circolare stabilisce che l'impresa in regime di Patent box dovrà rinviare gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi futuri in cui il bene produrrà un reddito positivo. Ciò significa che non ci saranno effetti del regime opzionale nel periodo di imposta in cui il bene ha prodotto un reddito negativo, ma le perdite generate durante l'applicazione del Patent Box dovranno essere recuperate nel momento in cui il bene immateriale avrà prodotto nuovamente redditi positivi (attraverso un meccanismo di *recapture*)²⁷².

²⁷⁰ Legge di Stabilità – Legge 23 dicembre 2014 n. 190, articolo 1, commi da 37 a 45.

²⁷¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015. pag 6, par. 2.

²⁷² Trainotti A., "Regime del patent box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire", in *Il Fisco*, n. 2, 2016, pag. 1-112.

In altri termini, nel caso in cui lo sfruttamento del bene immateriale comporti una perdita, anziché un reddito, l'esercizio dell'opzione, prima di produrre una variazione in diminuzione del reddito, comporterà necessariamente una compensazione tra reddito e perdite fiscali avvenute nei periodi antecedenti²⁷³. Inoltre, chiarisce la Circolare n. 11/E, le varie perdite prodotte da un determinato IP possono essere utilizzate in compensazione solo dei redditi prodotti da quel determinato bene, senza alcun effetto sugli eventuali redditi generati da altri intangibili. Infatti tali perdite, potranno decurtare soltanto redditi positivi generati dallo stesso bene nei cinque anni di efficacia, senza impattare altri IP per cui è stato esercitato il regime opzionale.

Per sintetizzare la struttura da seguire in caso di perdite, la concreta utilizzazione del regime agevolativo, rappresentata da una variazione in diminuzione del reddito imponibile, si avrà a partire dal periodo di imposta in cui i redditi generati dall'intangibile avranno completamente riassorbito le perdite pregresse generate antecedentemente.

Utilizziamo un esempio per facilitare la comprensione del metodo di *recapture* delle perdite pregresse.

ESEMPIO²⁷⁴:

Poniamo il caso di una società che nei primi tre anni di accesso al regime di Patent Box sostiene costi correlati al bene intangibile superiori ai ricavi.

Periodo di imposta	Eccedenza negativa	Reddito
2015	1.000	
2016	3.000	
2017	4.000	
2018		3.000
2019	1.000	
2020		7.000
Totale	9.000	10.000

Nel 2018 il bene realizza un reddito che può essere agevolabile solo previo assorbimento delle perdite pregresse. In questo caso, il reddito generato di 3.000 non è sufficiente per compensare le eccedenze negative di 8.000 degli anni precedenti, pertanto non è agevolabile alcun reddito. L'eccedenza negativa non assorbita è rinviata agli anni successivi e, precisamente, ammonta a $8.000 - 3.000 = 5.000$.

Nel 2020 viene conseguito un reddito derivante dall'intangibile pari a 7.000 e residua un'eccedenza negativa pregressa da utilizzare pari a $5.000 + 1.000 = 6.000$. Il reddito

²⁷³ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 74, par. 11.

²⁷⁴ Fonte: Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015.

agevolabile è quindi pari a $7.000 - 6.000 = 1.000$, ovvero il reddito di periodo realizzato dall'intangibile depurato dalle perdite pregresse.

V. MODALITA' DI ACCESSO AL REGIME E LA PROCEDURA DI RULING

5.1 L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 37, della legge istitutiva²⁷⁵, l'adesione al regime agevolativo Patent Box avviene, innanzitutto, mediante l'esercizio dell'opzione. La norma dice, infatti, che “*i soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 38 a 45. L'opzione ha durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile e rinnovabile*”²⁷⁶. Tale regime opera, dunque, su base opzionale e prevede un obbligo di permanenza quinquennale. Inoltre, non è espressamente previsto un limite temporale di operatività, per cui l'operazione potrà essere costantemente rinnovata. Infatti, essendo l'obiettivo del legislatore quello di evitare che la proprietà intellettuale venga trasferita all'estero, l'agevolazione, per poter essere efficace ed attrattiva deve, necessariamente, essere permanente²⁷⁷.

A sua volta, l'articolo 4, comma 2, del Decreto attuativo²⁷⁸ stabilisce che:

- a) per i primi due periodi di imposta successivi a quello del 31 dicembre 2014, l'opzione doveva essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini indicati nel Provvedimento del 10 novembre 2015 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate²⁷⁹;
- b) a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2014, l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.

Dunque, secondo il Provvedimento n. 144042 del 10 novembre 2015 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, per i primi due periodi di imposta, 2015 e 2016, l'opzione andava esercitata mediante l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate di un apposito modello semplificato, approvato con lo stesso Provvedimento, denominato “PATENT BOX”²⁸⁰, scaricabile gratuitamente dal relativo sito dell'Amministrazione Finanziaria²⁸¹. Non era necessario indicare per quali intangibili si effettuava l'opzione,

²⁷⁵ Legge di Stabilità – Legge 23 dicembre 2014 n. 190, articolo 1, commi da 37 a 45.

²⁷⁶ Bertone G., *Il Patent Box italiano*, *Altalex*, 2016, pag. 92.

²⁷⁷ D'Orsogna M., Sbrojavacca A., Stevanato D. e RL, “*Patent Box*” *tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*”, in *Dialoghi Trib.*, 2015, p. 70.

²⁷⁸ D.M del 28 novembre 2017.

²⁷⁹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 144042 del 10 novembre 2015, “*Approvazione del modello Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali*”.

²⁸⁰ Il modello di adesione si compone di un'informativa sul trattamento dei dati personali; di riquadri contenenti i dati anagrafici del soggetto che esercita l'opzione e quelli dell'eventuale rappresentante firmatario; nonché l'impegno alla presentazione telematica da parte dell'intermediario incaricato della trasmissione.

²⁸¹ Art. 2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 144042 del 10 novembre 2015.

né la relativa modalità di acquisizione. Il motivo di tale semplificazione era quello di dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, anche a quelle che al momento dell'esercizio dell'opzione non erano ancora in grado di ritenere se riuscivano a soddisfare i requisiti previsti dalla normativa, o se esisteva effettivamente una convenienza economica con l'adesione al regime²⁸². Formulata in questo modo, la disposizione sollevava alcuni dubbi e punti di domanda in merito alle condizioni che dovevano sussistere per l'esercizio dell'opzione. In particolare, non era chiaro se l'opzione poteva essere esercitata solo laddove l'impresa avesse conseguito redditi ritraibili dal bene immateriale che potevano fruire dell'agevolazione; o se fosse sufficiente che il contribuente svolgesse attività di ricerca e sviluppo rilevante ai fini del regime; o se, ancora, si trattava di una opzione esercitabile anche in mancanza di tali presupposti. Considerando l'assenza di una specifica previsione nel Decreto di attuazione²⁸³, si può affermare che l'opzione poteva essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che prevedevano di fruire del regime opzionale²⁸⁴.

Inoltre, nella circolare n. 36/E del 2015, l'Amministrazione Finanziaria, a commento dei semplificati criteri di compilazione del suddetto modello, ha chiarito che l'esercizio dell'opzione per il regime in esame non è vincolante e, pertanto, consente ai contribuenti di optare per il Patent Box anche in assenza di una valutazione complessiva dei potenziali benefici, senza conseguenza alcuna in caso di abbandono: *“Se a seguito 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 non avrà conseguenze.”*²⁸⁵. Dunque, nelle situazioni in cui non fosse esercitata alcuna attività di ricerca e sviluppo, ovvero laddove questa risultasse infruttuosa, l'opzione stessa rimarrebbe priva di effetti²⁸⁶. In pratica, la natura meramente “anagrafica” del modello si sostanziava nella possibilità di non subire alcuna conseguenza se, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non sarebbe risultato possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione. Tale chiarimento ha eliminato i dubbi di coloro che temevano che l'irrevocabilità dell'opzione obbligasse di fatto le imprese a fruire del Patent Box una volta esercitata l'opzione stessa²⁸⁷.

Di seguito il modello “PATENT_BOX” scaricabile dal sito dell'Agenzia delle Entrate.

²⁸² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 5.

²⁸³ D.M. 28 novembre 2017.

²⁸⁴ Miele L., Vio R., *“Nel Decreto di attuazione del regime “Patent box” la procedura per determinare l'agevolazione”*, in *Corr. Trib.*, n. 34, 2015, pag. 2557.

²⁸⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 5.

²⁸⁶ Miele L., Vio R., *“Nel Decreto di attuazione del regime “Patent box” la procedura per determinare l'agevolazione”*, in *Corr. Trib.*, n. 34, 2015, pag. 2557.

²⁸⁷ Trainotti A., *“Regime del Patent Box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire”*, in *Il Fisco*, 2016, pag 112.

OPZIONE PER IL REGIME DI TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZO DI BENI IMMATERIALI

Articolo 1, commi da 37 a 45, legge 23 dicembre 2014, n.190
Decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 30 luglio 2015

SOGGETTO CHE ESERCITA L'OPZIONE	Codice fiscale <input type="text"/> Cognome o denominazione o ragione sociale <input type="text"/>	Nome <input type="text"/>	Sesso M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>	Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>	Provincia (sigla) <input type="text"/>
	Periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione dal giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/> al giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>		
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO	Codice fiscale della persona fisica che sottoscrive <input type="text"/>	Codice cartea <input type="text"/>	Codice fiscale dell'eventuale società rappresentante del soggetto che esercita l'opzione <input type="text"/>
	Cognome <input type="text"/>	Nome <input type="text"/>	Sesso M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>	Comune (o Stato estero) di nascita <input type="text"/>	Provincia (sigla) <input type="text"/>
FIRMA	<input type="text"/>		
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario <input type="text"/>		
Riservato all'intermediario	Data dell'impegno giorno <input type="text"/> mese <input type="text"/> anno <input type="text"/>	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO <input type="text"/>	

A partire dal periodo di imposta 2017, invece, il Decreto Ministeriale²⁸⁸ prevede che l'opzione sia comunicata direttamente in dichiarazione dei redditi ed è efficace per il periodo d'imposta cui questa si riferisce e per i successivi quattro. Pertanto, i contribuenti che hanno deciso di optare per il regime di tassazione agevolata a partire dall'anno di imposta 2017, dovranno comunicare l'opzione mediante il modello Unico 2018. Non è stato ritenuto utile fare ricorso alla dichiarazione dei redditi presentata nell'anno nel quale si intende esercitare l'opzione in quanto, alla scadenza di tale adempimento, il medesimo anno d'imposta non è ordinariamente concluso e, quindi, l'impresa potrebbe non avere ancora tutti gli elementi utili per valutare la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

L'opzione non deve essere esercitata obbligatoriamente per tutti i beni immateriali di cui si dispone ma, inizialmente, anche solo con riferimento ad un singolo bene, così come chiarito nella Relazione Illustrativa²⁸⁹ al Decreto ministeriale. A ribadire ciò, la Circolare n. 11/E precisa che l'opzione non va 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 dicembre 2014, per singolo bene immateriale. Qualora l'impresa abbia optato per una parte di propri intangibili e decida, poi, di agevolarne uno nuovo, che ne abbia i requisiti richiesti dalla norma, dovrà esercitare una nuova opzione che avrà durata pari a cinque periodi d'imposta a

²⁸⁸ D.M del 28 novembre 2017, art. 4, comma 2.

²⁸⁹ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 4.

decorrere dal suo esercizio e, pertanto, verrà a scadere successivamente rispetto al termine di efficacia della precedente opzione²⁹⁰.

Tuttavia, laddove il nuovo bene immateriale oggetto di agevolazione abbia vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione ed il contribuente intenda considerare tali beni come un solo bene immateriale ai fini dell'opzione, la nuova opzione avrà durata coincidente con la durata residua della precedente e, in tale caso, per garantire l'opportuno coordinamento tra le due opzioni, il contribuente dovrà:

1. inoltrare²⁹¹ un'istanza motivata per richiedere la modificazione dell'accordo all'Agenzia delle Entrate;
2. laddove non sia stato concluso alcun accordo e non sia obbligatorio attivare la procedura di Ruling di seguito illustrata, è necessario conservare apposita documentazione che consenta di distinguere tutti gli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali agevolati con la nuova opzione²⁹².

Vi sono alcune fattispecie al ricorrere delle quali, oltre all'esercizio dell'opzione, è necessario, o anche solo opportuno a seconda dei casi, ricorrere all'attivazione di una specifica procedura di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate²⁹³ ai sensi dell'articolo 8 del Decreto legge 30 settembre 2003 n. 269²⁹⁴.

5.2 LA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI RULING.

Le modalità di esercizio dell'opzione sopra esposte fanno riferimento ai casi generali di accesso al regime Patent Box, dunque con riferimento alla fattispecie in cui non è richiesta l'istanza di Ruling. Il D.M. del 28 novembre 2017 prevede, all'articolo 12, che, in determinate situazioni, l'accesso al regime Patent Box sia subordinato all'esecuzione preventiva del cosiddetto *ruling* internazionale e queste fattispecie sono:

- i) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali di cui all'articolo 6;
- ii) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse dall'utilizzo diretto, realizzato nell'ambito di operazioni con

²⁹⁰ Dallochio M., Papotti R.A., Pieroni L., *Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Egea editore, 2016, pag. 143.

²⁹¹ Ai sensi del paragrafo 11.2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015.

²⁹² Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 11, par. 3.1.1.

²⁹³ Necchi G., *"Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. 'Patent Box')"*, in *Rivista di diritto industriale*, n. 65, 2016, pag 105.

²⁹⁴ Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, recante: *"Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici."*

- società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla medesima impresa (rapporti infragruppo);
- iii) la determinazione delle plusvalenze relative a cessioni di beni immateriali realizzate 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.

Negli ultimi due casi la procedura di ruling è facoltativa, per cui è oggetto di una valutazione di convenienza per il contribuente, che ha, quindi, la facoltà di determinare autonomamente il reddito agevolabile, rimanendo esposto all'azione accertativa dell'Amministrazione Finanziaria o ricercare un accordo preventivo con il Fisco mediante la procedura di ruling²⁹⁵. Diverso è, invece, il caso in cui i soggetti che intendono usufruire dell'agevolazione utilizzino in modo diretto i beni immateriali, in quanto, oltre ad inviare l'opzione telematica, essi dovranno avviare obbligatoriamente una procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione competente, allo scopo di stabilire sia i metodi e criteri di determinazione del reddito agevolabile sia l'ammontare dell'agevolazione stessa per l'anno di imposta in cui si vuole esercitare l'opzione. Le norme riguardanti l'accesso alla suddetta procedura sono contenute in un apposito provvedimento²⁹⁶ del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Qualora l'agevolazione sia attivata mediante la procedura di un accordo preventivo, l'opzione avrà efficacia dal periodo d'imposta in cui la richiesta di ruling è stata presentata²⁹⁷. Ad esempio, se il contribuente ha comunicato l'opzione all'Agenzia delle Entrate nel corso dell'anno 2015 senza però presentare istanza di ruling obbligatorio entro il termine del 31 dicembre 2015, l'opzione non avrà effetti in tale annualità. Nel caso in cui lo stesso contribuente presenti l'istanza di ruling nell'anno 2016, tale istanza determina l'efficacia dell'opzione e fa decorrere il quinquennio dall'anno 2016. Tale disposizione opera in deroga a quanto disciplinato dall'articolo 8, comma 2, del Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, il quale prevede l'efficacia dell'accordo di ruling a partire dalla data di stipula dello stesso e non da quella di presentazione dell'istanza²⁹⁸. Il differimento della decorrenza del regime si ha soltanto nel caso in cui il ruling obbligatorio sia portato a termine, ovvero venga integrata la documentazione a supporto entro il termine previsto²⁹⁹. In caso di mancata integrazione della

²⁹⁵ Andreani G, Tubelli A., “*Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*”, in *Il Fisco*, 2016, pag. 4315.

²⁹⁶ Prot. n. 2015/154278, “*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, Direttore dell'Agenzia delle entrate, 1 dicembre 2010*”.

²⁹⁷ Ai sensi dell'articolo 8, comma 5 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, in deroga a quanto previsto dall'articolo 8, comma 2, del medesimo decreto legge, con riferimento al periodo di efficacia dell'accordo.

²⁹⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 12.

²⁹⁹ Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015 prevede inoltre che, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, deve essere presentata o integrata tutta la documentazione a corredo dell'istanza presentata per rappresentare al meglio e specificare più dettagliatamente quanto in precedenza indicato.

documentazione, infatti, si determina la decadenza dell'istituto e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata, senza alcuna conseguenza per il contribuente³⁰⁰. 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. Ad esempio, si consideri l'ipotesi di un contribuente che abbia esercitato l'opzione nell'anno 2016 ed entro il termine di tale anno abbia presentato l'istanza di ruling, ma non abbia integrato la documentazione nel termine di 120 giorni. In questo caso, l'istanza si considera decaduta e, quindi, l'opzione non produce effetti (il termine del quinquennio non inizia a decorrere) ed il contribuente non avrà conseguenze. Qualora, poi, il medesimo contribuente presenti una nuova istanza di ruling nel corso del 2017 e proceda nei termini alla presentazione o integrazione della documentazione, l'opzione produce effetti per un quinquennio decorrente dall'anno 2017³⁰¹.

Il tema del differimento dell'efficacia dell'opzione va diversamente inteso nel caso di ruling facoltativo. In questo caso, qualora venga esercitata l'opzione e non venga presentato il ruling facoltativo, l'opzione è comunque efficace ed il quinquennio inizia a decorrere; in tale situazione il contribuente determina autonomamente l'ammontare di 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 Entrate³⁰². Ad esempio, si consideri il caso di un contribuente che esercita l'opzione per l'anno d'imposta 2016 per beneficiare del regime riguardo al caso di utilizzo indiretto di un bene immateriale. Se tale contribuente non avesse presentato istanza di ruling facoltativo, l'opzione sarebbe stata efficace ed il quinquennio sarebbe decorso dall'anno 2016 e l'agevolazione sarebbe stata determinata autonomamente. Se il medesimo contribuente, nell'anno 2018, presenta istanza di ruling, non potrà continuare a determinare autonomamente il reddito per i residui 3 anni, vale a dire per gli anni 2018, 2019, 2020, ma dovrà attendere la sottoscrizione dell'accordo con l'Agenzia³⁰³.

Infine, sempre nel caso di ruling facoltativo, se la relativa documentazione non è integrata entro il termine previsto³⁰⁴, ovvero 120 giorni, l'istanza si considera decaduta, fermo restando la validità dell'opzione esercitata.

Da ultimo, si rileva che a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2014, ovvero dal 2017, l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce³⁰⁵. Considerato che, come ampiamente chiarito, in caso di presentazione di

³⁰⁰ Ai sensi del paragrafo 6.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015.

³⁰¹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 15, par. 3.1.3.

³⁰² Bertone G., *"Il Patent Box italiano"*, *Altalex*, 2016, pag. 93.

³⁰³ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 16, par. 3.1.3.

³⁰⁴ Ai sensi del paragrafo 6.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015.

³⁰⁵ Bertone G., *"Il Patent Box italiano"*, *Altalex*, 2016, pag. 94.

istanza di ruling obbligatorio, l'opzione è efficace dal periodo di imposta in cui è presentata la medesima istanza, si potrebbe verificare, ad esempio, che il contribuente eserciti l'opzione nella dichiarazione modello UNICO 2018 (presentata a settembre 2018) e presenti l'istanza di ruling obbligatorio contestualmente o dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi (quindi nell'anno 2018). In tale ipotesi, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, del decreto Patent Box³⁰⁶, l'opzione diviene efficace a partire dall'anno in cui è depositata l'istanza di ruling (il 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 istanza di ruling nel corso dell'anno per il quale si intende fruire dell'agevolazione (nell'esempio sopra citato, entro la fine del periodo di imposta 2017) e comunicare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa a tale annualità (nell'esempio, nel modello UNICO 2018 presentato nell'anno 2018); in tal modo, l'agevolazione può essere fruita a partire dall'anno al quale si riferisce la dichiarazione dei redditi con cui è comunicata l'opzione (nell'esempio, anno di imposta 2017)³⁰⁷.

5.2.1 RULING OBBLIGATORIO E FACOLTATIVO.

L'articolo 1, comma 39, della Legge di Stabilità 2015 stabilisce che *“In caso di utilizzo diretto dei beni indicati, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione di cui al presente comma a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 e successive modificazioni. In tali ipotesi la procedura di ruling ha ad oggetto la determinazione, in via preventiva e in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate, dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti e dei criteri per l'individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, gli stessi possono essere determinati sulla base di un apposito accordo conforme a quanto previsto dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni”*³⁰⁸.

Il successivo comma 40, art. 1, della Legge di Stabilità 2015 dispone che *“non concorrono a formare il reddito complessivo in quanto escluse dalla formazione del reddito le plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39, [...]. Si applicano le disposizioni relative al ruling previste dal terzo periodo del comma 39”*.

³⁰⁶ D.M. del 28 novembre 2017.

³⁰⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 18, par. 3.1.3.

³⁰⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 11.

Alla luce delle previsioni della Legge di Stabilità, in tre distinti casi la determinazione dell'agevolazione è connessa alla preventiva attivazione della procedura di ruling internazionale, di cui all'art. 8 del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazione dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326 e abrogato dall'art. 1, comma 1, del Decreto Legislativo del 14 settembre 2015, n. 147³⁰⁹. Lo stesso articolo, al comma 2, ha introdotto nel corpus del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, l'art. 31-ter, rubricato “*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionali*”³¹⁰.

Il ruling internazionale è un istituto introdotto dal legislatore per garantire, nell'ambito di operazioni transnazionali complesse, trasparenza e certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente, riducendo il rischio di doppia imposizione internazionale e di soccombenza in contenzioso su controversie dall'esito incerto. Si tratta di una procedura che, sebbene collocabile e collocata nella categoria degli interpelli, si caratterizza e, pertanto, si distingue dalle altre forme di interpello istituite nel nostro ordinamento tributario, nella fase istruttoria dalla presenza di un contraddittorio con il contribuente, e nella fase conclusiva, non nell'emissione di un atto unilaterale da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma nella sottoscrizione di un accordo che definisce quanto prospettato dalla parte nell'istanza introduttiva.

Nel caso specifico del regime Patent Box, il ruling è volto alla quantificazione del reddito derivante dagli intangibili ed è disciplinato, nelle sue modalità di presentazione e nei suoi principali aspetti procedurali, dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015³¹¹.

In particolare, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 12 del Decreto attuativo³¹², il ruling è attivabile:

- 1) in caso di utilizzo diretto del bene immateriale;
- 2) in caso di utilizzo indiretto con società facenti parte del medesimo gruppo;
- 3) in caso di cessione del bene agevolabile a società del gruppo.

In caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il ruling è, come già detto, obbligatorio, mentre nelle restanti due fattispecie è facoltativo.

Infatti, nell'ipotesi di sfruttamento indiretto dell'intangibile, il reddito agevolabile è, in linea di principio, facilmente determinabile e relativo all'ammontare delle royalty conseguite al netto dei costi riconducibili agli intangibili sostenuti nell'esercizio. In questa ipotesi la procedura di ruling può essere attivata facoltativamente ed è volta alla determinazione dei canoni agevolabili nell'ambito di operazioni con società che

³⁰⁹ Articolo 1, comma 1, Decreto Legislativo del 14 settembre 2015, n. 147: “*L'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, è abrogato*”.

³¹⁰ Con il comma 2 dell'articolo 1 del Decreto Legislativo del 14 settembre 2015, n. 147, al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, dopo l'articolo 31-bis, è inserito l'art. 31-ter (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale).

³¹¹ Bertone G., “*Il Patent Box italiano*”, *Altalex*, 2016, pag. 95.

³¹² D.M. 28 novembre 2017.

direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

In caso di utilizzo diretto del bene immateriale, invece, la determinazione del contributo economico potrebbe essere alquanto discrezionale e, per tale motivo, la normativa prevede l'obbligatorietà dell'interpello al fine di individuare, in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, i redditi ed i componenti negativi riferibili all'intangibile agevolabile.

Per quanto riguarda le Piccole e Medie Imprese (PMI), l'art. 12 del Decreto ministeriale³¹³ prevede una procedura di ruling semplificata: ai fini della determinazione del contributo economico, le microimprese, piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione delle Comunità Europee 2003/361/CE³¹⁴, accedono alla procedura di ruling attraverso modalità semplificate stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. 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 ed il reddito, fornendone dimostrazione all'amministrazione finanziaria³¹⁵. Per PMI e micro-imprese si fa riferimento a quelle società che non superano almeno due dei seguenti requisiti annui³¹⁶:

- a) 250 occupati;
- b) 50 milioni di euro di fatturato;
- c) totale dell'attivo di 43 milioni di euro.

Quanto previsto dal Decreto è specificato, poi, nella successiva Circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate prevedendo che, in caso di utilizzo diretto del bene immateriale da parte delle PMI, le modalità di presentazione dell'istanza di ruling sono semplificate, consentendo a queste di definire in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile senza doverli illustrare in istanza. In particolare, l'accesso alla procedura di ruling per le PMI avviene mediante la presentazione all'ufficio Accordi preventivi del Settore Internazionale della Direzione Centrale Accertamento di un'istanza contenente sia informazioni di carattere anagrafico, sia alcune informazioni che identifichino genericamente i beni immateriali dai quali deriva il reddito da agevolare, nonché l'eventuale vincolo di complementarietà esistente e l'attività di ricerca e sviluppo effettuata. Più che nei contenuti essenziali dell'istanza di ruling, la semplificazione riguarda il contenuto delle memorie e della documentazione di supporto da presentare entro 120 giorni; in tali casi, infatti, non è obbligatorio per l'impresa illustrare i metodi ed i criteri di calcolo

³¹³ *Ibidem*.

³¹⁴ Raccomandazione della Commissione relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese del 6 maggio 2003, n. 2003/361/CE.

³¹⁵ D.M. del 28 novembre 2017, articolo 12, comma 3.

³¹⁶ Articolo 2, comma 1, della Raccomandazione della Commissione del 6 maggio 2003, n. 2003/361/CE.

del contributo economico e le ragioni per cui sono stati utilizzati quei criteri e metodi³¹⁷.

5.2.2 MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI RULING.

Per avviare la procedura di ruling, i soggetti titolari di reddito d'impresa devono inviare all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza in carta libera, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero consegnata direttamente al medesimo ufficio. In entrambi i casi, copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico³¹⁸.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2016, n. 43572, prevede, al paragrafo 3, che con successivo provvedimento, non ancora emanato, saranno disciplinate ulteriori modalità di comunicazione dell'istanza di ruling per via telematica tra contribuenti e amministrazione, al fine di semplificare la procedura di accordo preventivo connesso al Patent Box. Tali modalità potrebbero essere l'impiego della posta elettronica certificata, ovvero l'utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall'Agenzia delle Entrate. Tale previsione risponde all'esigenza di uniformare le modalità di comunicazione tra contribuenti e amministrazione nell'ambito dell'accordo preventivo con quelle previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate³¹⁹ nell'ambito della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'articolo 31-ter del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

Per quanto riguarda la ripartizione della competenza degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria nella trattazione delle istanze di ruling connesse all'utilizzo del regime Patent Box, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 67014 del 6 maggio 2016 contiene delle regole fondamentali. Viste le numerose richieste presentate agli uffici del Fisco e per consentire una gestione più efficiente delle procedure, il Provvedimento ha modificato e integrato quanto era stato disposto dal precedente Provvedimento n. 154278 del 1 dicembre 2015. Nel provvedimento si prevede la competenza:

- 1) dell'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali della Direzione Centrale Accertamento sulla gestione delle istanze di accordo preventivo presentate dalle imprese con un volume d'affari o ricavi, indicato nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza pari o superiori a € 300.000.000, a prescindere dal domicilio fiscale;

³¹⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 14-15.

³¹⁸ Paragrafo 2.1 e 2.2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015.

³¹⁹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015.

- 2) alle Direzioni Regionali ed alle Direzioni Provinciali di Trento e di Bolzano sulla gestione delle istanze presentate dai soggetti titolari di reddito d'impresa che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno domicilio fiscale nel rispettivo ambito territoriale ed un volume d'affari ovvero un ammontare di ricavi, risultante dall'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, inferiore a € 300.000.000.

Per cui, il dato da considerare ai fini dell'individuazione dell'articolazione dell'Agenzia delle Entrate cui inviare l'istanza deve essere il maggiore tra volume d'affari e ammontare di ricavi³²⁰.

5.2.3 LA PROCEDURA DI RULING.

In precedenza è stato sottolineato che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015 sia il testo di riferimento che disciplina tutta la procedura di ruling con l'Amministrazione finanziaria. Tale provvedimento illustra, dunque, quali sono gli elementi essenziali che deve contenere l'istanza, pena la nullità della stessa. L'istanza di ruling deve, quindi, necessariamente contenere:

- a) la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita IVA e, l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- b) in caso di stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, le generalità e l'indirizzo nel territorio dello Stato del rappresentante fiscale per i rapporti tributari che, salvo diversa ed espressa indicazione, sarà identificato quale domiciliatario nazionale per la procedura
- c) l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo costituito alternativamente da:
 1. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni di cui all'articolo 6 del decreto;
 2. preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni di cui all'articolo 6 del decreto, in ipotesi diverse da quelle di cui al precedente punto 1, realizzati 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;
 3. preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze di cui all'articolo 10 del decreto, realizzate 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;

³²⁰ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 67014 del 6 maggio 2016.

- d) l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 6 del decreto³²¹ e del vincolo di complementarietà tra tali beni, qualora esistente;
- e) l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 8 del decreto³²², ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni di cui all'articolo 6 del decreto;
- f) la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Lo stesso Provvedimento ha anche previsto che, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, deve essere presentata o integrata tutta la documentazione a corredo dell'istanza presentata per rappresentare al meglio e specificare più dettagliatamente quanto in precedenza indicato.

In particolare, per i ruling aventi ad oggetto l'utilizzo diretto degli IP, la documentazione integrativa da presentare è la seguente:

- a) un'analitica individuazione dei beni immateriali dal cui utilizzo diretto deriva la produzione della quota di reddito di impresa agevolabile;
- b) la dettagliata indicazione del vincolo di complementarietà, qualora esista, tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente, ai fini dell'agevolazione nell'ambito della realizzazione di un prodotto o un processo;
- c) la chiara descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo;
- d) l'illustrazione dettagliata dei metodi o criteri del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita e le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati³²³.

Per i ruling aventi ad oggetto la preventiva definizione dei metodi e criteri di calcolo dei redditi realizzati nell'ambito di operazioni infragrupo, la documentazione integrativa da presentare è la stessa della precedente ipotesi, con le uniche differenze che occorrerà:

- a) individuare analiticamente le società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa con le quali dette operazioni sono effettuate;
- b) fornire l'indicazione analitica dei canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali e dei costi fiscalmente rilevanti diretti ed indiretti connessi ai predetti beni immateriali.

³²¹ D.M. del 28 novembre 2017.

³²² *Ibidem*.

³²³ Trainotti A., "Regime del Patent box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire", in *Il Fisco*, 2016, n. 1.

Infine, per i ruling aventi ad oggetto la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni infragrupo, la documentazione a supporto deve essere idonea ad individuare i beni oggetto della cessione da cui deriva la plusvalenza da escludere dal reddito d'impresa, il vincolo di complementarità tra questi, ove esistente, le società interessate con le quali sono state effettuate queste operazioni ed i metodi e criteri di calcolo della plusvalenza, determinata ovviamente, sulla base degli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE in materia di prezzi di trasferimento³²⁴.

Per quanto riguarda il termine entro il quale si deve presentare la documentazione a supporto e le memorie integrative, è intervenuto il Provvedimento n. 43572 del 23 marzo 2016 che, limitatamente alle istanze presentate dal 1 dicembre 2015 al 31 marzo 2016, ha esteso il termine a 150 giorni in luogo dei 120 ordinariamente previsti. Anche la documentazione integrativa deve essere inviata agli Uffici competenti a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio, che rilascerà un'attestazione di avvenuta ricezione³²⁵.

Una volta presentata l'istanza, dunque, il primo compito dell'Amministrazione Finanziaria consiste nell'esaminare la documentazione trasmessagli verificando, in primo luogo, il contenuto minimo essenziale³²⁶ delle istanze presentate. La carenza degli elementi essenziali comporta il rigetto dell'istanza presentata, che l'Ufficio comunica, entro 30 giorni dalla ricezione della predetta istanza, con provvedimento motivato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento³²⁷. Unica eccezione si ha quando sia comunque possibile desumere i predetti elementi mediante ulteriore attività istruttoria³²⁸. In questo caso, il termine del rigetto rimarrà sospeso fino al termine dell'ulteriore attività istruttoria esercitabile dall'Amministrazione Finanziaria.

Dopo la presentazione della documentazione di supporto, e la conseguente attività istruttoria, l'Ufficio invita l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante ovvero di un suo procuratore, al fine di verificare la completezza delle informazioni fornite, di richiedere al contribuente eventuale documentazione ritenuta necessaria e di definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio (che potrà anche articolarsi in più incontri)³²⁹. Nel corso del procedimento, i funzionari dell'Agenzia delle Entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di compiere ispezioni e trovare ulteriori informazioni utili ai fini istruttori. La fase di negoziazione dell'accordo preventivo sul Patent Box inizia solitamente con un invito da parte degli Uffici dell'Agenzia al contribuente a produrre documentazione. L'estensione della richiesta di documentazione dipende, sostanzialmente, dalla

³²⁴ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, par. 3-5.

³²⁵ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, par. 6.

³²⁶ Dati identificativi del richiedente, oggetto dell'istanza, individuazione dei beni immateriali per cui si domanda l'agevolazione e della tipologia di attività di R&S svolta, nonché del suo diretto collegamento con il bene in questione.

³²⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015, pag. 14.

³²⁸ Bertone G., *"Il Patent Box italiano"*, *Altalex*, 2016, pag. 99.

³²⁹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, par. 8.1.

completezza e dalla chiarezza dell'istanza presentata dal contribuente. Ciò che è sempre oggetto di richiesta da parte degli Uffici è il bilancio di verifica relativo alla prima annualità oggetto di agevolazione. Il punto centrale della prima richiesta di informazioni da parte dell'Agenzia delle entrate riguarda eventuali rapporti infragruppo con consociate estere (qualora tali rapporti esistano e siano economicamente rilevanti). In particolare, le informazioni riguardano essenzialmente informazioni in merito alle transazioni effettuate dalla società istante con parti correlate, con indicazione delle controparti estere e nazionali, della tipologia di transazione effettuata e dei relativi importi. Oltre a ciò, le società istanti devono solitamente allegare la documentazione di transfer pricing relativa ad operazioni infragruppo con soggetti esteri ed i relativi contratti³³⁰.

Di ogni attività svolta in contraddittorio deve essere redatto processo verbale, copia del quale deve essere rilasciata al soggetto istante.

La procedura di *ruling* si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo tra l'Agenzia delle Entrate ed il legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, nel quale sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo dell'agevolazione, a seconda che si tratti di utilizzo diretto dei beni agevolati, di redditi derivanti dall'utilizzo di tali beni attinenti a operazioni con parti correlate, o che derivano da plusvalenze derivanti da operazioni infragruppo. I criteri con cui viene individuato il contributo economico devono essere determinati sulla base degli standard internazionali elaborati dall'OCSE. L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi³³¹.

L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è appurato mediante un processo verbale³³².

A seguito della conclusione dell'accordo, il contribuente si impegna a:

- a) predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, dietro specifica richiesta, la documentazione e gli elementi informativi utili alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo ovvero il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto o di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo;
- b) consentire ai funzionari dell'Ufficio, previo accordo sui tempi, l'accesso presso la sede per lo svolgimento delle attività, allo scopo di prendere visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili³³³.

Qualora sia riscontrato che non sono stati rispettati i termini dell'accordo sottoscritto, l'Ufficio, con atto motivato notificato mediante posta elettronica certificata oppure a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ne dà comunicazione all'impresa

³³⁰ Pennesi M., D'Avossa M., "I primi accordi preventivi sul Patent Box", in *Corr. Trib.*, 2017, n. 19, pag. 1476.

³³¹ Ai sensi dell'art. 4, comma 3, D.M. del 28 novembre 2017, e par. 8.5 del Prot. n. 2015/154278.

³³² Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, par. 8.6.

³³³ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, par. 9.1.

invitandola a far pervenire, entro 30 giorni dalla data di notifica, eventuali memorie a difesa del proprio operato. Nel caso in cui le eventuali memorie presentate dall'impresa siano considerate inidonee a smentire la violazione dell'accordo oppure quando sia decorso il termine di trenta giorni assegnato all'impresa per la presentazione delle memorie stesse, l'accordo si considera risolto a decorrere dalla data in cui risulta accertata la violazione dell'accordo oppure, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo stesso.

Sempre ai sensi del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 154278 del 1 dicembre 2015, al paragrafo 11, si prevede che l'impresa, durante il periodo di vigenza dell'accordo, può richiedere la modificazione dello stesso, qualora si verificano circostanze non previste oppure sostanziali mutamenti che siano in grado di incidere significativamente sulla validità degli accordi raggiunti in sede di accordo. Infine, l'impresa può rinnovare l'accordo raggiunto con l'Agenzia delle Entrate presentando istanza di rinnovo all'Ufficio, almeno novanta giorni prima della scadenza dell'accordo preventivo, a pena di decadenza della facoltà di chiederne il rinnovo, con istanza da inoltrare a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento oppure direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione. Entro il termine di quindici giorni dalla scadenza dell'accordo, l'Ufficio comunica il proprio assenso, ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato. Al fine di valutare l'opportunità di consentire il rinnovo dell'accordo, l'ufficio può:

- a) procedere alla richiesta di documentazione, dati ed informazioni;
- b) invitare la parte istante a presentarsi a mezzo del suo legale rappresentante o di un suo procuratore allo scopo di ottenere documentazione, dati ed informazioni ovvero chiarimenti relativi agli stessi;
- c) procedere ad accessi e ispezione nelle sedi di svolgimento delle attività dell'impresa.

5.2.4 EFFETTI DELLA SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO DI RULING.

Gli effetti della sottoscrizione dell'accordo di ruling sono disciplinati dall'articolo 4, comma 4, del Decreto Patent Box del 28 novembre 2017, secondo cui *“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”*³³⁴. La relazione illustrativa chiarisce che resta ferma la possibilità per l'impresa di presentare istanza di rimborso o dichiarazione integrativa a favore, di cui all'articolo 2, comma 8, del

³³⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 21, par. 3.1.5.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322³³⁵, se ne ricorrono i termini di legge.

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 11/E, a riguardo, propone degli esempi al fine di rappresentare più semplicemente tale disposizione. Ad esempio, un contribuente con esercizio coincidente con l’anno solare che ha esercitato l’opzione e presentato l’istanza di ruling nell’anno 2015, con integrazione di quest’ultima entro il termine dei 150 giorni, e che ha sottoscritto l’accordo di ruling nel mese di gennaio 2017, ha le seguenti facoltà per beneficiare dell’agevolazione:

1. il periodo di imposta 2015, per il quale il reddito è stato determinato secondo le regole ordinarie, può essere gestito con dichiarazione integrativa a favore che doveva essere presentata entro il 30 settembre 2017, ai sensi dell’articolo 2, comma 8 bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322³³⁶. Per la stessa annualità, il contribuente può, in alternativa, presentare istanza di rimborso se ricorrono i requisiti previsti dall’articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602³³⁷;
2. il periodo di imposta 2016 può essere gestito con la ordinaria dichiarazione dei redditi 2017 che doveva essere presentata entro il 31 ottobre 2017³³⁸, con la facoltà di includere in tale dichiarazione anche la variazione in diminuzione riferibile al 2015, sempre che non si sia avvalso delle facoltà indicate al punto 1). In tal caso la variazione in diminuzione sconterà le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti per l’anno d’imposta 2016;
3. il periodo di imposta 2017 verrà gestito con la dichiarazione dei redditi 2018 da presentare entro il 31 ottobre 2018;

³³⁵ Il decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 è un regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’imposta regionale sulle attività produttive e all’imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. L’articolo 2, comma 8 stabilisce che *“le dichiarazioni dei redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d’imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l’indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all’articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall’articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

³³⁶ L’articolo 2, comma 8 bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 stabilisce che *“l’eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*.

³³⁷ L’articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 sancisce che *“Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all’intendente di finanza, nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento, istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell’obbligo di versamento”*.

³³⁸ Il termine ordinario della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2016 (Modello Redditi 2017) è stato spostato al 31 ottobre 2017 (D.P.C.M del 28 luglio 2017). Dal 2017 in poi, il 31 ottobre è il nuovo termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (Art. 1, comma 932 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205).

4. in alternativa, il contribuente può fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate, 2015, 2016 e 2017, nella dichiarazione dei redditi 2018 da presentare entro il 31 ottobre 2018, sempre che non si sia avvalso delle facoltà indicate nei punti 1) e 2). In questa ipotesi, la somma delle variazioni in diminuzione sconterà le aliquote IRPEF/IRES e IRAP vigenti per l'anno d'imposta 2017³³⁹.

Ovviamente, diverso è il caso in cui l'accordo venisse raggiunto nel mese di novembre 2017, ovvero decorso il termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2016, il modello redditi 2017 (31 ottobre 2017). In questa ipotesi, sarebbe comunque valida la possibilità di fruire dell'agevolazione per le tre annualità considerate, 2015, 2016 e 2017, nella dichiarazione dei redditi 2018 da presentare entro il 30 ottobre 2018, sempre che non sia già stata presentata istanza di rimborso.

5.3 I NUMERI DEL PATENT BOX PER IL 2015 E 2016.

Durante il Question time dell'onorevole Paglia tenuto il 18 maggio 2017, il Mef ha fornito il dettaglio dei dati del Patent Box riguardanti il biennio 2015/2016. Dai dati risulta che i marchi d'impresa sono i maggiori beneficiari del Patent Box: nel biennio 2015/2016 sono state 2.778 le istanze di agevolazione per i marchi, circa il 40% del totale. Questo risultato, ovviamente, non sarà più ripetibile, dal momento che i marchi sono stati esclusi con il Decreto legge 50/2017 da questo regime opzionale. Gli altri due intangibili per i quali le imprese sono state particolarmente attive nel chiedere l'accesso al Patent Box sono i brevetti ed il know how, che si posizionano poco al di sotto del 20%. Infine, con l'11% delle istanze, si posizionano i brevetti, i disegni e i modelli.

Al 31 dicembre 2015 risultavano presentate 4.473 domande di accesso alla procedura di accordo preventivo; di queste 63 sono state rigettate perché prive dei requisiti richiesti. Nel corso dell'istruttoria, ne sono state respinte altre 2.523 per mancata presentazione della documentazione richiesta. Le istanze ammesse per il primo anno alla fine sono state il 42% di quelle presentate, ovvero 1.887. Delle 4.473 domande di accesso alla procedura presentate, la maggior parte fa capo a imprese con volumi d'affari compreso tra i 10 e i 50 milioni di euro, circa 1.350 pratiche; mentre sono 1.190 quelle trasmesse da soggetti con ricavi superiori, tra i quali 287 gruppi con fatturato sopra i 300 milioni di euro. Le aziende medio grandi rappresentano il target naturale del Patent Box, alla luce del fatto che il meccanismo agevola i ricavi solo in presenza di relativi costi di ricerca e sviluppo e, generalmente, l'attività di R&S è più ricorrente tra le imprese più strutturate³⁴⁰. Nel 2016 il numero di istanze ammesse è pari a 1.819, leggermente in calo rispetto al primo anno. Dei beni immateriali, l'unico ad aver

³³⁹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile, pag. 21-22, par. 3.1.5.

³⁴⁰ Stroppa V., "Patent box: nel 97% dei casi l'autorizzazione passa dal ruling", in *My Solution Post*, 2016.

registrato un aumento rispetto all'anno precedente è il software, che passa da 304 a 485 domande³⁴¹.

Dal punto di vista geografico, la maggior parte delle richieste è stata presentata in Lombardia, seguita poi dal Veneto ed Emilia Romagna.

Di seguito si riassumono tali numeri in una tabella (fonte "Il Sole 24 ore).

Intangibile	Anno 2015		Anno 2016		Istanze Totali	
	Valori assoluti	Valori percentuali	Valori assoluti	Valori percentuali	Valori assoluti	Valori percentuali
Software	304	8,23%	485	14,85%	789	11,33%
Brevetti	687	18,59%	572	17,52	1.259	18,09%
Marchi	1.518	41,07%	1.260	38,59	2.778	39,91%
Disegni e modelli	445	12,04%	329	10,08%	774	11,12%
Know how	742	20,07%	619	18,96%	1.361	19,55%
Totale (*)	3.696	-	3.265	-	6.961	

(*) Il totale è superiore alle istanze dell'anno perché nella stessa istanza si possono indicare più categorie di beni immateriali.

Su questi numeri, l'8 maggio 2017, durante il Convegno su "*Leve fiscali per lo Sviluppo delle imprese: l'esempio del Patent Box*", organizzato da Indicam, l'Istituto di Centromarca per la lotta alla Contraffazione, presieduto da Mario Peserico, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Rossella Orlandi, ha annunciato il che il 90% delle istanze pendenti in sede di contraddittorio sarebbero state definite entro il 31 dicembre 2017.

5.4 UN CASO PRATICO.

Si presenta di seguito il caso di una società che nel 2016 ha esercitato l'opzione al regime fiscale agevolativo del Patent Box mediante l'invio telematico all'Agenzia dell'Entrate dell'apposito modello semplificato denominato "PATENT_BOX". La società istante è un'azienda che opera prevalentemente nel settore della produzione e distribuzione di lavelli per cucine. La società è leader nel settore della produzione dei lavelli da cucina in materiale composito, soprattutto grazie alla continua attività di ricerca e sviluppo. La società svolge la propria attività nella produzione e distribuzione di lavelli per cucine in materiale composito, nonché nella distribuzione di altri componenti per cucine (miscelatori, piani cottura, forni, etc.). L'azienda vanta una riconosciuta ed indiscussa notorietà internazionale grazie anche ai suoi rapporti

³⁴¹ Micardi F., "*Patent box, le istanze per i marchi sono il 40%*", ne *Il Sole 24 ore*, 2017.

commerciali intrattenuti con realtà estere. Il valore aggiunto dei prodotti e servizi offerti dalla società è in massima parte creato dai beni immateriali detenuti dall'impresa, protetti, tra l'altro, da numerose registrazioni internazionali e da specifici protocolli di segretezza giuridicamente tutelabili.

L'innovazione di tale società si colloca nell'ambito dei lavelli da cucina in materiale composito, al punto che nel 2008 le viene concesso il brevetto relativo ad una nuova e rivoluzionaria tecnologia di produzione di lavelli in composito colorato per cucine ad uso civile, denominata "X". Contestualmente, vengono registrati anche i marchi commerciali della società, con i quali vengono commercializzati i prodotti realizzati mediante l'invenzione tecnologica summenzionata. Fino agli anni '80 il mercato dei lavelli per cucina era rappresentato da circa il 60% in acciaio inox, il 30% in acciaio smaltato in vari colori, il 5% in ceramica colorata e un altro 5% in composito di vecchia generazione con caratteristiche tecniche molto modeste e con tecnologie decisamente obsolete. Il nuovo sistema di produzione della società rappresentata è una decisa evoluzione nel mercato di riferimento, in quanto le caratteristiche funzionali del prodotto realizzato secondo il sistema di stampaggio della società risultano decisamente superiori. Queste ultime garantiscono, infatti, una resistenza aumentata del 100% per gli shock termici, maggiore resistenza al calore secco del 40% con temperature di soglia massima superiori ai 330°C e resistenza al graffio e all'abrasione del 30% in più. Nel 2003, la società realizza una nuova evoluzione di prodotto mediante un nuovo brevetto che racchiude una sensibile innovazione per quanto riguarda i materiali realizzati nella produzione dei lavelli da cucina. Il nuovo materiale, "Y", viene realizzato sempre con il sistema di produzione "X", ma l'elemento di innovazione questa volta è il filler usato: microsferi di vetro puro al posto del quarzo che permettono di ottenere una superficie totalmente non porosa ed antibatterica per definizione.

Altro tassello importante nella tecnologia di questa azienda è l'anno 2009 con l'avvio di un progetto denominato "Z", che vede come obiettivo principale la creazione di una nuova categoria di prodotto: "l'elettrolavello". Infine, viene sviluppato un nuovo materiale destinato a rivoluzionare la percezione dei lavelli compositi nel settore dell'arredamento cucina, "W", un nuovo composito particolarmente adatto per la realizzazione di lavelli da cucina per uso civile e di lavabi da bagno. Tra le caratteristiche più innovative, merita attenzione l'idrorepellenza al 100%, dovuta ai legami molecolari della nuova resina acrilica utilizzata, la resistenza all'urto maggiore del 30% rispetto ai best competitors, ed il fatto che non scolorisce nel tempo grazie all'UV protection presente nel compound.

In ultimo, la società ha recentemente avviato un nuovo progetto di Ricerca ed Innovazione per lo sviluppo di nuovi materiali in collaborazione con il CETMA di Brindisi, organizzazione accreditata di Ricerca e Tecnologia (RTO), che svolge da oltre 20 anni attività di ricerca applicata, sviluppo sperimentale e trasferimento tecnologico nel settore dei materiali avanzati (compositi, polimeri, materiali bio based e da riciclo). La società, utilizzando direttamente gli intangibili per i quali ha deciso di esercitare l'opzione di Patent box, ha presentato istanza di accordo preventivo connessa

all'utilizzo dei beni immateriali ad ottobre 2016, al fine di individuare, in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa riferibile all'intangibile agevolabile³⁴². Per quanto riguarda le tipologie di beni immateriali per i quali si richiede l'agevolazione, l'istanza di ruling presentata dalla società ha ad oggetto le seguenti tipologie di beni immateriali:

- i) Brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione;
- ii) Marchi d'impresa, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- iii) Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- iv) Informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

I beni immateriali sopra riportati sono collegati da un vincolo di complementarità e utilizzati congiuntamente, in quanto la realizzazione dei singoli prodotti destinati alla vendita e dei processi è subordinata alla commercializzazione attraverso i diversi marchi della società. Gli asset immateriali, pur talvolta suscettibili di autonomo utilizzo economico, sostanzialmente concorrono in modo complementare alla creazione del valore aggiunto immateriale. Si sottolinea, inoltre, che tale valore aggiunto immateriale, comune a tutti i prodotti e servizi, e conseguito grazie agli asset immateriali complementari, continuamente sviluppati, mantenuti ed accresciuti in valore, costituisce di gran lunga la parte preponderante del valore aggiunto aziendale. Il valore di beni immateriali, dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, nelle tipologie sopra indicate, ed il valore aggiunto da essi creato, stanno registrando da qualche anno un vistoso incremento grazie ai robusti investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo, in cui l'azienda si prodiga ormai da diversi anni. Tale attività, atte a valorizzare gli asset immateriali, hanno accresciuto la competitività aziendale. La ricerca, l'ideazione e la progettazione dei lavelli e dei componenti per cucine, svolte internamente, come pure la comunicazione e la promozione del marchio, consentono di mantenere alta, nel pubblico dei potenziali clienti, la conoscenza e l'immagine del marchio, dei prodotti e del loro design conformemente ai più elevati standard qualitativi del made in Italy. Per capire meglio, nell'anno 2015, come sottolinea la Relazione sulla gestione al Bilancio 2015 e le relative relazioni redatte dal Team R&S aziendale, le attività di R&S si sono concentrate principalmente sull'ottimizzazione del nuovo materiale "W". In particolare, si è lavorato per migliorare sia le caratteristiche tecniche-funzionali del materiale, sia la lavorabilità del nuovo composito. Inoltre, si è proceduto ad effettuare upgrade dei materiali "X" e "Y" dal punto di vista funzionale. In pratica, nel 2015 sono state destinate ingenti somme alla R&S per un ammontare complessivo pari ad Euro 399.073 circa. Questa attività ha comportato l'impiego di varie risorse interne alla società, attrezzature e consulenze esterne qualificate, portando l'azienda a posizionarsi tra le aziende leader nel settore. I costi sostenuti per la

³⁴² La società, nell'istanza, si è avvalsa della facoltà di non indicare i criteri ed i metodi di calcolo dell'agevolazione.

realizzazione delle suddette attività, dedotti ai sensi del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al D.P.R. 917/86, sono raggruppati nelle seguenti voci:

1. Costi per personale diretto impiegato in attività di ricerca e sviluppo;
2. Costi per materiali;
3. Costi per consulenze;
4. Altri costi.

Oltre a ciò, sono state investite risorse sia per studiare il mercato in cui opera l'azienda, al fine di intraprendere al meglio azioni commerciali sia sulla formazione del personale.

A corredo dell'istanza presentata all'Agenzia dell'Entrate, sono stati allegati tutti i documenti necessari per integrare e supportare gli elementi essenziali affinché questa possa essere accolta. In particolare, sono stati allegati:

- Le liste dei marchi e dei brevetti;
- L'attività di ricerca e sviluppo estrapolata dalla Relazione sulla gestione ai Bilanci 2014 e 2015;
- Il contratto di cessione di Know How (Technology License Agreement) con la società X;
- Le fatture di vendita relative al contratto di cessione di Know How;
- Certificati di registrazione relativi a disegni e modelli;
- La fattura per deposito brevetto materiale termoindurente composito ("W");
- Il costo relativo ad attività di ricerca e sviluppo.

Al momento, l'Amministrazione Finanziaria non ha ancora fornito il definitivo esito a seguito della sua attività istruttoria; pertanto, la società è ancora in attesa della sottoscrizione di un accordo con l'Agenzia delle Entrate, nel quale saranno definiti i metodi ed i criteri di calcolo dell'agevolazione. L'Amministrazione Finanziaria ha, recentemente, invitato a comparire l'impresa, per mezzo del suo legale rappresentante, nei suoi Uffici, al fine di richiedere alcune informazioni ritenute necessarie per verificare la completezza della documentazione già fornita. In particolare, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno richiesto il Bilancio 2015 e 2016, con la relativa documentazione e la ricevuta di deposito presso la Camera di Commercio, ed informazioni riguardo i rapporti infragruppo con le consociate estere, soprattutto in merito alle transazioni effettuate dalla società istante con parti correlate, con l'indicazione delle controparti estere, della tipologia di transazione effettuata e dei relativi importi. Per quanto riguarda i marchi, bene immateriale incluso nell'istanza della società in questione, nonostante la loro esclusione dall'ambito oggettivo del Patent Box con riferimento alle opzioni esercitate successivamente al 31 dicembre 2016, continueranno a far parte dell'opzione esercitata nel 2016 e per tutto il quinquennio, in quanto per questa rimarranno valide le disposizioni previgenti alla nuova disciplina che, in ogni caso, non potranno essere applicate oltre il 30 giugno 2021, ovvero fino alla fine del periodo quinquennale.

CONCLUSIONI.

La giovane normativa del Patent Box si presenta come una ventata nuova nel panorama imprenditoriale italiano perché, oltre a portare con sé un beneficio fiscale enorme, ovvero la detassazione parziale dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali, tende ad avere anche un beneficio formativo sulle imprese che, adottando tale regime, focalizzano la loro attenzione sul fatto che gli stessi beni immateriali compongono un reale patrimonio aziendale, in quanto, mentre prima incidavano solo come aspetto competitivo dell'azienda, ora sono una risorsa primaria da utilizzare in tutte le loro caratteristiche.

Nell'era della globalizzazione, gli intangibles occupano un ruolo fondamentale nelle strategie di politica economica, quali strumenti per accrescere la competitività delle imprese ed incentivare la crescita delle economie nazionali. Negli ultimi anni, si è sempre più assistito al fenomeno della delocalizzazione delle attività produttive verso paesi che presentavano regimi fiscali più attraenti rispetto a quello italiano, determinando, in questo modo, l'impovertimento dell'industria e dell'economia nazionale. A maggior ragione in un ambito come quello delle attività immateriali che, data la loro natura intangibile, si presentano meglio a questo fenomeno potendo circolare liberamente³⁴³. Per superare la crisi che ha investito tutto il tessuto produttivo, causato dal processo di globalizzazione e dalla progressiva caduta degli ostacoli alla libera circolazione, sono state studiate ed attivate, sia a livello mondiale che a livello europeo, misure di carattere fiscale a sostegno dell'attività di ricerca e sviluppo dei beni immateriali delle aziende. Ciò, nel condiviso riconoscimento che tali assets forniscono vantaggi competitivi non solo alla singola impresa ma anche all'intera economia di un paese, in quanto possono rappresentare dei drivers in grado di generare valore, non solo a livello aziendale.

Ecco che, sulla spinta dell'Unione Europea e dell'OCSE, il legislatore italiano ha introdotto il regime del Patent Box, un sistema agevolativo per adeguarsi e fronteggiare la concorrenza europea e internazionale, ma anche per porre rimedio alla fuga di importanti marchi e di rilevanti professionalità, con lo scopo di attrarre il capitale degli intangibles, consolidare nel tessuto produttivo interno il valore dei beni intangibili ed incentivare, su di essi, le attività di ricerca e sviluppo fondamentali per il loro accrescimento. Tale provvedimento di carattere agevolativo fiscale è stato introdotto, quindi, per incentivare, dapprima la collocazione ed il mantenimento dei beni immateriali all'interno del territorio nazionale e, successivamente, il rientro di quelli delocalizzati in Paesi esteri e favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, tutelando anche la base imponibile nazionale ed il Made in Italy. Infatti, l'Italia è da sempre un paese che ha nella creatività e nell'innovazione una delle risorse principali del proprio sviluppo; l'industria italiana si basa su grandi marchi, dal lusso all'automobilismo, passando dall'alta moda fino al design, e a causa della

³⁴³ Guarino S., "Reddito agevolabile nel Patent Box: l'Italia è conforme alla posizione OCSE?", in *Corr. Trib.*, n. 23, 2017, pag. 1852.

delocalizzazione in Paesi esteri dei beni immateriali, ha subito ingenti perdite in termini di posti di lavoro, redditi prodotti e soprattutto di opportunità di crescita. In questo panorama, l'importanza di un sistema fiscale moderno come quello del Patent Box sia diventato fondamentale per la ripresa industriale del Paese, oltre che strategico, per rilanciarsi competitivamente sui mercati di tutto il mondo.

Da sola, però, il regime Patent Box non basta ad attrarre capitali dall'estero o a far restare quelli italiani nel paese, ma occorre anche un'infrastruttura fiscale e normativa ben coordinata, efficace, solida e funzionale agli obiettivi degli investitori e, soprattutto, al passo con i tempi. A tal proposito, nel biennio 2015-2016 sono state introdotte diverse misure fiscali che hanno fatto compiere un decisivo passo in avanti all'Italia nella direzione di una fiscalità più moderna e, quindi, più aperta agli investimenti. Tra le misure più rilevanti adottate dall'Italia c'è, senza dubbio, il regime agevolativo del “*credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo*”, cumulabile con lo stesso regime Patent Box. Due regimi che vanno di pari passo: da una parte, il Patent Box, che consiste in una detassazione parziale dei redditi derivanti dallo sfruttamento delle proprietà intellettuali, basando tale detassazione sullo svolgimento di determinate attività qualificanti; dall'altra, il regime del credito d'imposta che agisce in maniera diretta sulla spesa sostenuta per l'attività di ricerca e sviluppo³⁴⁴.

In particolare, l'articolo 3 del Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come “Decreto Destinazione Italia”), interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), ha introdotto in Italia un incentivo a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo. In sintesi, l'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito di imposta:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- commisurato, per ciascuno dei periodi di imposta agevolati, all'eccedenza degli investimenti effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti);
- con aliquota differenziata, pari al 25 per cento per l'eccedenza riferibile alle quote di ammortamento dei costi di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e alle spese di acquisizione di “competenze tecniche e privative industriali” e pari al 50 per cento per l'eccedenza riferibile ai costi per il “personale altamente qualificato” e per i contratti di ricerca extra-muros;
- subordinato alla condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a 30.000 euro;
- entro il tetto massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario³⁴⁵.

³⁴⁴ Sacrestano A., “*Credito d'imposta ricerca e sviluppo e Patent box con azione sinergica*”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 21, pp. 1613-1618.

³⁴⁵ Friscolanti R., Pagamici B., “*Il credito di imposta per ricerca e sviluppo*”, in *Cooperative e enti non profit*, 2016, n. 5, pag. 24-36.

Recentemente il legislatore, con la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017), è nuovamente intervenuto sulla materia apportando significative modifiche volte a potenziare lo strumento agevolativo³⁴⁶.

In particolare, il comma 15 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017:

- proroga di un anno il periodo di tempo in cui possono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese per poter beneficiare del credito di imposta (lettera a, prima parte);
- fissa unitariamente l'aliquota del credito di imposta al 50% per tutte le tipologie di spese ammissibili (lettera a, seconda parte, e lettera e);
- estende la platea dei soggetti beneficiari alle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti (lettera b);
- incrementa da 5 a 20 milioni di euro l'importo massimo del credito di imposta che ciascun beneficiario può maturare in relazione a ciascun periodo agevolato (lettera c);
- elimina, nell'ambito del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo, la distinzione tra "personale altamente qualificato" e "personale non altamente qualificato" (lettera d);
- conferma, infine, che il credito di imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi per le attività in ricerca e sviluppo sono stati sostenuti (lettera f).

In sintesi, la misura consiste in un credito d'imposta riconosciuto a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello al 31 dicembre 2020³⁴⁷.

Ai sensi del comma 1, articolo 2, del D.M. del 27 maggio 2015, sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- 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;
- 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) 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,

³⁴⁶ Circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 dell'Agenzia delle Entrate, pag. 4.

³⁴⁷ Caruso K., Di Donato S., "Bonus ricerca e sviluppo: aggiornate le linee guida", in *Fisco Oggi*, 2017.

purchè 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 è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto ai fini di dimostrazione e di convalida;

- 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 commerciali³⁴⁸.

Sono eleggibili al credito di imposta i costi sostenuti nell'ambito delle attività di "ricerca fondamentale", di "ricerca industriale" e di "sviluppo sperimentale" e imputabili ai singoli periodi agevolati in base alle regole dell'articolo 109 del Tuir, riconducibili a una delle quattro categorie di spesa³⁴⁹ per:

- 1) personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- 2) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio;
- 3) contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese non appartenenti al medesimo gruppo ("ricerca *extra-muros*");
- 4) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne³⁵⁰.

Per effetto delle ultime modifiche operate dalla legge di bilancio 2017, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, il credito è riconosciuto nella misura del 50% della spesa incrementale riferibile a tutte le tipologie di costi ammissibili³⁵¹.

Accanto ai due regimi agevolativi sopra descritti, Patent Box e credito d'imposta per ricerca e sviluppo, l'introduzione di altre due norme va ad arricchire l'impianto normativo strategico italiano: l'"*interpello sui nuovi investimenti*" e il cosiddetto "*ACE*".

Per quanto riguarda l'interpello sui nuovi investimenti, al fine di attrarre gli investimenti e favorire lo sviluppo del Paese, l'art. 2 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, cosiddetto "Decreto internalizzazione"³⁵², ha introdotto una nuova forma di interpello che gli investitori possono facoltativamente presentare all'Agenzia delle Entrate per conoscere anticipatamente il corretto trattamento fiscale

³⁴⁸ Sacrestano A., "*Credito d'imposta ricerca e sviluppo: la corretta determinazione dell'ambito oggettivo*", in *Corr. Trib.*, 2017, n. 32-33, pag. 2549-2554.

³⁴⁹ Sacrestano A., "*Dall'Agenzia un completo vademecum per il "nuovo" credito di imposta R&S*" in *Corr. Trib.*, 2017, n. 25, pag. 1977-1982.

³⁵⁰ Art. 4 del D.M. del 27 maggio 2015.

³⁵¹ Committeri G. M. "*Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo*", in *Il Fisco*, 2016, pag. 1222.

³⁵² Decreto Legislativo 14 settembre 2015: "*Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internalizzazione delle imprese*" ("Decreto Internalizzazione").

degli investimenti pianificati³⁵³. Il Decreto internalizzazione persegue l'obiettivo di rendere il Paese maggiormente attrattivo e competitivo per gli operatori economici, residenti o non residenti, che intendono operare in Italia, attraverso la creazione di un quadro normativo, sotto il profilo fiscale, quanto più certo e trasparente per gli investitori. In tale contesto, l'articolo 2 del richiamato D. Lgs. 147/2015 introduce, nell'ordinamento tributario italiano, una nuova tipologia di interpello, l'interpello sui nuovi investimenti, mediante il quale il soggetto, italiano o straniero, che intende effettuare rilevanti investimenti in Italia, di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro, e che abbiano ricadute occupazionali significative e durature in relazione all'attività in cui avviene l'investimento, possono sottoporre all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione³⁵⁴. Sono ammessi alla presentazione dell'istanza:

- gli imprenditori individuali;
- le società di capitali e gli enti residenti, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- gli enti residenti, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- le società di persone, escluse le società semplici, e gli altri soggetti residenti ad esse equiparati ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del TUIR;
- le società e gli enti di ogni tipo non residenti, nonché i trust, indipendentemente dalla circostanza che abbiano o meno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato³⁵⁵.

Nello spirito di incentivare l'accesso all'istituto in esame, il Decreto attuativo³⁵⁶ ha altresì previsto che devono comprendersi fra le "imprese" ammesse alla presentazione dell'istanza anche i soggetti non esercenti attività commerciali, nella misura in cui effettuino un investimento che determini la creazione di una nuova attività imprenditoriale oppure la partecipazione al patrimonio di un'impresa.

L'articolo 1, comma 1, lettera c), del Decreto attuativo definisce il piano di investimento nei seguenti termini: "*un progetto di investimento nel territorio dello Stato, come descritto all'articolo 2, comma 1, del Decreto (internazionalizzazione), ossia qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa*". Il Decreto attuativo fornisce una definizione di investimento idonea ad includere sia i progetti diretti alla realizzazione di una nuova iniziativa economica avente carattere duraturo, come tali comportanti l'immissione di nuova

³⁵³ Tomassini A., "L'interpello sui nuovi investimenti", in *Corr. Trib.*, 2015, n. 22, pag. 1673-1678.

³⁵⁴ Romano C., Conti D., "Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione", in *Corr. Trib.*, 2015, n. 44, pag. 4396-4402.

³⁵⁵ Circolare n. 25/E del 1 giugno 2016 dell'Agenzia delle Entrate, pag. 4.

³⁵⁶ Art. 1, comma 8, Decreto Ministeriale del 29 aprile 2016.

liquidità, sia tutte le operazioni che comportano il reimpiego di risorse finanziarie già disponibili presso l'impresa e si traducono nella ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente³⁵⁷. Come già precisato, l'investimento deve avere come target un'impresa localizzata nel territorio dello Stato e può consistere anche in operazioni di *share deal*³⁵⁸. In particolare, il progetto di investimento deve necessariamente presentare le caratteristiche di seguito indicate, emergenti dal combinato disposto del richiamato articolo 1, comma 1, lettera c), del Decreto attuativo e dell'articolo 2, comma 1, del D. Lgs. n. 147 del 2015:

- 1) deve realizzarsi nel territorio dello Stato;
- 2) deve avere ricadute occupazionali significative e durature;
- 3) deve essere di ammontare non inferiori a trenta milioni di euro³⁵⁹.

L'ACE è un'agevolazione fiscale volta ad agevolare le imprese che decidono di autofinanziarsi attraverso l'utilizzo di mezzi propri o la destinazione a riserva dell'utile d'esercizio. Il Decreto Legge del 6 dicembre 2011 n. 201³⁶⁰, all'articolo 1, introduce, nell'ordinamento fiscale italiano l'ACE, un aiuto alla crescita economica, un incentivo alla patrimonializzazione delle imprese, con lo scopo di fornire un aiuto alla crescita economica del sistema produttivo italiano. In particolare, l'incentivo è diretto a favorire la capitalizzazione e l'autofinanziamento delle imprese mediante una riduzione dell'imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio³⁶¹. Queste disposizioni sono finalizzate a rilanciare lo sviluppo economico del Paese ed a fornire un aiuto alla crescita, nonché a ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, rafforzando così la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano³⁶². Il meccanismo applicativo richiama, per alcuni aspetti, la DIT (*Dual Income Tax*), introdotta con il D. Lgs. n. 446 del 1997; mentre la DIT, tuttavia, incentivava la capitalizzazione mediante l'applicazione di un'aliquota agevolata alla porzione di profitto individuata dal rendimento figurativo del capitale, la nuova previsione comporta l'esclusione dalla base imponibile del predetto rendimento nozionale. I benefici che ne derivano sono quindi maggiori in quanto consente di dedurre dal reddito d'impresa una parte degli incrementi patrimoniali (e non la loro tassazione ad

³⁵⁷ Albano G., "Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti", in *Corr. Trib.*, 2016, n. 26, pag. 2034-2042.

³⁵⁸ La circolazione di un patrimonio aziendale può avvenire con *asset deal* o *share deal*. Il primo comporta la cessione diretta di un'azienda o di un ramo: si realizza il trasferimento da un soggetto giuridico all'altro o di beni o di una sommatoria di componenti dell'attivo e del passivo, il secondo consiste nella circolazione indiretta del patrimonio e si verifica con il passaggio di partecipazione della società incorporante.

³⁵⁹ Donesana A. R., Angelillis P., "Interpello sui nuovi investimenti: l'Agenzia fornisce la prima risposta", in *Corr. Trib.*, 2017, n. 10, pag. 749-756.

³⁶⁰ Decreto legge del 6 dicembre 2011 n. 201: "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2011.

³⁶¹ Rizzardi R., "ACE: le novità per il 2016 e le modifiche alla dichiarazione dei redditi", in *Corr. Trib.*, 2017, n. 17, pag. 1319-1323.

³⁶² Tuccillo A. "Aiuto alla Crescita Economica (ACE): incentivo alla patrimonializzazione delle imprese", in *C&S Informa*, n. 13, 2012.

aliquota ridotta) e non prevede un limite massimo agli incrementi patrimoniali agevolabili. Operativamente il nuovo beneficio si traduce in una deduzione, dal reddito complessivo, di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio (di rischio)³⁶³.

Tale rendimento, per i primi tre anni di applicazione della norma (dal 2011 al 2013), è determinato nella misura del 3%; dal quarto periodo d'imposta (2014), invece, detta aliquota è fissata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio³⁶⁴.

Infine, non per ordine di importanza, ma temporalmente è stata prevista la riduzione dell'aliquota IRES, che scende dal 27,5% al 24%, a decorrere dal periodo di imposta 2017. La legge 28 dicembre 2015, n. 208, al comma 61, ha sancito una modifica all'articolo 77 del TUIR stabilendo che, a decorrere dal 1 gennaio 2017, con effetto per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'aliquota IRES passa al 24%. Come già sottolineato all'interno dell'elaborato, questa modifica, letta alla luce delle previsioni della normativa Patent Box, porta, di fatto, ad avere una tassazione ai fini IRES dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali con un'aliquota pari al 12% (50% del 24%), fattore che crea un'attrazione forte per i contribuenti e le imprese.

Tutto questo nuovo corpus di normative fiscali ha lo scopo di riportare l'Italia nelle posizioni che merita e dotare il Paese degli strumenti necessari affinché non vadano sprecate le potenzialità e le risorse che possiede e grazie alle quali si è sempre contraddistinta.

Con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (Manovra correttiva 2017), l'Italia ha deciso di escludere dall'ambito oggettivo di applicazione del Patent Box i marchi. La ratio della novità si rinviene nella volontà del legislatore di allineare la vigente disciplina dell'IP regime italiano alle Linee Guida OCSE e, in particolare, all'Action 5 dei BEPS. I marchi commerciali (c.d. *marketing-related patents*) sono espressamente esclusi dal novero degli intangibili agevolabili secondo l'OCSE; pertanto, la normativa italiana era *non compliant*. Tuttavia, grazie al c.d. *grandfathering*, ovvero quel periodo, concesso dall'OCSE, nel quale è possibile conservare i benefici secondo la disciplina ordinaria, anche se non conformi alle *Guidelines*, l'Italia è riuscita a mantenere in vita l'agevolazione anche per i marchi per le istanze presentate nei primi due periodi di imposta di applicazione della norma (2015 e 2016 per i soggetti solari) e fino alla scadenza naturale del quinquennio.

L'esclusione dei marchi rischia di far perdere gran parte dell'appel al Patent Box italiano, dal momento che, stando ai dati relativi alle 4.500 istanze presentate per i

³⁶³ Albano G., Miele L., “Le novità ACE per i soggetti IRES (Imposta sul reddito delle società)”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 34, pag. 2614-2621.

³⁶⁴ Albano G., “Ripristinate le regole di determinazione dell'ACE”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 29, pag. 2277-2283.

primi due periodi di imposta di applicazione della norma, circa il 36% richiedeva il beneficio in relazione all'uso del marchio. Infatti, in un contesto come quello italiano, caratterizzato dalla presenza di importanti marchi di rilevanza mondiale, *leader* nei propri settori di riferimento, l'eliminazione di questi ultimi dal novero degli *intangibles* agevolabili, sebbene inevitabile stante la non compatibilità con le linee guida OCSE, non può che essere accolto con rammarico da parte degli operatori economici, poiché priva le imprese di un'importante leva di competitività³⁶⁵. Si pensa, o ci si augura, che l'impossibilità, sancita dal D. L. n. 50/2017, per i marchi di fruire dell'agevolazione del Patent Box possa rappresentare uno stimolo per le aziende italiane a puntare ad una sempre maggiore invenzione di prodotto e di processo. Difatti, il mantenimento del Know How nel novero degli intangibili agevolabili sembra andare in questo senso, ovvero che porti ad una valorizzazione di questo intangibile che, spesso, può essere sottovalutato dagli stessi imprenditori. Comunque, la manovra correttiva 2017 non impatterà sulle procedure in corso, per cui fa fede la data di presentazione dell'istanza. E la maggior parte dei marchi storici del Made in Italy si sono già adoperati per ottenere almeno per un quinquennio il beneficio fiscale³⁶⁶ (non più rinnovabile nel 2020 alla luce delle novità della Manovra)³⁶⁷.

L'appeal del Patent Box sui brevetti, invece, finora è stato minore. Un po' per i costi della procedura, ma, soprattutto, per la scarsa predisposizione di alcuni settori in Italia a brevettare. Nel nostro Paese i settori che registrano più innovazioni sono quelli "tradizionali", come i trasporti (38%), il settore movimentazione e i macchinari speciali. A dirlo è il report sulle richieste di deposito giunte nel 2016 all'Epo (European patent office), che gestisce le domande di brevetto in Europa. L'Italia si classifica al decimo posto su scala internazionale su base annua (+4,5% rispetto al 2015). Questa crescita potrebbe far pensare che l'esclusione dei marchi possa rendere più appetibile il bonus proprio per i brevetti, anziché per il Know How.

Quella del Patent Box è una normativa molto giovane, che si deve ancora affermare e trovare la sua dimensione, e lo farà anche attraverso le successive integrazioni e modifiche che interverranno. Se è vero che pone come obiettivo quello di valorizzare ed incentivare la ricerca e lo sviluppo e i frutti che derivano dallo sfruttamento degli intangibili, ciò è realizzato con un'attenzione forse troppo eccessiva da parte dell'Amministrazione finanziaria, che pone una serie di passaggi rigidi nell'iter di adesione al regime Patent Box. Infatti, lo stretto controllo dell'Amministrazione finanziaria pone un carico esagerato sugli aspetti tecnici e pratici, che, a loro volta, aumentano la burocrazia e i tempi necessari per l'applicazione del regime agevolativo. L'accesso è rallentato dal fatto che non sono stati stabiliti i tempi per il processo di

³⁶⁵ Committeri G. M., Sebastianelli M., "Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva", in *Corr. Trib.*, n. 31, 2017, pag 2444.

³⁶⁶ L'esperienza sui marchi era stata fino ad ora più che positiva, come dimostra il caso dei *brand* italiani nel settore della moda e dell'abbigliamento *retail*, con Ferragamo e Coin tra i primi ad ottenere l'agevolazione per i loro marchi. Quest'ultimo, per esempio, stima un risparmio di imposta netto nei 5 anni di agevolazione, pari a 10 milioni di euro.

³⁶⁷ Finizio M., Parente G., "Il nuovo Patent box perde fascino il made in Italy", in *Il Sole 24 Ore*, 2017.

ruling, criticità riscontrabile anche sull'applicazione dei metodi di valutazione proposti, sui quali l'Agenzia delle Entrate tenderà sempre ad insistere, frenando il processo complessivo, dal momento che non è stata imposta nessuna obbligatorietà riguardo tali metodi, lasciando libero il contribuente di applicare il metodo ritenuto più opportuno. Sicuramente, una disposizione meno dettagliata, meno rigida e meno burocratica, ma più snella e basata su principi generali, poteva farla percepire come una norma non eccessivamente fiscale, bensì improntata su uno stampo gestionale e contabile, cercando, in questo modo, di impostare una nuova idea di business basata su modelli di gestione degli intangibili volti ad incentivare gli investimenti in innovazione.

Sulla base di queste criticità, l'Agenzia delle Entrate ha adottato un nuovo approccio orientato a favorire il dialogo costruttivo con le imprese, ponendosi come consulente e non solo come controllore. Inoltre, si è cercato di fare un passo avanti verso lo snellimento del processo di *ruling*, grazie, soprattutto, alla decentralizzazione delle istruttorie, diventando il *ruling* oggetto di competenza a livello regionale. Infatti, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 67014 del 6 maggio 2016 si prevede la competenza:

- 1) dell'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali della Direzione Centrale Accertamento sulla gestione delle istanze di accordo preventivo presentate dalle imprese con un volume d'affari o ricavi, indicato nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza pari o superiori a € 300.000.000, a prescindere dal domicilio fiscale;
- 2) alle Direzioni Regionali ed alle Direzioni Provinciali di Trento e di Bolzano sulla gestione delle istanze presentate dai soggetti titolari di reddito d'impresa che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno domicilio fiscale nel rispettivo ambito territoriale ed un volume d'affari ovvero un ammontare di ricavi, risultante dall'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, inferiore a € 300.000.000.

Per capire meglio, mentre prima dell'introduzione del Provvedimento n. 67014 le istanze di *ruling* ricevute dall'Agenzia delle Entrate erano delegate solo alle sedi di Roma e di Milano, adesso le nuove istanze dovranno essere presentate presso la sede regionale dell'Agenzia delle Entrate competente. tale nuova competenza si applica solo per le imprese aventi ricavi, o volume d'affari, inferiori a 300 milioni di euro annui; diversamente, la competenza per l'istanza rimane in capo all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento³⁶⁸. La novità dell'introduzione della competenza delle Direzioni Regionali e delle Direzioni provinciali di Trento e di Bolzano per le istanze di *ruling* per il Patent Box è stata resa necessaria, secondo il provvedimento n. 67014 e l'annesso comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate, a causa dell'elevato numero di richieste prevenute dopo il provvedimento del 1° dicembre 2015 e per una gestione più efficiente delle

³⁶⁸ Errigo A., "Nuovi uffici competenti per la presentazione delle istanze di *ruling* per la patent box", in *Directio*, 2016.

stesse. In questo modo, il Patent Box accelera il processo di *ruling* permettendo, alle PMI e alle imprese con fatturato sotto i 300 milioni di euro di arrivare a definire la pratica in tempo più veloci.

L'estensione della normativa, l'inclusione di più beni immateriali, la molteplicità di metodi valutativi che propone, ma, soprattutto, gli ampi e attrattivi benefici che propone, dovrebbero spingere le aziende ad interessarsi a questo regime, destinato a rintracciare e valorizzare gli asset intangibili nascosti nelle aziende, portandoli così a trovare una loro autonomia, con il conseguente arricchimento del valore patrimoniale. Il Patent Box è una grande occasione anche per le Start Up innovative, che basano la loro attività d'impresa su contenuti tecnologici per la realizzazione e lo sviluppo di brevetti e innovazioni (Know How). L'essenza stessa della loro struttura è rappresentata dalle attività in ricerca e sviluppo, basando gran parte del loro operato su tali spese: la situazione ottimale per l'utilizzo di questa agevolazione che premia l'innovazione.

Il notevole ritardo di competitività dell'Italia nei confronti della maggior parte degli Stati europei può, per queste ragioni, essere risolto grazie all'adozione, da parte delle imprese, del Patent Box. È un regime che contiene forti idee di cambiamento, di progresso e di sviluppo, ma soprattutto di crescita per tutto il sistema economico nazionale. È un sistema agevolativo che dà valore alla creatività e all'innovazione, principali risorse e punti di forza del Paese, che potrà dare un notevole contributo alla ripresa dell'economia nazionale.

BIBLIOGRAFIA

Dalocchio M., Papotti R.A., Pieroni L., *“Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria”*, Egea editore, 2016.

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

OECD/G20 – *Base Erosion and Profit Shifting Project – Beps Project Explanatory Statement – 2015 Final Reports*, OECD 2016.

Miele L., Vio R., *“Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE”*, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 22.

Ibello V., *“Ocse-G20: a Parigi il progetto Beps entra nel vivo. Siglato l'accordo”*, in *Fisco Oggi*, 2017.

Guarino S., *“Reddito agevolabile nel Patent Box: l'Italia è conforme alla posizione OCSE?”*, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 23.

Bregolato M., *“Il progetto BEPS. Origini-Finalità”*, in *Fiscal Focus*, n. 30, 2017.

Miele L., *“I costi qualificati e i costi complessivi nel "nexus ratio" del "Patent box"”*, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 18.

Faggioni M., *“Il regime patent box – La genesi dell'istituto”*, in *Fisco Oggi*, 2016.

Necchi G., *“Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. "patent box")”*, in *Rivista di Dir. Industr.*, 2016, n. 2.

Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 1.

MISE, *“Patent Box: tassazione agevolata sui redditi derivanti dalle opere di ingegno”*.

Arginelli P, Pedaccini F, *“Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose”*, in *Riv. Dir. Tribut.*, 2014.

Napolitano G., *“Modifiche al regime patent box: le regole per le opzioni sui marchi”*, in *Fisco Oggi*, 2017.

- Campo D., *“Patent Box: marchi d’impresa fuori dall’ambito applicativo”*, in *Fisco Oggi*, 2017.
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016.
- Bertone G., *“Il Patent Box italiano”*, Altalex, 2016.
- Committeri G. M., *“Maggiore “appeal” per il Patent Box con le modifiche dell’Investment Compact”*, in *Corr. Trib.*, 2015.
- Friscolanti R., Pagamici B., *“Patent box, tassazione agevolata dei redditi delle opere di ingegno”*, in *Cooperative e enti non profit*, 2016.
- Miele L., Vio R., *“Nel Decreto di attuazione del regime “Patent box” la procedura per determinare l’agevolazione”*, in *Corr. Trib.*, n. 34, 2015.
- Avolio D., Santacroce B., *“Arrivano i primi chiarimenti dell’Agenzia delle entrate sul Patent Box”*, in *Corr. Trib.*, 2016.
- Avolio D., De Angelis E., *“L’Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di calcolo del reddito agevolabile ai fini del Patent box”*, in *Corr. Trib.*, 2016.
- Bertone G., *“Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle entrate”*, in *Dir. e Prat. Tribut.*, 2016.
- Gasparri T., *“Marchi d’impresa esclusi dal Patent Box”*, in *Il Fisco*, n. 24, 2017.
- Telch F., *“Patent box: esclusi i marchi di impresa”*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 24, 2017.
- Santangelo N., *“Patent Box: le novità MISE-MEF-Il regime di tassazione agevolata dopo l’emanazione del D.M. 28 novembre 2017”*, in *Fiscal Focus*, 2018.
- Campo D., *“Patent Box: marchi d’impresa fuori dall’ambito applicativo”*, in *Fisco Oggi*, 2017.
- Napolitano G., *“La fiscalità del trust – I redditi del beneficiario”*, in *Fisco Oggi*, 2016.
- Santini M., *“I profili fiscali del trust”*, in *Il Sole 24 ore*, 2014.
- Bertoni P., Papotti R. A., *“L’ambito oggettivo di applicazione del Patent box fra disciplina industrialistica e posizione OCSE”*, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 1.

Avolio D., De Angelis E., “*Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli intangibles*”, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 43.

OECD, “*Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*”, 2014.

Gaiani L., “*Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate*”, in *Il Fisco*, 2016.

Vicini Ronchetti A., “*Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sul Patent Box*”, in *Rassegna Tributaria*, 2016, n. 3.

Formica G., Formica P., “*Marchi d’impresa definitivamente esclusi dal regime Patent Box*”, in *Il Fisco*, n. 30, 2017.

Committeri G. M., Sebastianelli M., “*Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva*”, in *Corr. Trib.*, n. 31, 2017.

Gasparri T., “*Marchi d’impresa esclusi dal Patent Box*”, in *Il Fisco*, n. 24, 2017.

Lenzi R., “*Patent Box, ritoccato il regime. Più adempimenti per chi ha presentato istanza sui marchi*”, disponibile su <http://cameradicommerciolatina.it>, 2017.

Santangelo N., “*Patent Box- Il regime opzionale di tassazione dei redditi derivanti dall’utilizzo dei beni immateriali*”, LavoroImpresa.com, 2017.

Pappalardo L. P., “*Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*”, in *Dir. Prat. Tribut.*, 2015.

Andreani G., Tubelli A., “*Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*”, in *Il Fisco*, n. 44, 2016.

Casati R., “*Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali*”, in *Il Dir. Indust.*, 2016, n. 6.

Fusa E., “*Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell’organismo italiano di valutazione*”, in *Il Fisco*, n. 9, 2016.

Rossi L., Zezza F., “*Il Patent Box nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*”, in *Corr. Trib.* 2016.

OECD, “*Linee Guida dell’OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*”, luglio 2010, OECD Publishing.

Trainotti A., “Regime del patent box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire”, in *Il Fisco*, n. 2, 2016.

D'Orsogna M., Sbroiavacca A., Stevanato D. e RL, “Patent Box” tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio”, in *Dialoghi Trib.*, 2015.

Pennesi M., D'Avossa M., “I primi accordi preventivi sul Patent Box”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 19.

Stroppa V., “Patent box: nel 97% dei casi l'autorizzazione passa dal ruling”, in *My Solution Post*, 2016.

Micardi F., “Patent box, le istanze per i marchi sono il 40%”, ne *Il Sole 24 ore*, 2017.

Caruso K., Di Donato S., “Bonus ricerca e sviluppo: aggiornate le linee guida”, in *Fisco Oggi*, 2017.

Committeri G. M. “Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo”, in *Il Fisco*, 2016.

Tuccillo A. “Aiuto alla Crescita Economica (ACE): incentivo alla patrimonializzazione delle imprese”, in *C&S Informa*, n. 13.

Finizio M., Parente G., “Il nuovo Patent box perde fascino il made in Italy”, in *Il Sole 24 Ore*, 2017.

Sacrestano A., “Credito d'imposta ricerca e sviluppo e Patent box con azione sinergica”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 21.

Friscolanti R., Pagamici B., “Il credito di imposta per ricerca e sviluppo”, in *Cooperative e enti non profit*, 2016, n. 5.

Sacrestano A., “Credito d'imposta ricerca e sviluppo: la corretta determinazione dell'ambito oggettivo”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 32-33.

Sacrestano A., “Dall'Agenzia un completo vademecum per il "nuovo" credito di imposta R&S” in *Corr. Trib.*, 2017, n. 25.

Rosolen G., “Il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca in Italia e i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate”, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2017, n. 1.

Gallio F., Rizzi B., “*Industria 4.0 e agevolazioni fiscali: le opportunità da cogliere*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 43.

Berardo G., Dulcamare V., “*Sempre cumulabile, nel limite dei costi sostenuti, il credito d'imposta ricerca e sviluppo*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 1.

Tomassini A., “*L'interpello sui nuovi investimenti*”, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 22.

Romano C., Conti D., “*Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*”, in *Corr. Trib.*, 2015, n. 44.

Albano G., “*Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti*”, in *Corr. Trib.*, 2016, n. 26.

Donesana A. R., Angelillis P., “*Interpello sui nuovi investimenti: l'Agenzia fornisce la prima risposta*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 10.

Rizzardi R., “*ACE: le novità per il 2016 e le modifiche alla dichiarazione dei redditi*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 17.

Albano G., Miele L., “*Le novità ACE per i soggetti IRES (Imposta sul reddito delle società)*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 34.

Albano G., “*Ripristinate le regole di determinazione dell'ACE*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 29.

Albano G., Miele L., “*Rimodulato il perimetro di applicazione della disciplina antielusiva ACE*”, in *Corr. Trib.*, 2017, n. 37.

Errigo A., “*Nuovi uffici competenti per la presentazione delle istanze di ruling per la patent box*”, in *Directio*, 2016.

SITOGRAFIA

<http://www.treccani.it>

<http://www.ilSole24ore.it>

<http://www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/beps>

<http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/ocse>

<http://www.lastampa.it/2016/04/08/italia/i-tuoi-diritti/fisco-e-tasse/patent-box-via-i-dubbi-ecco-la-circolare-dellagenzia-delle-entrate>

<http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2016/12/2016-12-OIC-24-Immobilizzazioni-immateriali.pdf>

<https://www.misterfisco.it/wp-content/uploads/2014/01/Ias-38-attivita-immateriali.pdf>

http://www.uibm.gov.it/attachments/codice_proprieta_industriale.pdf

<http://www.progesa.com/wp-content/uploads/2016/07/Patent-Box-Relazione-Illustrativa.pdf>

<http://www.patentroad.it/patent-box-e-complementarieta/>

<https://linkinnovation.network/residual-profit-split-method/>

<https://www.ecnews.it/metodi-transfer-pricing-a-confronto-in-ambito-patent-box/>

http://www.ilsole24ore.com/pdf/2010/04/08/ILSOLE24ORE/ILSOLE24ORE/Online/Oggetti_Correlati/Documenti/Norme_eTributi/2016/04/patent-box-punti-chiave.pdf

<http://www.sviluppoeinnovazione.it/patent-box-metodologie-di-calcolo-del-contributo-economico/>

http://www.forumtools.biz/oiv/upload/ED_DP_PATENTBOX_OIV.pdf

https://www.commercialistatelematico.com/documenti-generici/ruling_internazionale.pdf

<https://linkinnovation.network/patent-box/>

<http://www.fiscooggi.it/normativa-e-prassi/articolo/modifiche-al-regime-patent-boxle-regole-opzioni-sui-marchi>

<http://www.mysolutionpost.it/archivio/fisco-e-società/2016/02/patent-box.aspx>

<http://www.patentbox-italy.it/2017/11/23/numeri-del-patent-box-2015-2016/>

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-05-18/patent-box-istanze-i-marchi-sono-40-cento>

<http://cameradicommerciolatina.it/wpcontent/uploads/2017/12/PatentBoxRitoccatOIlRegime.pdf>

<http://ufficiomarchibrevetti.it/2014/11/il-patent-box/>

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-23/il-nuovo-patent-box-perde-fascino-il-made-italy>

<http://www.ipbonini.com/il-patent-box-cifre-e-riflessioni-due-anni-dopo/>

<https://www.guidafisco.it/patent-box-opere-ingegno-tassazione-agevolata-1399>

<http://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/patent-box.html>

<http://fiscopiù.it/articoli/news/patent-box-modifiche-al-regime-di-tassazione-agevolata>

<http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/patent-box>

<http://www.mise.gov.it/index.php/it/198-notizie-stampa/2037646-patent-box-novita-sulla-tassazione-agevolata>

<http://www.patentroad.it/patent-box-cos-e/>

<http://www.ipsoa.it/dossier/patent-box>

<http://www.governo.it/approfondimento/gli-strumenti-patent-box/6715>

<http://www.patentbox-italy.it/2016/05/07/patent-box-uffici-istanze-di-ruling/>

INTRODUZIONE

I. PATENT BOX: IL REGIME OPZIONALE DI TASSAZIONE AGEVOLATA DEI REDDITI DERIVANTI DALL'UTILIZZAZIONE DEI BENI IMMATERIALI

- 1.1 Premessa
- 1.2 Le linee guida ocse
- 1.3 I presupposti economico-giuridici dell'introduzione della disciplina in Italia
- 1.4 Caratteri generali
- 1.5 Il quadro normativo e interpretativo in Italia

II. I SOGGETTI QUALIFICATI AI FINI DELL'AGEVOLAZIONE

- 2.1 I soggetti ammessi al regime agevolato "Patent Box"
 - 2.1.1 Le singole figure dei contribuenti qualificati
- 2.2 Il requisito del diritto allo sfruttamento economico
- 2.3 I soggetti esclusi e il requisito della continuazione dell'attività economica

III. L'AMBITO OGGETTIVO DELL'AGEVOLAZIONE

- 3.1 Intangibili alla luce dei principi contabili nazionali e internazionali – OIC 24 e IAS 38
- 3.2 Intangibili definiti dall'OCSE nell'ambito del BEPS
- 3.3 Beni immateriali ammessi al regime del Patent Box: evoluzione normativa

- 3.4 Tipologie di beni immateriali
 - 3.4.1 Software coperto da copyright
 - 3.4.2 Brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione
 - 3.4.3 Marchi d'impresa, inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione
 - 3.4.3.1 L'esclusione dei marchi dall'ambito oggettivo
 - 3.4.4 Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili
 - 3.4.5 Processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili
- 3.5 La nozione di complementarietà tra beni
- 3.6 Beni immateriali esclusi
- 3.7 Attività di ricerca e sviluppo
 - 3.7.1 Condizioni di accesso al regime
 - 3.7.2 Definizione di “attività di ricerca e sviluppo”

IV. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE DEL PATENT BOX

- 4.1 Modalità di sfruttamento dei diritti delle proprietà intellettuali
 - 4.1.1 Concessione in uso
 - 4.1.2 Sfruttamento diretto
- 4.2 Determinazione del reddito agevolabile
 - 4.2.1 Il metodo del confronto del prezzo
 - 4.2.2 Il metodo del profit split
 - 4.2.3 Altri metodi utilizzabili
- 4.3 Determinazione della quota di reddito agevolabile

- 4.3.1 Il coefficiente “Nexus Ratio”
 - 4.3.1.1 Costi qualificati
 - 4.3.1.2 Costi complessivi
- 4.3.2 La tracciabilità dei costi
- 4.4 Misura della detassazione
- 4.5 Trattamento in caso di perdite

V. MODALITA' DI ACCESSO AL REGIME E LA PROCEDURA DI RULING

- 5.1 L'esercizio dell'opzione
- 5.2 La presentazione dell'istanza di ruling
 - 5.2.1 Ruling obbligatorio e facoltativo
 - 5.2.2 Modalità di presentazione dell'istanza di ruling
 - 5.2.3 Istanza di ruling
 - 5.2.4 Effetti della sottoscrizione dell'accordo di ruling
- 5.3 I numeri del Patent Box per il 2015 e 2016
- 5.4 Un caso pratico

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

SITOGRAFIA

INTRODUZIONE.

La difficile situazione economica e finanziaria, sia a livello nazionale che internazionale, ha posto l'attenzione dei governi e di tutta la comunità europea su temi di rilevanza fondamentale come la crisi del sistema produttivo, la disoccupazione, i disinvestimenti e, conseguentemente, il mancato sviluppo economico.

Per porre rimedio a questo particolare momento e tentare di far ripartire il sistema economico, sono state prese diverse iniziative volte a dare slancio alle attività produttive, investendo soprattutto nel sostegno, nella incentivazione, nella ricerca e nello sviluppo dei cespiti immateriali.

Con il continuo cambiamento dei mercati e della competizione a livello globale, le risorse intangibili rappresentano gli elementi chiave su cui misurare il valore di un'impresa, la sua capacità di creare valore economico; possedere un asset come un marchio, un brevetto o delle conoscenze scientifiche specifiche, può determinare l'effettiva attitudine a creare vantaggi competitivi. Recenti studi e ricerche hanno dimostrato che la crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso sempre più rilevante l'assunzione dei beni immateriali nella creazione di valore aggiunto in un contesto economico caratterizzato da un elevato grado di mobilità dei fattori produttivi.

Lentamente, i Paesi dell'Unione Europea iniziarono ad emanare autonomamente direttive sul tema dei regimi fiscali agevolati per le immobilizzazioni immateriali, al fine di attrarre investimenti all'interno dei propri confini. Considerando il prodursi ed il diffondersi delle normative di cui ogni paese si muniva discrezionalmente, nel 2011, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), ha avvertito l'esigenza di intervenire, dettando delle linee guida sul tema. La finalità dell'OCSE era quella di individuare dei fattori a cui i governi avrebbero dovuto porre attenzione per formulare politiche economiche volte a stimolare gli investimenti in conoscenze e tecnologie, elementi fondamentali per supportare la competitività e la produttività delle aziende.

L'Italia, povera di risorse naturali e materie prime di rilevanza mondiale, è notoriamente un paese che ha nella creatività e nell'innovazione una delle risorse principali, anzi, probabilmente la principale "miniera d'oro" del proprio sviluppo e settori come la moda, il design, l'architettura, la meccanica, l'automazione e la farmaceutica sono le punte di diamante del nostro paese. Gli italiani inventano, creano, innovano e questo è riconosciuto in tutto il mondo.

Grazie alla spingente politica europea in tema fiscale e ad una sempre maggiore competitività internazionale nell'attrazione di capitali investiti favorita dai regimi agevolativi, nel 2015, anche l'Italia ha deciso di introdurre il proprio regime di tassazione opzionale. Sulla scorta delle raccomandazioni OCSE, con la Legge di Stabilità 2015, è stato introdotto il "Patent Box", regime agevolativo che esclude, parzialmente, dalla tassazione i redditi d'impresa derivanti da alcune tipologie di beni immateriali. La scelta del legislatore di introdurre nell'ordinamento tributario italiano il Patent Box è dovuta al riconoscimento del ruolo fondamentale della fiscalità di

vantaggio quale strumento a supporto dello sviluppo e della crescita economica e tecnologica del sistema Paese, con conseguenti effetti positivi su investimenti e occupazione.

Nel presente elaborato si descriverà, in maniera dettagliata, tutta la disciplina del Patent Box, partendo da quelli che sono gli aspetti generali e descrittivi della normativa, analizzando l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, passando dalle metodologie di valutazione dei beni immateriali interessati dal regime, proseguendo, poi, con la spiegazione dei calcoli numerici necessari per giungere alla definizione dell'agevolazione ed alla modalità di accesso al regime.

IL REGIME AGEVOLATIVO PATENT BOX

Negli ultimi decenni, la capacità di attrarre nuove imprese tecnologicamente avanzate all'interno dell'economia di un Paese è diventata un fenomeno fondamentale per essere competitivi nel panorama economico mondiale e per poter permettere le migliori opportunità di crescita e sviluppo per il Paese stesso che le ospita. I beni immateriali rappresentano oggi i fattori necessari per un processo di crescita stabile e durevole, permettendo continuamente margini di redditività sempre più alti a fronte di costi moderatamente contenuti. Inoltre, i beni immateriali offrono anche un'altra caratteristica vantaggiosa, quella della mobilità, ovvero possono essere spostati sotto il profilo geografico e allocati più facilmente in Paesi esteri caratterizzati da regimi fiscali più vantaggiosi.

In quest'ottica, l'Italia sconta un notevole ritardo di competitività rispetto agli altri Paesi, dovuto da diverse problematiche che interessano da decenni il sistema socio-economico. Basti pensare agli alti livelli di tassazione sia delle persone fisiche che delle imprese o agli elevati tempi di attuazione delle scelte imprenditoriali, causati dall'eccessiva burocrazia, o ancora alla bassa produttività.

A fronte di ciò, per aumentare la competitività e cercare di raggiungere i livelli degli altri Paesi, il nostro Paese si è finalmente dotato di uno strumento di politica industriale, quale il regime agevolativo Patent Box.

Il regime Patent Box è così denominato perché, da un lato, riguarda i brevetti (*Patent*) e gli altri beni intangibili e, dall'altro, costituisce un *Box*, ossia una "scatola" che separa il reddito prodotto dal bene agevolabile dal resto del reddito d'impresa per sottoporlo all'agevolazione prevista da tale regime.

Gli altri Paesi sviluppati, come Francia (2000) Ungheria (2003), Belgio (2007), Olanda (2007), Lussemburgo (2008), Spagna (2008), Gran Bretagna (2013), Portogallo (2014), hanno da tempo introdotto nel proprio ordinamento la normativa sugli IP Regimes e, da tempo, le loro aziende aumentano il loro valore anche grazie a questo strumento decisamente innovativo. Rispetto ai Paesi che non hanno previsto un regime fiscale su misura per i beni intangibili, gli *adopter* europei, infatti, hanno, da un lato, attratto risorse immateriali provenienti dall'estero, mentre, dall'altro, hanno generato un aumento degli investimenti in ricerca e sviluppo.

L'Italia, appunto, è stato l'ultimo degli Stati dell'Unione europea ad introdurre tale regime. Il Patent Box è una disciplina innovativa, finalizzata a dare un nuovo slancio alle attività di ricerca e sviluppo e a ricondurre in Italia le proprietà intellettuali attualmente detenute all'estero. Difatti, la ratio del regime è quello di indurre le imprese italiane e straniere a trasferire in Italia gli intangibili detenuti all'estero, di evitare che gli intangibili, attualmente collocati in Italia, vengano trasferiti all'estero e di incentivare l'investimento in ricerca e sviluppo. Nonché, quello di trattenere nel nostro Paese le aziende italiane che fanno innovazione sistematica. Nella stesura del testo normativo italiano, il legislatore nazionale ha seguito e fatte sue le raccomandazioni e le linee guida contenute nel progetto BEPS, arrivando ad elaborare una norma che ricalca e si modella su quelle già in vigore negli altri Paesi, apportando però, in determinate fattispecie, delle rilevanti modifiche che fanno leggermente variare il regime agevolativo italiano dalle linee dettate dall'OCSE.

La legge del 23 dicembre 2014 n° 190 (Legge di Stabilità 2015), all'art. 1, commi 37-45, ha introdotto il "Patent Box" in Italia, ossia il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali.

Attraverso questo regime, i soggetti interessati possono ottenere una detassazione parziale ai fini Ires e Irap, del 30% per il 2015, del 4% per il 2016 e del 50% dal 2017, del reddito derivante dall'utilizzo diretto e indiretto di alcune tipologie di beni intangibili. Per consentire l'accesso al regime opzionale è necessario che l'impresa svolga attività di ricerca e sviluppo finalizzata alla produzione di beni agevolabili direttamente o tramite contratti di ricerca stipulati con altre società, enti di ricerca, università. Per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (ovvero 2015 e 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) l'opzione per l'adesione al regime deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini individuati dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot.n. 144042 del 10 novembre 2015. Tale opzione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i successivi quattro. A decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello incorso al 31 dicembre 2014 (ovvero dal 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce.

SOGGETTI BENEFICIARI E SOGGETTI ESCLUSI

L'art. 1, commi 37, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, ammette tra i beneficiari dell'agevolazione tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa. La Legge di Stabilità 2015, quindi, permette l'accesso all'agevolazione Patent Box a tutti i soggetti residenti nel territorio dello stato titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza e anche alle *"società, enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato"*, a condizione di essere residenti in Paesi nei quali

sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni. Possono optare per l'adozione del regime opzionale, a condizione che esercitino attività di ricerca e sviluppo, tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, ovvero:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, nonché gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello stato (sono escluse dall'agevolazione in esame le società semplici);
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, residenti in paesi diversi dall'Italia con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali oggetto dell'agevolazione.

Inoltre, l'art. 2 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 individua 3 limiti per l'applicazione del regime di Patent Box: 1) titolarità del reddito d'impresa; 2) esercizio di attività di ricerca e sviluppo; 3) detenzione del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale.

Sono invece espressamente escluse dall'accesso al regime:

- le società assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- le società assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- le società assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali.

BENI IMMATERIALI INCLUSI

L'articolo 1, comma 39 della Legge di Stabilità 2015, come modificato dal Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, e gli articoli 6 ed 8 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 del Patent Box delimitano l'ambito oggettivo del meccanismo agevolativo, fornendo le definizioni di beni immateriali ed elencando le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al Patent Box. Tenendo conto della versione della Legge di Stabilità 2015, i beni agevolabili erano:

– i software coperti da *copyright*;

– i brevetti industriali registrati o in corso di registrazione. Rientrano in tale categoria anche i brevetti per invenzione, comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi

certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;

- i marchi d'impresa, inclusi i marchi collettivi, registrati o in corso di registrazione;
- i disegni e modelli giuridicamente tutelabili;
- il know-how, ovverosia informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali sopra individuati, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi, tali beni immateriali costituiscono un solo bene immateriale ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame.

L'aver esteso l'ambito di applicazione del regime anche ai marchi e al Know How aziendale, se, da un lato, aveva il merito di aver reso il Patent Box italiano il più "competitivo" sulla scena europea, dall'altro, comportava taluni problemi di coordinamento a livello internazionale. Infatti, proprio su questo livello, il Patent Box italiano era stato ritenuto dall'OCSE incompatibile con il c.d. *Modified Nexus Approach*, e, dunque, da sottoporre a un processo di revisione per il quale i soli beni immateriali agevolabili sono i brevetti e gli altri *intangibles* ad essi funzionalmente equivalenti, non anche i beni immateriali c.d. *marketing related*, come, ad esempio, i marchi. Ed è proprio per ovviare a tale difetto di "compliance" con le indicazioni fornite dall'OCSE che il Legislatore, con il Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, ha infine deciso di eliminare i marchi d'impresa dal novero dei beni agevolabili, pur conservando un regime c.d. di *grandfathering* fino al 30 giugno 2021 per le opzioni esercitate con riferimento ai periodi d'imposta 2015 e 2016, che potranno quindi continuare a fruire del vecchio regime fino alla scadenza del relativo quinquennio.

C'è tuttavia da chiedersi se una simile scelta possa ritenersi coerente con il tessuto imprenditoriale nazionale, basato per buona parte, piuttosto che sul valore tecnologico del prodotto, sulla sua capacità di creare *appeal* commerciale, che viene comunicato proprio attraverso il marchio d'impresa.

TIPOLOGIE DI UTILIZZO DEI BENI IMMATERIALI AGEVOLABILI

Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione per il regime fiscale di tassazione agevolata:

- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali. In tal caso 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;
- l'uso diretto dei beni immateriali, per tale intendendosi l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso. In tal caso è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto

dell'opzione il contributo economico da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.

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 beni immateriali in esame e per violazione dei diritti sugli stessi beni.

ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO

Le indicazioni fornite dall'OCSE, contenute all'interno dell'*Action 5* del progetto BEPS, prevedono come principio cardine di tutti gli IP Regimes il rispetto della regola del *Nexus Approach*, ovvero dell'interrelazione che deve sussistere tra spese di ricerca e sviluppo sostenute, beni immateriali e reddito agevolabile. Il legislatore nazionale, recependo le raccomandazioni OCSE, ha applicato nel Patent Box italiano il principio del *Nexus Approach*, ponendo come condizione necessaria per accedere al regime opzionale lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo.

L'obbligo di dover svolgere tali attività è stato introdotto già nella Legge di Stabilità 2015, come prerogativa fondamentale, all'articolo 41, il quale prevede che i soggetti che vogliono usufruire del beneficio debbano svolgere *“attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39”*. L'esercizio di attività di *research and development (R&D)* rappresenta, dunque, una *condicio sine qua non* per l'accesso al regime. In quest'ottica si inserisce l'articolo 8 del D.M. del 28 novembre 2017 che, in maniera molto dettagliata, individua le attività qualificate ai fini del godimento del regime di Patent Box con un'elencazione dettagliata e puntuale, prevedendo, in particolare, che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere *“finalizzate allo sviluppo, mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni”* oggetto dell'agevolazione.

A tal fine, il Decreto Ministeriale, al comma 1, individua le seguenti attività:

- lett. a) la ricerca fondamentale, che include lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e design;
- lett. b) la ricerca applicata, intendendo la ricerca che mira ad acquisire nuove conoscenze che possano essere utili per mettere a punto nuovi prodotti, processi produttivi o servizi o comportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi produttivi o servizi esistenti; lo sviluppo sperimentale e competitivo, intendendo l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi e servizi nuovi e migliorati;

- lett. c) il design, intendendo le attività di ideazione, progettazione e sviluppo di prodotti, processi e servizi, incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte;
- lett. d) l'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright;
- lett. e) le ricerche preventive, i test, gli studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento ed il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi.

Si rileva che la Relazione Illustrativa al Decreto Ministeriale consente di estrapolare tre requisiti comuni a tutte le attività in esame:

- a) retrodatabilità, in quanto non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene siano esercitate nel periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia svolta nei periodi d'imposta precedenti.
- b) individualità, nel senso che è comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse generato; tale verifica va, quindi, condotta separatamente bene per bene.
- c) atterritorialità, in quanto è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo (anche all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo del rapporto *Nexus Ratio* in caso di attività svolte da società estere del gruppo.

DETERMINAZIONE DELLA QUOTA DI REDDITO AGEVOLABILE

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascun bene immateriale, sulla base di un coefficiente, il *Nexus Ratio*, calcolato come il rapporto tra i "Costi qualificati", ovvero i costi di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ed i "Costi complessivi", rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene. Tale previsione è giustificata dalla volontà di riconoscere il beneficio della detassazione se, e nella misura in cui, vi sia un nesso diretto tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute per il bene immateriale ed il reddito riveniente dall'utilizzo dell'*asset* medesimo, coerentemente al c.d. *Nexus Approach*. Ai fini della determinazione di tale rapporto non rilevano:

- gli interessi passivi;
- le spese relative agli immobili;
- qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale.

I costi da indicare al numeratore del rapporto sopra indicato ("Costi qualificati") sono quelli relativi alle attività di ricerca e sviluppo poste in essere:

- direttamente dai soggetti beneficiari;
- da università o enti di ricerca o organismi equiparati;

- da 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.

L'importo di tali costi indicati al numeratore del rapporto è incrementato:

- dei costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo derivanti da operazioni infragruppo per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti dalle società del gruppo nei confronti di soggetti terzi;
- dei costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo sostenuti nell'ambito di accordi per la ripartizione dei costi (relativi alla disciplina della documentazione da predisporre in materia di transfer pricing) almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi.

I costi da indicare al denominatore del rapporto ("Costi complessivi") sono quelli già individuati al numeratore aumentati:

- dai costi derivanti da operazioni infragruppo sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività di ricerca e sviluppo;
- del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta.

Il legislatore ha poi introdotto un meccanismo, denominato *Up-lift*, che consente di incrementare il valore del numeratore di un importo pari al minore tra la differenza tra il valore complessivo del denominatore ed il valore del numeratore ed il 30% di quest'ultimo. Questo accorgimento viene utilizzato allo scopo di ridurre il divario tra i costi qualificati e i costi complessivi, soprattutto nel caso in cui si verifichi un'eccedenza dei costi complessivi sulle spese qualificate di ricerca. Inoltre, al fine del calcolo della quota di reddito agevolabile:

- per il primo periodo d'imposta di efficacia della disposizione (anno 2015 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) e per i due successivi (anni 2016 e 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) i costi da considerare sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti e sono assunti complessivamente;
- a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di efficacia della disposizione (dall'anno 2018 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) i costi da considerare sono quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui trova applicazione l'agevolazione e sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale.

La quota di reddito agevolabile risulta dal prodotto tra il reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali e il rapporto tra i costi di ricerca e sviluppo, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale ("Costi qualificati") ed i costi complessivi, sostenuti per produrre tale bene ("Costi complessivi"). Per cui:

QUOTA DI REDDITO AGEVOLABILE= (REDDITI DERIVANTI DAL BENE IMMATERIALE) X (COSTI QUALIFICATI/COSTI COMPLESSIVI)

L'articolo 9, comma 8, del Decreto attuativo 2017, prescrive che la quota di reddito agevolabile, che risulta moltiplicando il reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale per il coefficiente *Nexus Ratio*, “*non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50% del relativo ammontare*”. Per il periodo di imposta 2015 e 2016 la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito d'impresa era fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e 40 per cento. Si tratta, pertanto, di una variazione in diminuzione da operare ai fini IRPEF, IRES e IRAP, da apportare in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi.

TRACCIABILITA' DELLE SPESE E DEI REDDITI

Al fine di garantire la corretta applicazione del regime del Patent Box, è necessario dimostrare il diretto collegamento tra le attività di ricerca e sviluppo poste in essere ed i beni immateriali cui tali attività sono dirette, nonché il collegamento tra gli intangibili ed il reddito agevolabile che ne deriva. Per fare ciò, le imprese devono dotarsi del cosiddetto “tracking and tracing”, un sistema di tracciabilità, di rilevazione analitica contabile o extra-contabile dei costi e ricavi afferenti ogni singolo bene immateriale.

PROCEDURA DI RULING

Per potere accedere al regime di tassazione agevolata, i titolari del reddito di impresa devono esercitare un'opzione, da comunicare all'Agenzia delle Entrate con modalità telematiche.

Per i primi due periodi d'imposta di applicazione della norma (2015 e 2016), è necessario utilizzare il modello semplificato approvato con il Provvedimento del 10 novembre 2015.

L'articolo 4, comma 2, del Decreto Patent Box prevede poi che l'esercizio dell'opzione, a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, sia comunicata direttamente nella dichiarazione dei redditi.

Come chiarito nella relazione illustrativa, l'opzione non va necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari, ma può essere presentata per singolo bene immateriale.

A livello di procedura, il legislatore ha previsto due ipotesi: quella del *ruling* obbligatorio e quella del *ruling* facoltativo. In caso di utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, il contribuente ha l'obbligo, oltre che di inviare l'opzione telematica, di concludere con l'ufficio competente un accordo di *ruling* ai sensi dell'articolo 8 del DI 269/2003, ora abrogato e sostituito dal nuovo articolo 31-ter del Dpr 600/1973. Al contrario, il *ruling* è previsto come facoltativo nel caso di utilizzo indiretto e nel caso di realizzo di plusvalenze derivanti dalla vendita del bene immateriale.

La Circolare n. 11/E dell' Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto già specificato nel provvedimento del 1° dicembre 2015, chiarisce che oggetto dell'accordo di *ruling* è la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo (diretto o indiretto) dell'intangibile o della plusvalenza derivante dalla cessione dell'intangibile stesso.

Non rientra, invece, nell'oggetto dell'accordo preventivo, come espressamente previsto dalla circolare, la definizione dei criteri di calcolo del *Nexus Ratio*. L'articolo 4, comma 4, del Decreto Patent Box specifica inoltre che, nelle more della stipula dell'accordo di *ruling* (sia esso obbligatorio o facoltativo), i soggetti beneficiari sono tenuti a determinare il reddito di impresa secondo le regole ordinarie. Al fine di garantire l'accesso al beneficio fin dal periodo di imposta di presentazione dell'istanza, è fatta salva la possibilità di indicare 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, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling*.

Le modalità di presentazione dell'istanza e dello svolgimento della procedura di *ruling* sono state definite con il Provvedimento del 1° dicembre 2015, ai sensi del quale l'istanza, in carta libera, deve essere presentata all'ufficio Accordi Preventivi e Controversie Internazionali dell'Agenzia delle Entrate a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o tramite consegna diretta. L'istanza deve riportare:

- denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la partita Iva e l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale;
- l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per le imprese non residenti, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari;
- l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo costituito alternativamente da:
 - preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni;
 - preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo indiretto dei beni realizzati 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;
 - preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze, realizzate 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;
- l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile e del vincolo di complementarietà tra tali beni, qualora esistente
- l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta

- la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Una copia dell'istanza e della relativa documentazione dovrà essere prodotta anche su supporto elettronico.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'Agenzia inviterà l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante per verificare la completezza delle informazioni fornite, formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio. La procedura di *ruling* si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo tra l'Agenzia delle Entrate ed il legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, nel quale sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo dell'agevolazione, a seconda che si tratti di utilizzo diretto dei beni agevolati, di redditi derivanti dall'utilizzo di tali beni attinenti a operazioni con parti correlate, o che derivano da plusvalenze derivanti da operazioni infragruppo. I criteri con cui viene individuato il contributo economico devono essere determinati sulla base degli standard internazionali elaborati dall'OCSE. L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi.

CONCLUSIONI

Nell'era della globalizzazione, gli intangibles occupano un ruolo fondamentale nelle strategie di politica economica, quali strumenti per accrescere la competitività delle imprese ed incentivare la crescita delle economie nazionali. Negli ultimi anni, si è sempre più assistito al fenomeno della delocalizzazione delle attività produttive verso paesi che presentavano regimi fiscali più attraenti rispetto a quello italiano, determinando, in questo modo, l'impovertimento dell'industria e dell'economia nazionale. A maggior ragione in un ambito come quello delle attività immateriali che, data la loro natura intangibile, si presentano meglio a questo fenomeno potendo circolare liberamente. Per superare la crisi che ha investito tutto il tessuto produttivo, sono state studiate ed attivate, sia a livello mondiale che a livello europeo, misure di carattere fiscale a sostegno dell'attività di ricerca e sviluppo dei beni immateriali delle aziende. Ciò, nel condiviso riconoscimento che tali assets forniscono vantaggi competitivi non solo alla singola impresa ma anche all'intera economia di un paese, in quanto possono rappresentare dei drivers in grado di generare valore, non solo a livello aziendale. Ecco che, sulla spinta dell'Unione Europea e dell'OCSE, il legislatore italiano ha introdotto il regime del Patent Box, un sistema agevolativo per adeguarsi e fronteggiare la concorrenza europea e internazionale, ma anche per porre rimedio alla fuga di importanti marchi e di rilevanti professionalità, con lo scopo di attrarre il capitale degli intangibles, consolidare nel tessuto produttivo interno il valore dei beni intangibili ed incentivare, su di essi, le attività di ricerca e sviluppo fondamentali per il loro accrescimento. Tale provvedimento di carattere agevolativo

fiscale è stato introdotto, quindi, per incentivare, dapprima la collocazione ed il mantenimento dei beni immateriali all'interno del territorio nazionale e, successivamente, il rientro di quelli delocalizzati in Paesi esteri e favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, tutelando anche la base imponibile nazionale ed il Made in Italy. Infatti, l'Italia è da sempre un paese che ha nella creatività e nell'innovazione una delle risorse principali del proprio sviluppo; l'industria italiana si basa su grandi marchi, dal lusso all'automobilismo, passando dall'alta moda fino al design, e a causa della delocalizzazione in Paesi esteri dei beni immateriali, ha subito ingenti perdite in termini di posti di lavoro, redditi prodotti e soprattutto di opportunità di crescita. In questo panorama, l'importanza di un sistema fiscale moderno come quello del Patent Box sia diventato fondamentale per la ripresa industriale del Paese, oltre che strategico, per rilanciarsi competitivamente sui mercati di tutto il mondo. La giovane normativa del Patent Box si presenta come una ventata nuova nel panorama imprenditoriale italiano perché, oltre a portare con sé un beneficio fiscale enorme, ovvero la detassazione parziale dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali, tende ad avere anche un beneficio formativo sulle imprese che, adottando tale regime, focalizzano la loro attenzione sul fatto che gli stessi beni immateriali compongono un reale patrimonio aziendale, in quanto, mentre prima incidavano solo come aspetto competitivo dell'azienda, ora sono una risorsa primaria da utilizzare in tutte le loro caratteristiche.

Con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (Manovra correttiva 2017), l'Italia ha deciso di escludere dall'ambito oggettivo di applicazione del Patent Box i marchi. La ratio della novità si rinviene nella volontà del legislatore di allineare la vigente disciplina dell'IP regime italiano alle Linee Guida OCSE e, in particolare, all'Action 5 dei BEPS, che esclude i marchi commerciali (c.d. *marketing-related patents*) dal novero degli intangibili agevolabili. Tuttavia, grazie al c.d. *grandfathering*, ovvero quel periodo, concesso dall'OCSE, nel quale è possibile conservare i benefici secondo la disciplina ordinaria, anche se non conformi alle *Guidelines*, l'Italia è riuscita a mantenere in vita l'agevolazione anche per i marchi per le istanze presentate nei primi due periodi di imposta di applicazione della norma (2015 e 2016 per i soggetti solari) e fino alla scadenza naturale del quinquennio.

L'esclusione dei marchi rischia di far perdere gran parte dell'appeal al Patent Box italiano, dal momento che, stando ai dati relativi alle 4.500 istanze presentate per i primi due periodi di imposta di applicazione della norma, circa il 36% richiedeva il beneficio in relazione all'uso del marchio. Infatti, in un contesto come quello italiano, caratterizzato dalla presenza di importanti marchi di rilevanza mondiale, *leader* nei propri settori di riferimento, l'eliminazione di questi ultimi dal novero degli *intangible* agevolabili, sebbene inevitabile stante la non compatibilità con le linee guida OCSE, non può che essere accolto con rammarico da parte degli operatori economici, poiché priva le imprese di un'importante leva di competitività. Si pensa, o ci si augura, che l'impossibilità, sancita dal D. L. n. 50/2017, per i marchi di fruire dell'agevolazione del Patent Box possa rappresentare uno stimolo per le aziende italiane a puntare ad una sempre maggiore invenzione di prodotto e di processo. Difatti,

il mantenimento del Know How nel novero degli intangibili agevolabili sembra andare in questo senso, ovvero che porti ad una valorizzazione di questo intangibile che, spesso, può essere sottovalutato dagli stessi imprenditori. Comunque, la manovra correttiva 2017 non impatterà sulle procedure in corso, per cui fa fede la data di presentazione dell'istanza. E la maggior parte dei marchi storici del Made in Italy si sono già adoperati per ottenere almeno per un quinquennio il beneficio fiscale (non più rinnovabile nel 2020 alla luce delle novità della Manovra).

L'estensione della normativa, l'inclusione di più beni immateriali, la molteplicità di metodi valutativi che propone, ma, soprattutto, gli ampi e attrattivi benefici che propone, dovrebbero spingere le aziende ad interessarsi a questo regime, destinato a rintracciare e valorizzare gli asset intangibili nascosti nelle aziende, portandoli così a trovare una loro autonomia, con il conseguente arricchimento del valore patrimoniale. Il Patent Box è una grande occasione anche per le Start Up innovative, che basano la loro attività d'impresa su contenuti tecnologici per la realizzazione e lo sviluppo di brevetti e innovazioni (Know How). L'essenza stessa della loro struttura è rappresentata dalle attività in ricerca e sviluppo, basando gran parte del loro operato su tali spese: la situazione ottimale per l'utilizzo di questa agevolazione che premia l'innovazione.

Il notevole ritardo di competitività dell'Italia nei confronti della maggior parte degli Stati europei può, per queste ragioni, essere risolto grazie all'adozione, da parte delle imprese, del Patent Box. È un regime che contiene forti idee di cambiamento, di progresso e di sviluppo, ma soprattutto di crescita per tutto il sistema economico nazionale. È un sistema agevolativo che dà valore alla creatività e all'innovazione, principali risorse e punti di forza del Paese, che potrà dare un notevole contributo alla ripresa dell'economia nazionale.