



Facoltà di Economia

Dipartimento di Impresa e Management

Corso di Laurea Magistrale in Consulenza Professionale e Revisione Aziendale

Cattedra di Diritto Tributario dell'Impresa

TESI DI LAUREA

PATENT BOX: Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà industriale. Il contesto nazionale ed Europeo

Relatore

Prof. Marchetti Fabio

Candidato

Nicola Ragusa

Matr. 689391

Correlatore

Prof. Lemma Valerio

Anno Accademico 2017/2018

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I

II QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO DEL PATENT BOX

- 1.1. Il Piano Industriale 4.0.
- 1.2. L'introduzione del "*patent box*": breve premessa.
- 1.3. Il ruolo svolto dai beni immateriali e le Linee guida OCSE
- 1.4. Il D.L. 24 gennaio 2015 n. 3.
- 1.5. Le circolari dell'Agenzia dell'Entrate.
- 1.6. Il decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017.

CAPITOLO II

LA DISCIPLINA DEL PATENT BOX

- 2.1. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione del *patent box*
- 2.2. L'attività di ricerca e sviluppo
- 2.3. Le diverse tipologie di beni immateriali ai fini della disciplina di Patent Box
- 2.4.1. La complementarietà dei beni immateriali
- 2.5. Il meccanismo di determinazione della quota di reddito agevolabile.
- 2.6. Modalità di accesso al regime: l'esercizio dell'opzione e l'istanza di "*ruling*"
- 2.7. Il meccanismo di determinazione della quota di reddito agevolabile.
 - 2.7.1. Il criterio "*nexus ratio*".
 - 2.7.2. I criteri di calcolo del contributo economico al reddito d'impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali.

2.8. Modalità di accesso al regime.

2.8.1 Procedura di *ruling*

2.9. Plusvalenze da cessione di beni immateriali.

CAPITOLO III

PROFILI COMPARATISTICI

3.1 IP Box Regime in Europa: breve analisi comparativa

3.2. Compatibilità del regime Patent Box italiano con la legislazione comunitaria

CONCLUSIONI

INTRODUZIONE

L'economia globalizzata, accentuata dalla crescente espansione dei mercati anche oltre i confini nazionali, induce le Società ad accrescere costantemente le proprie strategie di sviluppo aziendale. In siffatto contesto, carattere di priorità logica hanno assunto le risorse intangibili, considerate ormai un perno imprescindibile per la crescita aziendale in termini sia economici sia di competitività. Ed è nell'ambito di questa premessa che si dirige il presente lavoro, finalizzato ad approfondire la tematica dei beni immateriali sotto il profilo delle agevolazioni fiscali dettate dal regime di "Patent box". Detto istituto, introdotto con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), consiste in un regime agevolativo opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali, al fine di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo e tutelare la base imponibile nazionale da strategie di aggressive "tax planning", che, proprio nel settore degli "intangibles", trovano innumerevoli opportunità di proliferazione, in particolar modo nell'ambito di un mercato interno europeo, che garantisce la libera circolazione dei fattori produttivi. Il ruolo svolto dai beni immateriali, caratterizzati, tra l'altro, dalla facilità di localizzare in Paesi differenti rispetto al luogo di produzione ha generato fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, che ha spinto le istituzioni sovranazionali ad adottare una serie di misure finalizzate a tutelare la libera concorrenza tra i Paesi ed eliminare possibili fenomeni distorsivi derivanti da politiche fiscali dannose. Sotto tale profilo viene in rilievo il progetto "Base Erosion And Profit Shifting" (di seguito BEPS) pubblicato nel 2013, con il quale l'OCSE affronta il tema dell'ammissibilità del Patent Box. A tale iniziativa è seguita l'adozione del Piano d'Azione all'interno del progetto BEPS, con l'obiettivo principale di creare un pacchetto di misure

volto a definire una riforma delle regole fiscali internazionali. La normativa è stata interessata da un incessante percorso modificativo iniziato con il Decreto “*Investment Compact*” recato dal Decreto Legge 24 gennaio 2015 n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015 n. 33, che ha esteso la platea de soggetti beneficiari della tassazione agevolata, comprendendo anche le piccole e medie imprese innovative che operano nel campo dell’innovazione tecnologica, e, inoltre, ha ampliato l’ambito oggettivo d’applicazione dell’agevolazione, ricomprendendovi tutte le tipologie di marchi, ivi inclusi quelli commerciali, i disegni e i modelli. Dopo nemmeno due anni dalle modifiche predette, il legislatore è intervenuto nuovamente sul regime agevolativo a mente del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (Manovra correttiva 2017) escludendo i 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 agevolabili. Un ruolo fondamentale nel regime del “*Patent Box*” ha assunto l’Agenzia delle Entrate, che in maniera incessante ha fornito puntualmente chiarimenti interpretativi alla disciplina in esame, fornendo, inoltre, i modelli per usufruire dell’agevolazione in esame (capitolo I).

I beneficiari dell’agevolazione sono tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa, purché residenti nel territorio dello stato, prescindendo 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 che prevenga la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni. Sul crinale soggettivo, rientrano nell’ambito d’applicazione del “*patent box*” le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’art. 55 del TUIR: secondo la disposizione citata, sono considerati

redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intendendosi per queste quelle indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa, purché svolte per professione abituale, sebbene non esclusiva. I requisiti cumulativi per l'applicazione del regime di *Patent Box* sono individuati: 1) nella titolarità del reddito d'impresa; 2) nell'esercizio di attività di ricerca e sviluppo; 3) nella detenzione del diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale. L'ambito oggettivo di applicazione della disciplina di "*Patent Box*" assolve alla funzione di identificare i beni immateriali il cui reddito, derivante dall'utilizzo degli stessi, è ammesso al beneficio fiscale. In particolare, il comma 1 dell'articolo 6 del decreto in esame chiarisce quali effettivamente siano gli "*intangibles*" suscettibili di rientrare nel regime agevolato, ovverosia: a) software protetto da copyright; b) 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; c) marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione; d) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili; e) informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili. La determinazione della quota di reddito prodotta dal bene che concorrerà a formare la quota di reddito agevolabile prevista dall'art. 9, comma 6, del Decreto Attuativo è regolato da un procedimento strutturato su tre fasi complementari l'una con l'altra e che trova la propria fonte nella Circolare 11/E dell'Agenzia delle Entrate. Più in dettaglio, ai fini della determinazione dell'agevolazione, occorre: a) individuare, innanzitutto, il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'art. 7 del Decreto Attuativo; b) calcolare, poi, il c.d. "*nexus ratio*", che 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 sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ed i costi complessivi per produrre tale bene immateriale per cui si intende fruire del regime agevolativo; c) infine effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *nexus ratio* per ottenere la quota di reddito agevolabile, prevista dall'art. 9, comma 7 del Decreto Attuativo. Sotto il profilo operativo, il regime opera su base opzionale irrevocabile e prevede un obbligo di permanenza quinquennale. Il D.M. 30 luglio 2015 prevede all'art. 12 che in determinate fattispecie l'accesso al regime di Patent Box sia subordinato all'esecuzione preventiva del “*ruling internazionale*”, e queste fattispecie sono: a) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali. In questo caso la procedura di ruling per l'accesso all'agevolazione è obbligatoria; b) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse dall'utilizzo diretto, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla medesima impresa (rapporti infragruppo); c) la determinazione delle plusvalenze relative a cessioni di beni immateriali (capitolo II). La legislazione italiana in materia di “*patent box*” è la conseguenza della necessità del nostro paese di adeguarsi ai regimi adottati ormai da considerevole lasso di tempo da molti paesi dell'Unione Europea, che hanno rappresentato una spinta decisiva per colmare il gap di competitività che si era venuto a creare. Sulla base di tale premessa, è stato osservato che la disciplina sull'agevolazione fiscale in esame, sia più che altro difensiva, e lontana dalla finalità attrattiva che dovrebbe contraddistinguere il “*Patent Box*”, soprattutto in un Paese nel quale il tessuto giuridico costituisce un rilevante incentivo alla “internazionalizzazione” dei diritti di proprietà intellettuale. Tra gli altri elementi che qualificano e differenziano i vari

regimi assumono particolare interesse: a) le tipologie di *intangibles* rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione. Assurgono a “*qualifying patents*” essenzialmente i brevetti concessi ovvero utilizzati per scopi commerciali, i quali costituiscono quindi diritti di sfruttamento, esclusivo o temporaneo, di nuove invenzioni suscettibili di applicazione industriale. In altri Stati (ad esempio Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro), invece, il perimetro applicativo della misura è più vasto, essendovi ricompresi anche marchi commerciali, diritti d'autore, modelli e disegni ornamentali e altresì i diritti connessi al *know-how*, segreti commerciali ovvero industriali (formule, processi ecc.) come all'interno del regime inglese. ^[11]^[SEP]Le principali differenze sono individuabili con riferimento alla misura ed alla modalità con cui il beneficio viene concesso. Le disposizioni contenute nella Legge 190/2014 non presentano profili di contrasto tra il regime di Patent Box e le libertà fondamentali in quanto la norma non reca alcun espresso regime fiscale differenziato sulla base della localizzazione del sito dove viene svolta l'attività di ricerca (capitolo III). Nelle conclusioni verranno delineate alcune riflessioni sulla materia in esame, anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145 “Legge Finanziaria 2019”, che ha novellato gli aspetti procedurali di accesso al regime agevolativo in un'ottica di semplificazione.

CAPITOLO 1

II QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO IN MATERIA DI PATENT BOX

Sommario: 1.1. Il Piano Industriale 4.0. – 1.2. L'introduzione del “patent box”: breve premessa. – 1.3. Il ruolo svolto dai beni immateriali e le Linee guida OCSE. 1.4. Il D.L. 24 gennaio 2015 n. 3. - 1.5. Le circolari dell'Agenzia dell'Entrate. 1.6. Il decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017

1.1. Il Piano Industriale 4.0.

La crescente globalizzazione dell'economia mondiale ha reso sempre più evidente l'importanza dei beni immateriali (marchi, brevetti, *know-how*, ecc.) assunta nella creazione di valore aggiunto in un contesto socio - economico trasversale, caratterizzato da un elevato grado di mobilità dei fattori produttivi. In siffatto contesto, il Legislatore ha avvertito la necessità di novellare le misure fiscali di sostegno alla gestione e allo sfruttamento dei beni immateriali, introducendo il regime “*patent box*”, ispirato ai modelli già adottati da altri Stati europei (tra cui Belgio, Francia, Gran Bretagna, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna) e coerente con standard internazionali condivisi (schema del *Nexus approach* dell'OCSE). Il decreto “Industria 4.0” (I4.0)¹, incentrato su uno sviluppo lungimirante delle risorse meccaniche e tecnologiche, che sia in grado non solo di sostenere la vocazione manifatturiera del Paese, ma anche di governare le

¹ Per un approfondimento generale sul tema si veda A. Bianchi *Indagine conoscitiva su “Industria 4.0: quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, Confindustria, 22 marzo 2016, disponibile su: http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it5266/26cb8a9f-545d-40f3-a4fb-87cdcf80bee6/Audizione+industria+4.0+Camera+dei+Deputati_22.3.2016.pdf?MOD=AJPERES

trasformazioni della società, viene descritto come la Quarta Rivoluzione Industriale, che ha l'obiettivo di portare a una produzione industriale quasi integralmente automatizzata e basata su un utilizzo di macchine intelligenti, interconnesse e collegate alla rete internet². Il Piano industriale poggia le proprie basi su una valutazione generale dell'economia italiana, evidenziandone le caratteristiche. Tra i fattori negativi, è stato rappresentato l'esiguità dei “*player*” privati industriali e ICT in grado di guidare la trasformazione della manifattura italiana; il limitato numero di capi filiera in grado di coordinare il processo evolutivo delle catene del valore. Tra i connotati positivi, si evince un sistema basato sulle PMI, considerato un punto di riferimento per l'economia e lo sviluppo del Paese; il ruolo di protagonista di poli universitari e centri di ricerca e sviluppo, che con la loro attività potrebbero accrescere l'innovazione tecnologia industriale. Per l'attivazione del piano, sono state tracciate delle linee guida, basate essenzialmente sulla necessità d'intervenire su incentivi fiscali orizzontali, piuttosto che su agevolazioni in seguito alla pubblicazione di un bando, con la conseguenza che le Imprese potranno attivare detti incentivi già nel proprio bilancio, senza dover presentare un'istanza subordinata all'approvazione dell'Ente erogatore all'esito di una procedura di valutazione; attuare strumenti idonei a migliorare gli strumenti tecnologici, operando in una logica di neutralità³. Vengono illustrate, infine, le direttrici su cui intervenire, suddividendole in direttrici chiave e di accompagnamento. Le prime sono: a) lo stimolo degli investimenti, in particolare quelli privati su tecnologie e beni I4.0, aumentare la spesa privata in Ricerca, Sviluppo e Innovazione e rafforzare la finanza a supporto di I4.0, Venture capital e Start-up; b) la diffusione delle competenze attraverso la creazione di manager con la specializzazione su I4.0, di

²Cfr. A. Rociola *Di cosa parliamo quando parliamo di Industria 4.0*, disponibile su <http://startupitalia.eu/57350-20160531-industria-4-0-spiegazione>

³Presentazione Industria 4.0, disponibile su <http://www.sitiarcheologici.palazzochigi.it/www.governo.it/dicembre%202016/www.governo.it/media/visit-a-di-renzi-milano/5765.html>

“*competence center*”, e attraverso il raddoppio degli studenti iscritti agli istituti tecnici superiori ecc. Mentre le direttrici di accompagnamento sono, da un lato, la creazione d’infrastrutture abilitanti (per esempio la banda larga) e, dall’altro lato, la possibilità di avere degli strumenti pubblici di supporto (super e iper-ammortamento, credito d’imposta per ricerca e innovazione ecc.). Questi strumenti pubblici di supporto hanno lo scopo di: a) garantire gli investimenti privati; b) supportare i grandi investimenti innovativi; c) rafforzare e innovare il presidio di mercati internazionali; d) supportare lo scambio salario - produttività attraverso la contrattazione decentrata aziendale.

Nella prospettiva del Ministro Carlo Calenda, firmatario del decreto, il piano industriale dovrebbe garantire una maggiore flessibilità attraverso la produzione di piccoli lotti ai costi della grande scala; una maggiore velocità dal prototipo alla produzione in serie attraverso tecnologie innovative; una migliore qualità e minori scarti mediante sensori che monitorano la produzione in tempo reale, ma l’obiettivo principale dell’intervento era accentuare la competitività del prodotto grazie a maggiori funzionalità derivanti dall’*internet delle cose*⁴.

1.2. L’introduzione del “*patent box*”.

Tra i vari strumenti previsti dal Piano industriale per favorire l’auspicata rivoluzione Industriale⁵, il Legislatore ha previsto, con la Legge 23

⁴ L. Maci *Cos’è l’Industria 4.0 e perché è importante saperla affrontare*, disponibile su http://www.economyup.it/innovazione/3713_cos-e-l-industria-40-e-perche-e-importante-saperla-affrontare.htm

⁵ Le misure principali del Piano Industria 4.0 sono le seguenti, ripartite in relazione agli scopi da raggiungere: I. incentivare gli investimenti privati su tecnologie e beni I4.0: a) l’introduzione dell’iper-ammortamento con un incremento dell’aliquota fino al 250% per i beni I4.0 (in particolare sugli investimenti in tecnologie, agrifood e impianti realizzati per migliorare i consumi energetici); b) proroga del super-ammortamento con aliquota al 140%; c) al fine di garantire la massima attrattività della manovra, è prevista anche l’estensione dei termini per la consegna dei beni acquistati fino al 30 giugno del 2018, a fronte di un ordine con acconto versato superiore al 20% entro il 31 dicembre 2017. II. aumentare la spesa privata in Ricerca, Sviluppo e Innovazione: a) credito d’imposta per gli investimenti incrementali sul fronte della ricerca e sviluppo con

dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), un nuovo regime agevolativo, introducendo il c.d. “*Patent Box*”, sperimentato ormai da diversi anni in altri Paesi europei⁶. In particolare, l'articolo 1 (nei commi dal 37 al 45) della suddetta legge ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014⁷, un regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali⁸, al fine di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo e tutelare la base imponibile nazionale da strategie di aggressive “*tax plannig*”, che, proprio nel settore degli “*intangibles*”, trovano innumerevoli opportunità di proliferazione, in particolar modo nell'ambito di un mercato interno europeo, che garantisce la libera circolazione dei fattori produttivi. In questo modo, anche il nostro Paese si è finalmente dotato di uno strumento di politica industriale, basato sulla leva fiscale, per attrarre il “*capitale intangibile*”⁹. Le motivazioni che hanno persuaso il legislatore ad introdurre nel nostro ordinamento l'innovativo regime sopra descritto, sono da rinvenirsi nel carattere prioritario assegnato ai beni immateriali nella creazione di valore nei processi produttivi industriali e conseguentemente all'opportunità che i redditi da essi derivanti, siano sottoposti a un regime fiscale agevolato quando le relative attività siano effettivamente svolte in Italia. L'introduzione del regime “*Patent Box*”, infatti, ha come “*ratio*” il

aliquota raddoppiata dal 25% al 50% e limiti di credito massimo per ogni singolo contribuente da 5 a 20 milioni di euro. III. rafforzare la finanza a supporto di I4.0, Venture capital e Start-up: a) detrazioni fiscali al 30% per investimenti fino a 1 milione in Start-up e PMI innovative; b) assorbimento da parte di società “*sponsor*” delle perdite di Start-up per i primi 4 anni; c) PIR - agevolazione fiscale mediante detassazione capital gain su investimenti a medio/lungo termine; d) programma “*acceleratori di impresa*”, finanziare la nascita di nuove imprese con focus I4.0 con combinazione di strumenti agevolativi e attori istituzionali; fondi di investimento dedicati all'industrializzazione di idee e brevetti ad alto contenuto tecnologico; e) fondi *Venture Capital* dedicati a Start-up I4.0 in *co-matching*.

⁶ P. Arginelli e F. Pedaccini *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, p. 60 ss., ivi a p. 60.

⁷ Art. 1, comma 45, L. 190/2014.

⁸ M. Dallochio A Papottir e L. Pieroni *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016, p. 2.

⁹ M. Leo *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in Fisco, 2016, p. 91 ss., ivi a p. 91.

mantenimento dei beni immateriali in Italia nonché favorire il rientro dei predetti beni “*delocalizzati*” in paesi esteri¹⁰.

Il ruolo dei beni immateriali è divenuto centrale in un’ottica di accrescimento della competitività delle imprese a livello europeo e non è un caso infatti che le imprese più competitive siano quelle che più si sono occupate dello sviluppo degli “*assets*” immateriali. Tuttavia il raggiungimento dell’obiettivo di crescita europea attraverso gli investimenti nell’attività di ricerca e sviluppo ha portato anche ad aumentare la mobilità dei beni intangibili verso Stati con regimi fiscali che meglio potessero offrire al contribuente un vantaggio fiscale. Ciò ovviamente deve essere compreso anche da un punto di vista microeconomico considerando le prerogative del singolo contribuente, che è il primo soggetto destinatario della legislazione tributaria ed è proprio questo punto di vista che può condurre ad una disciplina che, oltre a soddisfare esigenze erariali, riesca ad incentivare la collocazione di tali beni nello Stato italiano e quindi accrescere l’investimento dell’area ricerca e sviluppo¹¹.

Il tema di dette risorse, è presente già in alcuni studi dei maggiori teorici dell’economia aziendale del secolo scorso, i quali, tuttavia, hanno attribuito un ruolo marginale al patrimonio immateriale rispetto a quello aziendale nel suo complesso, formato esclusivamente da elementi dotati del requisito della fisicità. Questo atteggiamento di diffidenza trovava le proprie ragioni nella limitata utilità dei beni intangibili ai fini della gestione e della produzione aziendale. Le definizioni di capitale adottate nel corso degli anni, partono dal presupposto che il patrimonio dell’azienda sia formato da un complesso unitario di ricchezze esistenti in un determinato momento storico, di cui fa parte anche la componente immateriale. È ormai assodato, in effetti, che questi “*intangibles*” rappresentano dei fattori importanti in un

¹⁰ A. Vicini Ronchetti *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in Rass. Tribut., 2016, p. 671 e s., ivi a p. 671-672.

¹¹ Circolare n. 11/E, Agenzia delle entrate, 07/04/2016 Oggetto: *Chiarimenti in tema di Patent Box - Articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n.190 e successive modificazioni del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze del 30 luglio 2015.*

processo di crescita aziendale durevole e sostenibile e che contribuiscono in maniera preponderante alla creazione di valore, permettendo il conseguimento di un'elevata redditività a fronte di costi di sviluppo relativamente contenuti. Al contempo, i beni in questione presentano anche un'altra caratteristica, confliggente e in certo senso antitetica rispetto a quella appena considerata. Infatti, la loro natura immateriale e intangibile li rende difficilmente inquadrabili o localizzabili sotto il profilo geografico, consentendo allocazioni di comodo, finalizzate a spostare i profitti che derivano dal loro impiego negli Stati e nei territori caratterizzati da regimi fiscali più vantaggiosi e a ridurre il carico fiscale complessivo dei gruppi d'impresa che ne sono titolari e questo potrebbe assumere le caratteristiche di “*concorrenza fiscale dannosa*”; prassi che sia l'OCSE sia l'Europa sono impegnati a contrastare. In linea di principio, infatti, in assenza di vincoli logistici ed operativi per procedere con lo sfruttamento dell'intangibile, la localizzazione dello stesso sarà guidata dall'efficienza complessiva in termini di flussi netti ritraibili e, quindi, la competizione si sposta inevitabilmente sul fronte della tassazione¹², in questo senso i regimi di “*Patent Box*” rappresentano uno strumento di competizione fiscale tra gli Stati.

L'obiettivo è perseguito attraverso l'introduzione di questo regime opzionale, subordinata ad una decisione discrezionale del titolare se accedere a tale regime oppure restare assoggettato all'imposizione fiscale ordinaria, vincolato per cinque esercizi, attraverso cui i soggetti interessati possono ottenere una detassazione parziale ai fini IRES ed IRAP (fissata per il 2015 al 30%, per il 2016 al 40% e per gli anni successivi al 50%) del provento derivante dall'utilizzo diretto o indiretto di alcune tipologie d'intangibile. È anche prevista la detassazione pressoché integrale delle plusvalenze ricavate dalla cessione di tali beni, a condizione che, entro il

¹² G.M. Committeri *Patent Box*: il regime opzionale per gli “intangibles”, in Corr. trib., 2014, p. 3393 ss.

¹² G.M. Committeri *Patent Box*: il regime opzionale per gli “intangibles”, in Corr. trib., 2014, p. 3393 ss., ivi a p. 3393.

secondo periodo d'imposta successivo alla vendita, almeno il 90 per cento del relativo corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e nello sviluppo di altri beni sottoposti a regime agevolato¹³.

1.3. Le Linee guida OCSE.

Il ruolo svolto dai beni immateriali, sta assumendo sempre maggiore centralità a causa della possibilità per il soggetto titolare di usufruire di opportunità di natura fiscale, da un lato, e, in ragione della loro natura immateriale, della facilità di trasferimento di detti beni in quanto mancanti di un nesso geografico fisso e vincolante, dall'altro¹⁴. Ciò nondimeno, nel tempo, il trasferimento di risorse produttive in Paesi differenti rispetto al luogo di produzione ha generato fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva. L'esigenza di tutelare la libera concorrenza tra i Paesi ed eliminare possibili fenomeni distorsivi derivanti da politiche fiscali dannose, ha spinto l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito OCSE) ad aggiornare all'interno del progetto "*Base Erosion And Profit Shifting*" (di seguito BEPS) pubblicato nel 2013, alcuni temi già affrontati nel rapporto "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*" (1998) volti a contrastare diffusione di politiche fiscali elusive.

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 all'effettività del fenomeno produttivo di reddito, assicurandosi*

¹³ M. D'Orsogna, A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in Dialoghi Trib., 2015, p. 70 ss., ivi a p. 70.

¹⁴ Le imprese possono quindi sfruttare questa flessibilità per ridurre il loro onere fiscale allocando tali risorse in Paesi in cui vige un trattamento fiscale privilegiato. Al contrario dell'evasione fiscale, la pianificazione fiscale è considerata legale e legittima in quanto permette al contribuente di alleggerire il carico delle imposte scegliendo tra due o più regimi fiscali alternativi messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità.

*così che i profitti imponibili non siano, delocalizzati in Paesi diversi rispetto a quelli in cui gli stessi sono effettivamente generati”*¹⁵. Nel marzo 2013, il Consiglio europeo ha messo in evidenza la necessità di una stretta collaborazione tra l'UE, l'OCSE e il G20 per sviluppare norme concordate a livello internazionale al fine di evitare l'erosione della base imponibile ed il trasferimento degli utili. A fronte di questa necessità, l'OCSE avviava un Piano d'Azione all'interno del progetto BEPS, che successivamente il 15 e 16 novembre 2015 viene approvato da parte dei Ministri delle finanze e Governatori delle Banche del G20. L'obiettivo principale del Piano d'Azione rispecchia a pieno la necessità di creare un pacchetto di misure volto a definire una riforma delle regole fiscali internazionali. Il documento si articola in quindici azioni (*Actions*), raggruppate sulla base di tre pilastri fondamentali, necessarie al fine di rendere inefficaci le strategie di erosione della base imponibile e traslazione dei profitti¹⁶.

In particolare, all'interno del primo pilastro confluiscono le “*actions*”¹⁷, che hanno come scopo quello di dare una maggiore coerenza ai sistemi fiscali nazionali in materia di attività transnazionali. Nel secondo pilastro invece sono identificate le azioni¹⁸ che permettono di rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione di valore. Infine, all'interno del terzo pilastro sono raggruppate le iniziative¹⁹ che permettono di aumentare la

¹⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2015.

¹⁶ Per un maggior dettaglio: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

¹⁷ Esso comprende: *Action 2 (Neutralise the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements)*, *Action 3 (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)*, *Action 4 (Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments)*, *Action 5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance)*.

¹⁸ Comprende: *Action 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances)*, *Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)*, *Action 8-10 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)*.

¹⁹ Rispettivamente: *Action 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)* e *Action 15 (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties)*.

trasparenza, lo scambio d'informazioni e di migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i giovani.

Questi tre pilastri a loro volta si fondano su due azioni trasversali che completano la strategia del progetto BEPS: economia digitale e strumento multilaterale.

Nel 2014, inoltre, l'OCSE avvia un processo di aggiornamento e revisione dei principi espressi dal Report del 1998 pubblicando il “*deliverable*” dell'Azione n. 5 contenuta all'interno del progetto BEPS (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*) da cui deriva il “*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance - Action 5 - 2015 Final Report*” pubblicato il 5 ottobre 2015 (di seguito “*Action Plan n. 5*”). L’*Action 5*” aveva, quindi, un duplice obiettivo: da un lato, incrementare la trasparenza dei regimi fiscali attraverso lo scambio obbligatorio d'informazione sui “*ruling*”²⁰; dall'altro, assicurare che i regimi fiscali preferenziali siano conformi al principio 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. In particolare nell’*Action Plan n. 5* si riprende il concetto di attività sostanziale (*substantial activity requirement*) che era già stato formulato nel report del 1998: affinché si possa fruire del beneficio fiscale ritraibile dalle agevolazioni previste in tema d'intangibile concesso dal regime agevolativo di un determinato Paese, il contribuente deve porre in essere un'attività economica sostanziale legata al bene immateriale dal quale deriva il reddito oggetto del beneficio sul territorio del medesimo Stato che accorda tale regime preferenziale. Tale requisito riprende, per l'appunto, il secondo pilastro del progetto BEPS che prevede di allineare la

²⁰ 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.

tassazione con la sostanza economica, garantendo così l'impossibilità per il contribuente di delocalizzare in modo artificioso i profitti derivanti dallo sfruttamento del bene in Paesi diversi rispetto a quelli in cui gli stessi sono effettivamente generati²¹. Per dimostrare l'effettività dell'attività sostanziale, l'Action Plan n. 5 individua tre distinti approcci: 1) *Value creating approach*; 2) *Transfer pricing approach*; 3) *Nexus approach*.

Il primo metodo prevede che l'agevolazione sui redditi derivanti dall'intangibile sia lecita a condizione che il contribuente ponga in essere un significativo numero di attività di sviluppo. Il secondo approccio prevede che, affinché il regime agevolativo sia riconosciuto come valido, il contribuente ponga in essere un determinato numero di funzioni rilevanti e che si qualifichi anche come titolare legale dell'intangibile a cui si riferiscono i relativi rischi e benefici economici. Infine, il "*nexus approach*" prevede che un regime agevolativo si possa ritenere legittimo a condizione che ci sia una correlazione diretta tra il beneficio ritratto sul reddito derivante dallo sfruttamento del bene immateriale e le spese di ricerca e sviluppo sostenute per realizzarlo. Le spese di ricerca e sviluppo, sotto un profilo qualitativo, rispondono quindi al requisito del "*substantial activity requirement*" in quanto la porzione di tale spese relativa a un determinato bene immateriale permette di desumere approssimativamente l'attività svolta dall'impresa. Non v'è dubbio, quindi, che secondo il terzo approccio deve sempre sussistere un collegamento diretto tra le spese di ricerca e sviluppo sostenute, il bene immateriale e il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo del bene stesso. Pertanto al fine di determinare la portata di tale beneficio fiscale, per suddette spese non bisogna considerarne l'ammontare in valore assoluto, ma la quota parte delle medesime direttamente correlate all'intangibile derivante dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi (c.d. *Nexus ratio* definito dalle Linee Guida OCSE).

²¹ OCSE 2015 - *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, cap. 4, I, par. 24.

Gli Stati membri del G20 hanno ritenuto il “*nexus approach method*” il più consona tra i tre approcci al fine della determinazione del reddito agevolabile. Per tanto sulla base di quanto previsto dall’Action Plan n. 5, i Paesi che hanno già adottato il regime agevolativo di *Patent Box* – o intendono adottarlo – devono allinearsi a tale approccio. Infatti, dal 30 giugno 2016 non sarà più consentita l’ammissione di nuovi regimi preferenziali che si basano su regole e contenuti difformi rispetto a quelli indicati dall’Action Plan n. 544. Tuttavia, il medesimo documento prevede il c.d. *grandfathering* ovvero ai singoli Stati sarà concessa la facoltà di mantenere in vigore i regimi in essere, seppur difformi, fino al 30 giugno 2021, data in cui ne è prevista l’abolizione²².

1.4. Il D.L. 24 gennaio 2015 n. 3.

Il Decreto “*Investment Compact*” (Decreto Legge 24 gennaio 2015 n. 3), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015 n. 33, ha novellato il decreto analizzato nei paragrafi precedenti, estendendo la platea di soggetti beneficiari della tassazione agevolata, comprendendo anche le piccole e medie imprese innovative che operano nel campo dell’innovazione tecnologica. Ulteriore novella introdotta dal decreto è l’ampliamento dell’agevolazione a tutte le tipologie di marchi, ivi inclusi quelli commerciali, superando così la limitazione precedente, in base alla quale i marchi d’impresa sarebbero agevolati solo se funzionalmente equivalenti ai brevetti, al fine di accentuare 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

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

il design, la moda, l'*entertainment*²³. 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 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'elaborato²⁴. Il provvedimento ministeriale fornisce la definizione di bene immateriale, delineando, così, il perimetro 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.

1.5. Le circolari dell'Agenzia dell'Entrate.

Il 10 novembre 2015 è stato emanato 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, in

²³ G. M. Committeri, *Maggiore "appeal per il Patent Box con le modifiche dell'Investment Compact*, in Corr. Trib., 2015, n. 8, pag 562.

²⁴ 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).

altre parole nei periodi d'imposta 2015 e 2016, mediante l'utilizzo del software denominato "PATENT_BOX", disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione, e che l'opzione sarebbe stata valida per 5 periodi d'imposta, oltre ad essere irrevocabile e rinnovabile. Dal terzo periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, in altre parole 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 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 d'informazione e d'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 straordinarie²⁵. 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 immateriale 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)²⁶; 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 immateriali²⁷. 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

²⁵ L. Miele R. Vio *Nel Decreto di attuazione del regime "Patent box" la procedura per determinare l'agevolazione*, in Corr. Trib., n. 34, 2015, pag. 2557.

²⁶ . Friscolanti B. Pagamici *Patent box, tassazione agevolata dei redditi delle opere di ingegno* ", in *Cooperative e enti non profit*, 2016, n. 1, pag. 7-16.

²⁷ 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 com'era stato stabilito precedentemente, dalla data di presentazione della richiesta.

agevolati, i metodi di calcolo, il modo in cui deve essere determinato il reddito agevolabile e l'oggetto dell'accordo preventivo. 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 d'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 d'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 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 IRES²⁸.

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

²⁸ D. Avolio B. Santacroce *Arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Patent Box*, in Corr. Trib., 2016, n. 4, pag. 274-278.

agevolabile, che non concorre a formare reddito d'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 considerate²⁹.

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 bonus*" 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 esercitata³⁰. 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 complementarità 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,

²⁹ D. Avolio - E. De Angelis *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.

³⁰ G. Bertone *Il patent box nei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in Dir. e Prat. Tribut., 2016, n. 3, pag. 1241-1266.

cioè alle opzioni e istanze di “*ruling*” presentate entro il 31 dicembre 2015. Con riguardo al metodo più appropriato di valutazione del prezzo di 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)³¹. 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 definitorio 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 Finanziaria³².

³¹ Circolare n. 12/E dell’8 aprile 2016, par. 12.2, pag. 47.

³² Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 81/E del 27 settembre 2016, pag. 4-6.

1.6. Il decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017.

Il quadro normativo della disciplina del Patent Box si conclude, momentaneamente, con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (Manovra correttiva 2017)³³. 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 agevolabili. 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 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*”³⁴.

L’esclusione dei marchi riguarda solamente le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016: altresì, per i soggetti con anno d’imposta coincidente con

³³ Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50.

³⁴ T. Gasparri *Marchi d’impresa esclusi dal Patent Box*, in *Il Fisco*, n. 24, 2017, pag. 1-2335.

l'anno solare, i redditi derivanti dall'utilizzo dei marchi d'impresa non saranno più detassabili 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 2021³⁵. 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, è stata, attuata una revisione del "*Patent Box*", sostituendo, di fatto, il Decreto di attuazione del 30 luglio 2015³⁶. 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

³⁵ F. Telch *Patent box: esclusi i marchi di impresa*, in Pratica Fiscale e Professionale, n. 24, 2017, pag. 39.

³⁶ G. Napolitano *Modifiche al regime patent box: le regole per le opzioni sui marchi*, in Fisco Oggi, 2017, p. 17.

agevolazione. Il provvedimento in esame, al pari di quello precedente, detta disposizioni in materia di: a) ambito di applicazione (articolo 1); b) soggetti beneficiari: titolari di reddito d'impresa (articolo 2); c) soggetti esclusi: società assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (articolo 3); d) modalità di esercizio e durata dell'opzione: cinque periodi d'imposta – opzione irrevocabile e rinnovabile (articolo 4); e) operazioni straordinarie (articolo 5); f) 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); g) tipologie di utilizzo agevolabili: utilizzo diretto e indiretto (articolo 7); h) 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); i) determinazione della quota di reddito agevolabile (articolo 9); l) reinvestimento del corrispettivo da cessione di beni immateriali (articolo 10); m) tracciabilità delle spese e dei redditi (articolo 11); n) 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 transitorio³⁷. 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

³⁷ N. Santangelo *Patent Box: le novità MISE-MEF-II regime di tassazione agevolata dopo l'emanazione del D.M. 28 novembre 2017*, in *Fiscal Focus*, 2018, p. 28.

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, 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 mercato³⁸.

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

³⁸ D. Campo *Patent Box: marchi d'impresa fuori dall'ambito applicativo*, in Fisco Oggi, 2017, p. 29

dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui si è beneficiato dell'agevolazione derivanti dall'utilizzo dei marchi. Ultima modifica apportata dal Decreto Ministeriale 28 novembre 2017 riguarda la definizione di *Know how*, che passa da “informazioni aziendali ed esperienze tecnicoindustriali, 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 Box*”.

CAPITOLO II

LA DISCIPLINA DEL PATENT BOX

Sommario: 2.1. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione del “patent box”. – 2.1.1. Le figure soggettive contribuenti. - 2.1.2. I Soggetti esclusi. - 2.2. Ambito oggettivo di applicazione. 2.2.1/7. Le diverse tipologie di beni immateriali ai fini della disciplina di “Patent Box”. - 2.3. L’attività di Ricerca e Sviluppo- 2.4. Il meccanismo di determinazione della quota di reddito agevolabile. - 2.5. Modalità di accesso al regime: l’esercizio dell’opzione e l’istanza di “ruling” – 2.6 La procedura di ruling. – 2.7 Plusvalenze da cessioni di beni immateriali

2.1. Ambito soggettivo di applicazione del “patent box”.

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, purché residenti nel territorio dello stato, prescindendo 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 che prevenga la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni³⁹. In merito alle società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia⁴⁰, l’agevolazione compete, come chiarito dalla Relazione Illustrativa al D.M., “*per i redditi derivanti dai beni immateriali*

³⁹ Relazione illustrativa al Disegno di Legge di stabilità per il 2015, pag 2.

⁴⁰ P. Dragone *Il regime del Patent Box*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona, 2016, ivi a p. 4.

compresi nel patrimonio della stabile organizzazione la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibile alla stabile organizzazione coerentemente con l'approccio elaborato in ambito OCSE". E per evitare arbitraggi fiscali, le imprese possono esercitare l'opzione a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo. Gli enti non commerciali possono esercitare l'opzione in relazione all'attività commerciale eventualmente svolta, o in altre parole, l'agevolazione compete solo per la parte dei redditi rientranti nella disciplina del reddito d'impresa⁴¹. 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. 2. L'opzione può essere esercitata da chi ha diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali indicati dall'articolo 6.*"

⁴¹ G. Andreani A. Tubelli *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *Fisco*, 2014, p. 4315 e ss., ivi a p. 4317

Il regime opzionale di “*Patent Box*” si applica quindi a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d’impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione (piccola, media o grande impresa), dal settore produttivo di appartenenza degli stessi⁴², dalla residenza fiscale e dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato).

L’art. 2 del Decreto Ministeriale individua tre requisiti cumulativi 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 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 essere generati sia internamente che acquisiti in licenza d’uso. Ma ciò nondimeno, ai fini dell’agevolazione è imprescindibile 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.

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’agevolazione⁴³. Questa precisazione è nuova

⁴² Circolare AE n. 11/E del 7 aprile 2016, p. 9,

⁴³ M. Dallochio A. Papotti e L. Pieroni *Patent Box - Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016, p. 21

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. Si pone, quindi, una questione: l'attività di ricerca e sviluppo, per essere agevolata, deve essere materialmente svolta in Italia oppure no? La Relazione Illustrativa al D.M., in questo senso, specifica che è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività (sia in Italia, che all'estero), fermo restando i limiti imposti dalla norma nelle modalità di calcolo del rapporto di cui all'articolo 9 in caso di attività svolte da società estere del gruppo⁴⁴.

2.1.1. I soggetti contribuenti.

Sul crinale soggettivo, rientrano nell'ambito d'applicazione del "*patent box*" le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR: secondo la disposizione citata, sono considerati redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intendendosi per queste quelle indicate dall'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa, purché svolte per professione abituale, sebbene non esclusiva. Il comma 2 della medesima norma, poi, postula alcune fattispecie di redditi che si considerano assimilati a quelli d'impresa, tra cui: 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; 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

⁴⁴ Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, p.5.

accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa.

Vengono considerate figure soggettive rilevanti quelle ricomprese nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR, ovvero: 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, sulla base del presupposto di matrice sovranazionale secondo cui la residenza fiscale degli organismi di investimento collettivo deve essere determinata con riguardo allo Stato in cui questi sono autorizzati a operare. La lett. b) della predetta norma, 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.

Dalla formulazione letterale della normativa su esposta, consegne l'interrogativo se i soggetti elencati abbiano o meno come oggetto prevalente o esclusivo l'esercizio di attività commerciali. Nel primo caso, si ha l'assimilazione alle società commerciali e quindi la formazione del reddito segue le norme delle società commerciali⁴⁵. Nella seconda ipotesi, le norme delle società commerciali trovano applicazione solo con riferimento ai redditi generati da attività commerciali. 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

⁴⁵ G. Bertone *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016, pag. 34.

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 individuati⁴⁶. 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 di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali”*⁴⁷. 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 Stato⁴⁸. 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

⁴⁶ G. Napolitano *La fiscalità del trust – I redditi del beneficiario*, in Fisco Oggi, 2016 33

⁴⁷ M. Santini *I profili fiscali del trust*, in Il Sole 24 ore, 2014.

⁴⁸ G. Bertone *Il Patent Box italiano*, op. cit., pag. 34

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*”.

Tra i soggetti ammessi all'agevolazione fiscale rientrano anche i soggetti di cui all'art. 5, comma 1, 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 risiede, sul crinale civilistico, sul presupposto che queste società non possono svolgere attività commerciale, ma solo attività agricola. 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. 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'imposta. La connessione tra la stabile organizzazione e il bene agevolabile è spiegata dalla relazione illustrativa del Decreto attuativo 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 OCSE, 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 simili alle medesime condizioni o in condizioni simili, tenendo conto delle funzioni svolte, degli asset utilizzati e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso altre parti dell'impresa"*. 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., a mente del quale essa consiste in *“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”*.

2.1.2. I Soggetti esclusi.

L'art. 3 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 disciplina l'esclusione del beneficio fiscale nei confronti delle società assoggettate: a) alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento; b) alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione; c) 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 Relazione Illustrativa al D.M. indica la *“ratio”* di tale esclusione nella circostanza che tali soggetti sono sottoposti a procedure non finalizzate *“alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro,*

vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari. La concessione dell'agevolazione a tali soggetti, infatti, contrasterebbe con la finalità stessa della sua introduzione: incentivare gli investimenti in attività di R&S e, conseguentemente, stimolare la crescita e lo sviluppo. È stato osservato, tuttavia, che la formulazione della letterale della suddetta disposizione lascia spazio a criticità esegetiche relative a situazioni determinate. A mero titolo esemplificativo, le società in liquidazione non rientrano nel novero dei soggetti esclusi dal D.M., ma dal contesto della relazione illustrativa nel suo complesso, sembrerebbe discenderne la preclusione all'agevolazione fiscale. Ulteriori dubbi permangono 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 tali fattispecie, 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 tempo. Su tali questioni è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, secondo cui 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 agevolativo⁴⁹.

2.2. Ambito oggettivo di applicazione.

L'ambito oggettivo di applicazione della disciplina di "*Patent Box*" assolve alla funzione di identificare i beni immateriali il cui reddito, derivante dall'utilizzo degli stessi, è ammesso al beneficio fiscale. In particolare, il comma 1 dell'articolo 6 del decreto in esame chiarisce quali effettivamente siano gli "*intangibles*" suscettibili di rientrare nel regime agevolato, ovverosia: a) software protetto da copyright; b) 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; c) marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione; d) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili; e) informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

La scelta del Legislatore è stata quella di non intervenire definendo la nozione dei beni immateriali interessati, ma di rinviare il contribuente alle disposizioni industrialistiche sia italiane sia sovranazionale, in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili al relativo territorio di protezione. Come indicato nel secondo comma del medesimo articolo, tali beni sono identificati sotto due profili: definizione del singolo bene, e requisiti per la loro esistenza e protezione. La possibilità di sfruttare economicamente il bene immateriale è una condizione necessaria per fruire dell'agevolazione ma non è condizione sufficiente; si dovrà controllare se

⁴⁹ Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016, pag. 9.

possa essere attribuito un valore, dal quale ne derivi un componente positivo che concorra alla formazione del reddito di impresa⁵⁰. La norma non richiede necessariamente la registrazione del bene immateriale (ad esempio i brevetti, i marchi o i disegni registrati), pur dovendosi trattare di beni per cui le leggi vigenti prevedono “potenzialmente” la protezione; infatti vi sono altri beni immateriali che non sono individuabili sulla base di atti formali, accessibili e opponibili ai terzi⁵¹.

Rispetto alle scelte di altri Stati europei, dove il *Patent Box* riguarda prevalentemente i redditi derivanti dai brevetti, l'ambito di applicazione oggettivo individuato dal nostro Legislatore appare più ampio e l'inserimento dei marchi commerciali rappresenta un elemento caratterizzante del regime italiano, potenziando in maniera significativa la platea dei soggetti della nuova misura⁵². Al fine di ampliare le possibilità di accesso al regime fiscale, ai sensi del comma 3 dell'art. 6 D.M. 30 luglio 2015 “*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 bene immateriale ai fini dell’applicazione delle disposizioni del presente decreto*”.

La norma, dunque, permette di considerare, ai fini del “*Patent Box*”, in via unitaria una pluralità di beni immateriali, così da permettere ai soggetti interessati modalità di imputazione e calcolo delle poste rilevanti più agevolmente e in linea con la realtà economica, purché i beni siano imputabili ad un unico soggetto giuridico e sussista un rapporto

⁵⁰ G. Bertone, *Il patent box nei chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate*, in Dir. prat. trib., 2016, 3, pp. 1241 ss.

⁵¹ Si pensi ad esempio: a) alle informazioni aziendali segrete; b) al software per il quale il diritto d'autore scaturisce automaticamente al momento della sua creazione; c) ai disegni e modelli non registrati.

⁵² M. Committeri Maggiore “*appeal*” per il “*Patent Box*” con le modifiche dell’“*Investment Compact*”, in Corr. Trib., 2015, p. 562 e ss., ivi a p. 563.

complementarietà tale per cui la finalizzazione di un prodotto o processo sia subordinata all'uso congiunto dei beni immateriali da unificare⁵³.

E' opportuno analizzare i beni rientranti nell'ambito oggettivo d'applicazione della normativa in esame, considerando anche i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 11/E/2016.

2.2.1. Il software.

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 Illustrativa, dall'esigenza di rendere il dettato normativo conforme alle linee guida OCSE: il software coperto da copyright, infatti, è l'unico ad avere le medesime caratteristiche dei brevetti (*novel, non-obvious, useful*)⁵⁴. La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E, ponendosi sul medesimo solco della definizione formulata dalla Legge sul Diritto d'Autore, a mente dell'art. 2, comma 8⁵⁵, 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*

⁵³ L. Gaiani *Determinazione del reddito agevolabile con il Patent Box secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*, in Fisco, 2016, pag. 907.

⁵⁴ M. Dallochio Papotti L. Pieroni *Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali*, op. cit., pag. 26.

⁵⁵ Legge 22 aprile 1941 n. 633.

sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso”, ivi compresi tutti i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore.

Nell’ordinamento italiano la protezione del “*software*” è stata introdotta – in attuazione di una direttiva comunitaria⁵⁶ - 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*”, ivi incluso 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 creatività⁵⁷.

Per la definizione di “*software protetto da copyright*” si deve far riferimento all'articolo 64-bis della Legge 633 del 1941 (Legge sul Diritto d'Autore), che si occupa dei programmi per elaboratore (cd. “*software*”). Secondo tale disposizione, “*i diritti esclusivi conferiti dalla presente legge sui programmi per elaboratore comprendono il diritto di effettuare o autorizzare: a) la riproduzione, permanente o temporanea, totale o parziale, del programma per elaboratore con qualsiasi mezzo o in qualsiasi forma. Nella misura in cui operazioni quali il caricamento, la visualizzazione, l'esecuzione, la trasmissione o la memorizzazione del programma per elaboratore richiedano una riproduzione, anche tali operazioni sono soggette all'autorizzazione del titolare dei diritti; b) la traduzione, l'adattamento, la*

⁵⁶ Direttiva del Consiglio 14 maggio 1991, n. 91/250/CEE.

⁵⁷ G. Bertone *Il Patent Box italiano*, op. cit., p. 47.

trasformazione e ogni altra modificazione del programma per elaboratore, nonché la riproduzione dell'opera che ne risulti, senza pregiudizio dei diritti di chi modifica il programma; c) qualsiasi forma di distribuzione al pubblico, compresa la locazione, del programma per elaboratore originale o di copie dello stesso. La prima vendita di una copia del programma nella Comunità Economica Europea da parte del titolare dei diritti, o con il suo consenso, esaurisce il diritto di distribuzione di detta copia all'interno della Comunità, ad eccezione del diritto di controllare l'ulteriore locazione del programma o di una copia dello stesso”.

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'anteriorità del proprio diritto in caso di contestazione, ma non vale a costituire il diritto medesimo sull'opera. Il presupposto della tutela non consiste in una brevettazione o registrazione di altro tipo, bensì nell'esistenza di un'opera protetta, ovvero sia un linguaggio informatico dotato di caratteristiche quali la creatività e la novità⁵⁸. 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 modificabile. In breve, per software protetto da copyright si intendono i programmi per elaboratore in qualunque

⁵⁸ 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.

forma espressi, purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dal regime “*Patent Box*” le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce.

Conformemente all'art. 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 gennaio 1994, n. 244 in materia di registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore, devono essere rispettati anche alcuni requisiti descrittivi quali: a) il titolo del programma; b) il nome dell'autore, o suo pseudonimo, e nazionalità; c) il nome e domicilio di chi, quale titolare dei diritti esclusivi di utilizzazione economica, ha pubblicato il programma e ne richiede la registrazione; d) la data e il luogo di pubblicazione del programma, intendendosi per pubblicazione il primo atto di esercizio dei relativi diritti esclusivi. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla presente legge 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. Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a) del Decreto attuativo, 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 ingegneria⁵⁹. Poiché ai fini del beneficio legato al “*Patent Box*” il “*software*” è agevolabile solo se protetto da “*copyright*”, sussiste il dubbio se l'accesso all'agevolazione sia subordinato al supporto formale dell'effettiva tutela del diritto. In questo senso, si segnala che il diritto d'autore ha per caratteristica quella di nascere con la creazione dell'opera, non richiedendo formalità quali il deposito o la registrazione.

⁵⁹ M. Piazza A. Trainotti *Patent box limitato al software coperto da copyright*, in Fisco, 2016, p. 417 ss, ivi p. 419.

Quindi, il deposito presso il “*Registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore*” affidato alla SIAE risulterebbe una mera formalità, che fa fede - sino a prova contraria - dell'esistenza dell'opera, ma non rileva ai fini del regime di Patent Box⁶⁰. Il presupposto della tutela, quindi, non è costituito da alcuna forma di registrazione o brevettazione, ma dall'espressione dell'opera protetta, consistente nel linguaggio informatico dotato di caratteristiche di novità e creatività. La prova dell'esistenza del software deve, infatti, risultare da una dichiarazione sostitutiva da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, che attesti la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo (in questo secondo caso specificando il negozio da cui deriva l'acquisto), e la sussistenza dei requisiti di tutela (originalità e creatività) tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno. Questa dichiarazione deve altresì contenere la descrizione del programma per elaboratore.

2.2.2 Il brevetto industriale.

Rientrano nell'agevolazione fiscale i brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione e 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 semiconduttori⁶¹. Possono costituire oggetto di brevetto per invenzione “*le invenzioni, di ogni settore della tecnica, che sono nuove e che implicano un'attività inventiva e sono atte ad avere un'applicazione industriale*”⁶².

Il primo elemento che viene richiesto al brevetto è quello della novità, nel senso che l'invenzione non deve essere già compresa nello stato della

⁶⁰ M. Piazza A. Trainotti *Patent box, op. cit.*, p. 419

⁶¹ Art. 6, comma 1, D.M. 30 luglio 2015.

⁶² Art. 45 del D.Lgs. 30/2005.

tecnica⁶³. 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 tecnica (art. 48 del D.Lgs. 30/2005). Infine, per quanto riguarda, il terzo requisito, 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 agricola (art. 49 del D.Lgs. 30/2005).

In merito alle invenzioni biotecnologiche, ai sensi dell'art. 81-*quater* del D.Lgs. 30/05 ss.mm.ii., sono brevettabili purché abbiano i requisiti di novità e attività inventiva e siano suscettibili di applicazione industriale: *“a) un materiale biologico, isolato dal suo ambiente naturale o prodotto tramite un procedimento tecnico, anche se preesistente allo stato naturale; b) un procedimento tecnico attraverso il quale viene prodotto, lavorato o impiegato materiale biologico, anche se preesistente allo stato naturale; c) qualsiasi nuova utilizzazione di un materiale biologico o di un procedimento tecnico relativo a materiale biologico; d) un'invenzione relativa ad un elemento isolato dal corpo umano o diversamente prodotto, mediante un procedimento tecnico, anche se la sua struttura è identica a quella di un elemento naturale, a condizione che la sua funzione e applicazione industriale siano concretamente indicate e descritte. Per procedimento tecnico si intende quello che soltanto l'uomo è capace di mettere in atto e che la natura di per se stessa non è in grado di compiere; e) un'invenzione riguardante piante o animali ovvero un insieme vegetale, caratterizzato dall'espressione di un determinato gene e non dal suo intero genoma, se la loro applicazione non è limitata, dal punto di vista tecnico, all'ottenimento di una determinata varietà vegetale o specie animale e non siano impiegati, per il loro ottenimento, soltanto procedimenti essenzialmente biologici, secondo le modalità previste dall'articolo 170-bis, comma 6.”*

⁶³A mente dell'art. 46 D.lgs. 30/2005, per stato della tecnica si intende tutto ciò che è stato reso accessibile al pubblico, in Italia o all'estero, prima della data del deposito della domanda di brevetto mediante descrizione scritta od orale, una utilizzazione o un qualsiasi altro mezzo.

Sono oggetto dell'agevolazione anche i modelli di utilità, vale a dire, ai sensi dell'art. 82 del D.Lgs. 30/2005, i nuovi modelli atti a conferire particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego a macchine, o parti di esse, strumenti, utensili od oggetti di uso in genere, quali i nuovi modelli consistenti in particolari conformazioni, disposizioni, configurazioni o combinazioni di parti⁶⁴. Può costituire oggetto del diritto su una nuova varietà vegetale, *“un insieme vegetale di un taxon botanico del grado più basso conosciuto che, conformandosi integralmente o meno alle condizioni previste per il conferimento del diritto di costitutore, può essere: a) definito in base ai caratteri risultanti da un certo genotipo o da una certa combinazione di genotipi; b) distinto da ogni altro insieme vegetale in base all'espressione di almeno uno dei suddetti caratteri; c) considerato come un'entità rispetto alla sua idoneità a essere riprodotto in modo conforme”*.

La topografia di un prodotto a semiconduttori è, ai sensi dell'art. 87 del D.Lgs. 30/2005¹³⁷, *“una serie di disegni correlati, comunque fissati o codificati: a) rappresentanti lo schema tridimensionale degli strati di cui si compone un prodotto a semiconduttori; b) nella qual serie ciascuna immagine riproduce in tutto o in parte una superficie del prodotto a semiconduttori in uno stadio qualsiasi della sua fabbricazione”*.

L'ammissione al beneficio può scattare fin dal momento del deposito della domanda, atteso il chiaro dettato normativo che si riferisce a brevetti in corso di concessione. Ciò coerentemente con la considerazione che le domande di brevetto hanno presumibilmente già comportato attività di ricerca e sviluppo, sono suscettibili di sfruttamento patrimoniale sia diretto che tramite atti dispositivi (quali cessioni e licenze), nonché di tutela giudiziaria nei confronti di eventuali violazioni perpetrate da terzi brevetti possono essere considerati come l'ambito tipico di applicazione del regime *“Patent Box”*.

⁶⁴ P. Dragione Il regime del, op. cit., p. 9.

Ai fini del beneficio fiscale è necessario che il brevetto sia concesso o in corso di concessione, con la conseguenza che il contribuente che intende avvalersene avrà l'onere di dimostrare che il deposito sia avvenuto, producendo una qualsiasi ricevuta rilasciata dall'Ufficio presso cui è stata depositata, e indicando se vi siano, e quali, banche dati da cui tali informazioni posso essere dedotte. Se invece il brevetto sia già stato concesso, dovrà esserne fornita prova mediante il relativo attestato sempre rilasciato dall'Ufficio competente.

2.2.3. Marchi d'impresa.

L'art. 6, comma 1, lett. iii), del Decreto Ministeriale, considera poi agevolabili i marchi di impresa, inclusi i marchi collettivi, purché registrati o in corso di registrazione, la cui definizione si rinviene nell'art. 14, legge 12 dicembre 2002 n. 273, meglio noto come Codice della proprietà industriale, secondo cui detti marchi sono *“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, invece, ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. 30/2005 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”*. 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. La funzione giuridicamente protetta del marchio collettivo è perciò quella di garantire che i prodotti o servizi contraddistinti presentino particolari caratteristiche qualitative (standard) “certificate” dal titolare. Il marchio, quale segno distintivo, per poter essere tutelato mediante la registrazione, deve presentare tre requisiti fondamentali: 1) novità; 2) capacità distintiva; 3) liceità. 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*”.

Il quadro normativo nel suo complesso, non chiarisce se, ai fini dell’ambito oggettivo della disciplina di *Patent Box*, debbano intendersi i marchi d’impresa o i marchi commerciali, ma evidenzia che è necessario che si tratti di marchi registrati o in corso di registrazione. Il requisito della registrazione, infatti, si pone in linea con l’obiettivo del Legislatore italiano di incentivare la protezione dei diritti di proprietà industriale e intellettuale, nell’ottica di sostenere la capacità innovativa e competitiva delle imprese italiane⁶⁵. A questo proposito, è opportuno notare che la domanda di registrazione del marchio, dal momento del suo deposito, è già ammissibile al beneficio in quanto essa non solo è suscettibile di tutela giudiziaria, ma si presuppone anche che sia il risultato di un’attività di ricerca e sviluppo. Su questo tema è intervenuta anche l’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 81/E/2016 nella quale ha chiarito che la documentazione attestante l’avvenuto deposito della domanda di registrazione del marchio d’impresa, idoneamente comprovata dalle ricevute rilasciate dagli Uffici competenti, è sufficiente a consentire l’accesso al regime⁶⁶. Per i marchi in corso di registrazione, si intendono le domande di registrazione del marchio

⁶⁵G. Bertone *Il Patent Box nei chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2016, p. 1250.

⁶⁶M. Pennesi G. Gallucci *Accesso al Patent Box per i marchi in corso di registrazione*, Corriere Tributario, 5/2017, p. 388.

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 dall'Ufficio competente⁶⁷.

La prima 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 Italy*”⁶⁸, successivamente espunto dall'ambito applicativo del “*patent box*” con la legge 21 giugno 2017 n. 96. In particolare, il comma 1, lett. a), dell'art. 56 del D.L. n. 50/2017 ha sostituito l'intero comma 39 dell'art. 1 della Legge 190/2014 fornendo, anzitutto, un elenco aggiornato dei beni immateriali agevolabili, con il risultato di escludere dal beneficio tutti i marchi d'impresa sia in ipotesi di utilizzo singolo che di utilizzo congiunto. Pertanto, in seguito a queste modifiche, rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione del regime agevolativo i redditi derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

⁶⁷ L. Miele R. Vio *Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle Linee Guida OCSE*, Corriere Tributario, 22/2015, p. 1667.

⁶⁸ G. Bertone *Il Patent Box italiano*, op. cit., pag. 51.

La disciplina transitoria di coordinamento delle nuove disposizioni con quelle previgenti è stabilita dai commi 2 e 3 dell'art. 56 del D.L. n. 50/2017. In particolare, il comma 2 definisce che per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare il periodo d'imposta di decorrenza della nuova disposizione sarà relativo alle opzioni esercitate successivamente al 31 dicembre 2016, mentre per i soggetti con esercizio "a cavallo" tale periodo di decorrenza sarà a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 relativamente al quale le opzioni sono esercitate successivamente al 31 dicembre 2016. Ai sensi del comma 3, è fatta salva la possibilità per le opzioni esercitate nei primi due periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014 di fruire, non oltre il 30 giugno 2021, dei benefici dell'originario regime. Pertanto ne deriva che i soggetti con esercizio "solare", a fronte di opzioni esercitate con riferimento agli esercizi 2015 e 2016, potranno continuare a fruire del vecchio regime agevolativo fino alla scadenza del relativo quinquennio, ma non potranno sfruttare interamente, ovvero fino al termine del 30 giugno 2021, il periodo di *grandfathering*. In ogni caso, come disciplinato dal successivo comma 3 dell'art. 56 del D.L. n. 50/2017, per entrambi i soggetti le nuove disposizioni dovranno trovare applicazione a decorrere dal terzo periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, in quanto coerentemente con quanto previsto dall'art. 4 del Decreto Attuativo, a partire dal terzo periodo d'imposta le opzioni potranno essere esercitate solo con la dichiarazione dei redditi con effetto dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

Conseguentemente all'esclusione dei marchi dal novero dei beni immateriali ammessi a fruire del regime di Patent Box, cesseranno di avere rilievo, tra le attività disciplinate al comma 1 dell'art. 8 del Decreto Attuativo, le attività di ricerca e sviluppo ad esso connesse. Nel caso di rinnovo, al termine del quinquennio, di opzioni per l'utilizzo congiunto del marchio con altri beni immateriali si segnala che sarà necessario

riconsiderare la pertinenza dei costi assunti al numeratore e denominatore del rapporto, in quanto non sarà più possibile includere il contributo del marchio nella determinazione della quota di reddito agevolabile.

2.2.4 I disegni e modelli.

Possono costituire oggetto di registrazione i disegni e modelli dell'intero prodotto 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 individuale⁶⁹. Per disegni e modelli “giuridicamente tutelabili” ai fini del *Patent Box*, s'intendono: a) le domande di registrazione di disegni e modelli; b) i disegni e modelli registrati; c) i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di registrabilità; d) il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico.

I disegni e i modelli rientrano nell'ambito di applicazione del Patent Box qualora giuridicamente tutelabili. Il punto (iv) dell'art. 6 comma 1 del D.M. 30 luglio 2015 consentirebbe, pertanto, di far sì che tali beni immateriali possano accedere all'agevolazione anche qualora non siano registrati⁵⁴. In tal senso, si sostiene che l'industrial design può accedere alla misura in quanto giuridicamente tutelabile, e quindi anche ove non registrato (e ciò verosimilmente per consentire l'accesso alle creazioni della moda che tipicamente non sono oggetto di registrazione)⁷⁰. La tutela giuridica di tali elementi di proprietà industriale è garantita per la durata di 25 anni dalla

⁶⁹ Art. 31, comma 1, Codice Proprietà intellettuale, a mente dei commi secondo e terzo, precisa rispettivamente che “*per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi tra l'altro i componenti che devono essere assemblati per formare un prodotto complesso, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici, esclusi i programmi per elaboratore*” e “*per prodotto complesso si intende un prodotto formato da più componenti che possono essere sostituiti, consentendo lo smontaggio e un nuovo montaggio del prodotto*”.

⁷⁰ A. Tomassini e R. Valentini *Patent Box, bonus ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 11/09/2015, p. 43.

data di deposito della domanda di registrazione (che può essere proposta entro il termine del “periodo di grazia” di 12 mesi dalla divulgazione degli stessi), ovvero per la durata di 3 anni dalla data di presentazione al pubblico del modello o disegno, nel caso in cui questo non venga registrato. La categoria dei “disegni e modelli, giuridicamente tutelabili” comprende al suo interno: a) le domande di registrazione di disegni e modelli; b) i disegni e modelli registrati; c) 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 in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità; d) il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo valore artistico.

Anche in questo caso è imprescindibile la registrazione, sia nel caso in cui risulti già effettuata, che nel caso in cui sia ancora in corso. Tuttavia come risulta dal terzo dei precedenti punti, è accordata la tutela anche ai modelli e disegni di fatto, non registrabili in quanto già divulgati al pubblico, come stabilito dal Regolamento comunitario n. 6/2002. Al contrario invece rispetto alle fattispecie precedenti, i disegni industriali di cui al quarto punto, sono tutelati dall’art. 2, comma 1, n. 10 della legge 22 aprile 1941, n. 633, in quanto dotati dei requisiti di creatività e valore artistico. La differenza consiste nel fatto che la tutela non dipende, nel caso in esame, dal requisito della registrazione. Nei primi due casi, la prova da fornire consiste nella presentazione del relativo attestato da parte dell’Ufficio competente, nel caso di registrazione avvenuta, ovvero qualora non si sia perfezionata, nella presentazione della ricevuta di deposito avvenuto; ed in entrambi i casi dovranno essere indicati i riferimenti alle eventuali banche dati da cui possono essere desunte le informazioni. Diversamente, nei due casi successivi, come nel caso del software coperto da copyright, il contribuente deve presentare una dichiarazione sostitutiva, all’Agenzia delle entrate, con la consapevolezza che nel caso in cui effettui dichiarazioni non corrispondenti al vero o nel caso di formazione o uso di falsi atti, potrà

incorrere nelle sanzioni penali previste. La dichiarazione sostitutiva ha il compito di accertare la esclusiva titolarità dei diritti sul bene, in capo al richiedente, a titolo originario ovvero a titolo derivativo, e in quest'ultimo caso, anche il negozio da cui deriva l'acquisto⁷¹. Dovranno inoltre essere specificati la data e l'evento in cui il disegno o modello sono stati divulgati al pubblico per la prima volta, nel caso del disegno o il modello comunitario non registrato di cui alla terza ipotesi precedentemente esposta; e invece il nome dell'autore e la data della sua morte, se non più in vita, per il disegno industriale protetto dal diritto d'autore di cui alla quarta ipotesi.

2.2.5. Informazioni segrete e riservate giuridicamente tutelabili.

Il c.d. know-how aziendale comprende le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili. Al fine di individuare l'inquadramento normativo di tale categoria di beni immateriali, la Circolare n. 11/E rimanda all'art. 39 del *TRIPs Agreement (Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights)* precisando che si considerano "giuridicamente tutelabili" le conoscenze, dati e informazioni che: a) siano segrete; b) abbiano un valore economico, nel senso di attribuire un vantaggio concorrenziale; e c) siano sottoposte a misure di segretezza.

In riferimento al sub a) si ritengono informazioni segrete le informazioni che non sono generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore. Il loro utilizzo deve comportare, da parte di chi le attua, un vantaggio concorrenziale (sub b) che consenta di mantenere o aumentare la quota di mercato e per tanto devono essere sottoposte a misure ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete. Per tanto, al fine di segretare il proprio *know-how* vanno, ad esempio, assunte apposite misure

⁷¹ G. M. Committeri M. Sebastianelli *Patent Box con meno appeal dopo la Manovra correttiva*, in Corr. Trib., n. 31, 2017, p. 2444.

quali l'adozione di sistemi di natura tecnologica (ad esempio, software gestionali evoluti) e negoziale, di strumenti di tutela e salvaguardia a titolo inibitorio e risarcitorio, l'inserimento di specifiche clausole contrattuali con il personale dipendente e con tutti coloro che hanno la disponibilità dei documenti, delle informazioni e delle conoscenze⁶³.

Sotto il profilo probatorio, la Circolare n. 11/E richiede che la legittima detenzione di informazioni segrete sia attestata tramite una dichiarazione sostitutiva, ai sensi del d.P.R. 445/2000, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate. Rientrano nell'ultima categoria enunciata dal legislatore, *“le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili”*. Tali informazioni sono meritevoli di protezione allorché: 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. Costituiscono, altresì, oggetto di protezione i dati relativi a prove o altri dati segreti, la cui elaborazione comporti un considerevole impegno e alla cui presentazione sia subordinata l'autorizzazione dell'immissione in commercio di prodotti chimici, farmaceutici o agricoli implicanti l'uso di nuove sostanze chimiche. La circolare dell'Agenzia delle Entrate chiarisce il requisito della segretezza che deve consistere in informazioni che un qualsiasi concorrente dovrebbe sforzarsi o investire per acquisirle; chiarisce inoltre il valore economico richiesto dal legislatore nazionale, descrivendolo come un vantaggio competitivo che permetta di aumentare la quota di mercato posseduta o almeno di mantenerla. Non sono invece compresi nel *“know how”* 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 marketing⁷². Torna ad essere necessaria, ai fini della prova, la dichiarazione sostitutiva che accerti la legittima detenzione delle informazioni riservate in capo al richiedente, acquisite a titolo originario o derivativo, specificando il relativo negozio in quest'ultimo caso. 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, e 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 di tale affermazione; 4) l'attestazione dell'adozione di misure concretamente idonee a garantire l'effettiva riservatezza delle informazioni, con la descrizione delle misure di secretazione adottate⁷³.

Si osserva, da ultimo, che secondo le linee guida dell'OCSE, l'agevolazione è consentita a condizione che tali beni immateriali siano certificati da un soggetto governativo indipendentemente dall'Amministrazione Finanziaria. Inoltre, il beneficio sarebbe accessibile soltanto ai contribuenti che hanno un fatturato complessivo e un fatturato relativo agli “*intangibles*” non superiore a soglie prefissate. La norma italiana, al contrario, non prevede alcun processo di certificazione o limiti dimensionali per l'accesso all'agevolazione con riferimento al *know-how*, configurandosi, anche in relazione a tali beni immateriali, una situazione di disallineamento della

⁷² A. Fasolino e L. Miele *Patent Box con opzione flessibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12/11/2015, p. 50.

⁷³ P. Bertoni e R.A. Papotti *L'ambito oggettivo di applicazione*, *op. cit.*, p. 40.

disciplina interna nei confronti delle prescrizioni previste a livello internazionale.

2.3. L'attività di ricerca e sviluppo.

Il regime agevolato in esame, oltre ai requisiti soggettivi ed oggettivi descritti nei paragrafi precedenti, è subordinato alla sussistenza della condizione prevista dall'art. 1, comma 4, della Legge di Stabilità 2015, ovvero lo svolgimento di *“attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39”*⁷⁴. Lo svolgimento delle suddette attività rappresenta una *“condicio sine qua non”* affinché i contribuenti possano accedere al regime fiscale agevolato. In quest'ottica si inserisce l'articolo 8 del D.M. 30 luglio 2015 che enuclea le attività qualificanti ai fini del godimento del regime di *Patent Box* con un'elencazione puntuale, prevedendo in particolare che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere *“finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni”* oggetto dell'agevolazione. Tali attività si presentano particolarmente ampie e non circoscritte alla ricerca e allo sviluppo in senso stretto. L'art. 8 del Decreto Attuativo definisce che le attività di ricerca e sviluppo finalizzate al mantenimento, accrescimento e sviluppo dei beni immateriali, devono consistere in: a) ricerca fondamentale, intesa come l'insieme dei lavori sperimentali e teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, che saranno poi utilizzate nella ricerca applicata e *design*; b) *ricerca applicata*, detta anche industriale, che ha come scopo quello di sviluppare nuovi prodotti processi e servizi, oppure di migliorare quelli già esistenti appartenenti al mondo della scienza e della tecnica. Rientrano in questa definizione anche le attività ^[L]_{SEP} dello *sviluppo sperimentale* quali la costruzione di prototipi, i test di convalida di prodotti,

⁷⁴ L. P. Pappalardo *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*, in Dir. Prat. Tribut., 2015, p. 570 ss.

processi e servizi e la realizzazione di impianti e attrezzature; c) *design*, ossia tutte le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, sia per quanto riguarda il loro aspetto esteriore, sia per ogni loro singola componente. È qui compresa inoltre: a) l'attività di sviluppo dei marchi; b) l'ideazione e realizzazione di *software protetti da copyright*; c) *l'attività volte a prevenire e combattere la contraffazione*, attraverso ricerche preventive, ricerche di mercato e test, compresi quelli svolti per adottare sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il loro rinnovo e protezione; d) attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano *il carattere distintivo e la rinomanza dei marchi* e che contribuiscano alla conoscenza e affermazione commerciale di prodotti e servizi.

Queste attività, secondo la relazione illustrativa al Decreto Attuativo, sono accumulate da tre diverse caratteristiche: *retrodatabilità*, in quanto non è necessario che tali attività siano esercitate nel medesimo periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce del beneficio dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia stata svolta in periodi d'imposta precedenti; *aterritorialità*, in quanto è ininfluente il luogo in cui tali attività vengono esercitate e per tanto si suppone che possano essere materialmente svolte anche all'estero; *individualità*, in quanto tali spese devono essere direttamente imputabili al bene che hanno "generato" e per tanto verificate singolarmente per ciascun bene.

Con riferimento alla prima tipologia di ricerca, l'Agenzia delle Entrate, nel paragrafo 14.2.5 della Circolare n. 11/E, chiarisce che "*i costi di ricerca fondamentale, debitamente tracciati (complessivamente nel solo periodo transitorio, ovvero per singolo IP), devono essere computati nel nexus ratio relativo al periodo d'imposta in cui si appalesa l'utilizzo delle conoscenze acquisite per il loro tramite nelle attività agevolate (vale a dire quando la ricerca fondamentale si traduce in ricerca applicata); solo allora, infatti, si*

integra il “successivo utilizzo” cui fa riferimento l’art. 8 del Decreto Patent Box”.

Con tale enunciato l’Agenzia sottolinea la necessità di un continuo monitoraggio nel tempo di suddette spese di ricerca e del loro utilizzo a diretto collegamento con un *intangibile* (che potrebbe anche avvenire dopo molti anni). Infatti la scelta proposta dall’Agenzia è quella di differire la rilevanza del costo della ricerca fondamentale al momento successivo in cui essa si traduce in ricerca applicata⁷⁵. Nel caso in cui, in un anno, l’impresa non sostenga costi legati all’attività di ricerca e sviluppo direttamente collegati al bene da esse “generato”, la stessa può continuare a fruire del regime agevolativo di Patent Box, in virtù del fatto che tali attività non debbano necessariamente essere esercitate nel periodo di imposta in cui, in concreto, si fruisce dell’agevolazione dei redditi derivanti dal medesimo bene, ma è sufficiente che tale attività sia stata esercitata nei periodi di imposta precedenti. Infine, la Circolare n. 11/E nel paragrafo 14.2.1, riprendendo i principi dell’Action Plan n. 5, evidenzia come la ricerca che non va a buon fine non debba essere considerata ai fini del rapporto *nexus ratio*, ma dal periodo d’imposta in cui si palesa il fallimento della ricerca, tale rapporto dovrà essere opportunamente rettificato escludendo i costi relativi alla ricerca fallita dal numeratore e/o dal denominatore del rapporto (a seconda che si tratti di costi qualificati o meno).

2.4. Il meccanismo di determinazione della quota di reddito agevolabile.

Come definito più volte nel corso di questa trattazione, il *Patent Box* consiste in un regime opzionale avente durata quinquennale che dà diritto a una detassazione parziale (cioè a una deduzione dall’imponibile fiscale, valida sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, effettuata mediante variazione in

⁷⁵ L. Miele *I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del “nexus ratio” del “Patent Box*, Corriere Tributario, 18/2016, p. 1366.

diminuzione in sede di dichiarazione) del reddito prodotto dall'utilizzo di taluni beni immateriali indicati nell'art. 6 del Decreto Attuativo ed analizzati nel precedente paragrafo di questo elaborato. La determinazione della quota di reddito prodotta dal bene che concorrerà a formare la quota di reddito agevolabile prevista dall'art. 9, comma 6, del Decreto Attuativo è regolato da un procedimento strutturato su tre fasi complementari l'una con l'altra e che trova la propria fonte nella Circolare 11/E dell'Agenzia delle Entrate⁷⁶. Più in dettaglio, ai fini della determinazione dell'agevolazione, occorre: a) individuare, innanzitutto, il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'art. 7 del Decreto Attuativo;^[L]^[SEP] b) calcolare, poi, il c.d. "*nexus ratio*", dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'art. 9, commi da 2 a 5 del medesimo decreto; c) infine effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *nexus ratio* per ottenere la quota di reddito agevolabile, prevista dall'art. 9, comma 7 del Decreto Attuativo⁷⁷. Le modalità di determinazione reddito agevolabile derivante dall'utilizzo dell'*intangible*, differisce a seconda che tale bene sia utilizzato direttamente dall'impresa o concesso in uso a terzi (utilizzo indiretto). A questo proposito la disciplina del Patent Box distingue tra "contributo economico" e "reddito" in quanto nel caso di utilizzo diretto, il valore economico del bene intangibile va estrapolato dal valore di una transazione che include altri beni in cui il predetto bene è incorporato, mentre nel caso di utilizzo indiretto, l'oggetto della transazione è proprio il bene intangibile concesso in licenza ovvero ceduto⁷⁸. Per utilizzo indiretto, si intende la fattispecie in cui il titolare, in qualità di licenziante, concede ad un soggetto terzo (detto licenziatario), dietro il

⁷⁶ D. Avolio e E. De Angelis *Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli "intangibles"*, in Corr. trib., 2015, p. 4279 ss.

⁷⁷ L. Rossi F. Zecca *Il "Patent Box" nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*, in Corr. trib., 2016, p. 1054 ss.

⁷⁸ G. Bertone *Il Patent Box nei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2016, p. 1262.^[L]^[SEP]

pagamento di un corrispettivo, l'utilizzo del bene immateriale coperto da privativa. La licenza, quindi, rappresenta una deroga privatistica su base volontaria al diritto di esclusiva attribuito dall'ordinamento al bene immateriale. Secondo l'art. 7 del Decreto Attuativo, il reddito agevolabile è il risultato della differenza tra le *royalties* conseguite dalla società concedente (ovvero i canoni derivanti dalla concessione del bene) ed i relativi costi fiscalmente rilevanti, diretti e indiretti, di competenza del periodo d'imposta oggetto del regime. Rientrano tra le componenti negative da considerare nel computo, per espressa previsione normativa, gli ammortamenti determinati ai sensi dell'art. 103, comma 1, del TUIR, mentre tra le componenti positive sono ricomprese 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.

La Circolare n. 11/E, evidenzia che nella tipologia di utilizzo indiretto di beni immateriali rientrano sia la concessione del diritto all'utilizzo di tali beni a parti correlate (nazionali e estere) che la concessione in uso a terze parti indipendenti (nazionali e estere). Per utilizzo diretto del bene immateriale, si intende la possibilità per il titolare di escludere i terzi, con efficacia "*erga omnes*", dall'utilizzazione del bene. Pertanto solo il titolare ha il titolo di sfruttare il vantaggio competitivo offerto dal diritto. Più in dettaglio, il comma 3 dell'art. 7 del Decreto Attuativo, definisce che in caso di utilizzo diretto del bene immateriale è necessario determinare contributo economico fornito da ciascun bene immateriale oggetto di agevolazione al reddito complessivo (o perdita) realizzato nell'ambito dell'attività d'impresa⁷⁹.

⁷⁹ G. Andreani A. Tubelli *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in Il Fisco, n. 44, 2016, p. 4320. 

Tale contributo economico, come precisato dalla Circolare n. 11/E, par. 6.1, *“consiste nella quota di reddito d’impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo derivante dall’attività d’impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso”*. Pertanto, chiarisce la Relazione Illustrativa al Decreto, *“ai fini della normativa in esame, 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”*.

Il contributo economico quindi consiste in un “reddito figurativo” ascrivibile ai beni immateriali oggetto di agevolazione incorporato nel reddito rinveniente dall’attività svolta dall’impresa. La Circolare n. 11/E prevede che sia determinato sulla base di una *“fictio iuris”*: la “creazione” di un ramo d’azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente, isolando le componenti positive e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento dell’*intangibile*⁸⁰. Pertanto il contributo economico è il risultato di un “Conto Economico Virtuale” riferibile a ciascun bene immateriale che tiene conto: 1) per la parte delle componenti positive – comprensive di tutti i costi imputabili in maniera certa ed univoca al costo di produzione del singolo bene immateriale - della *“royalty implicita”* sull’*intangibile* incorporata nel prezzo di vendita del bene ceduto o del servizio prestato; b) relativamente ai componenti negativi – intese come voci di costo imputabili al bene agevolabile secondo criteri di comunanza ovvero indirettamente mediante un processo di ripartizione - di tutti i costi diretti ed indiretti relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale⁸¹. Ai fini della determinazione del contributo economico, la Circolare n. 11/E, chiarisce che occorre far riferimento ai dati contabili, così come rilevati nei

⁸⁰ D. Avolio E. De Angelis *Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli intangibles*, in Corr. Trib., 2015, pag. 4279 e ss.

⁸¹ M. Dallochio R.A. Papotti L. Pieroni *Patent Box: aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, Egea editore, 2016, p. 132.^[1]_{SEP}

Conti Economici predisposti ai fini del bilancio di esercizio redatto in base ai principi contabili di riferimento, tenendo comunque in considerazione le eventuali successive variazioni, in aumento o in diminuzione, effettuate ai fini fiscali⁸².

2.4.1. Il criterio “*nexus ratio*”.

Il “*Nexus Approach*”, definito sia nella disposizioni internazionali (Progetto BEPS) sia nella prassi dell’Amministrazione finanziaria, e successivamente positivizzato nell’art. 1, comma 42 della Legge di Stabilità 2015, 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 sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale, ed i costi complessivi per produrre tale bene immateriale per cui si intende fruire del regime agevolativo,⁸³ L’articolo 9 del Decreto Patent Box, si è discostato dalla disciplina previgente che riteneva rilevanti i costi aventi effetti sul crinale fiscale, allineandosi a quanto previsto nelle Linee Guida OCSE, ritenendo come costi rilevanti quelli sostenuti nel periodo di riferimento in cui si chiede l’agevolazione, a prescindere, quindi, dal regime fiscale e dal trattamento contabile⁸⁴. Fondamentale è la disposizione dell’art. 1, comma 41, della Legge di Stabilità 2015 secondo il quale ai fini dell’ottenimento del beneficio dell’agevolazione deve 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 stesso. Alla luce di queste considerazioni, l’Agenzia delle Entrate precisa che il *nexus ratio* deve essere determinato sulla base del rapporto tra: a) i costi di attività di ricerca e

⁸² D. Avolio E. De Angelis *L’Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di calcolo del reddito agevolabile ai fini del Patent box*, in Corr. Trib., 2016, n. 19, p. 1474-1480.

⁸³ Agenzia delle Entrate, Circolare 11/E.

⁸⁴ G. Bertone, *op. cit.*, p. 1241.

sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale; b) i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene. La categoria dei costi qualificati si compone dei costi che la società sostiene, direttamente, ovvero attraverso soggetti terzi esterni al gruppo, per l'attività di ricerca e sviluppo (R&S), ad eccezione di quei costi per l'acquisto del bene immateriale e le *royalties*, nonché i costi di attività di ricerca e sviluppo affidati però a società interne al gruppo, che sono invece compresi al denominatore insieme ai sovraesposti costi qualificati⁸⁵. Sono compresi anche i costi infragruppo, ma limitatamente per l'ammontare che costituisce un riaddebito dei costi sostenuti dalla parte correlata nei confronti di terzi per l'esercizio dell'attività suddette⁸⁶.

2.4.2. I criteri di calcolo del contributo economico al reddito d'impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali.

L'art. 12, comma 3, del decreto Patent Box del 28 novembre 2017, prescrive che ai fini dei criteri di calcolo del contributo economico al reddito d'impresa derivante dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, non si possa prescindere dagli standard internazionali rilevanti elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento, come recentemente modificati dalle azioni 8-10 del progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*"⁸⁷. In linea generale, il documento predetto, con le Linee Guida di cui si compone, postula un rapporto di funzionalità tra i beni immateriali e i rischi che contraddistinguono l'azienda, ai fini della scelta del metodo da utilizzare⁸⁸.

⁸⁵ L. Miele, *op. cit.*, pag. 1361.

⁸⁶ D. Avolio, E. De Angelis, *op. cit.*, p. 4279.

⁸⁷ OECD/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports (ottobre 2015)".

⁸⁸ D. Avolio E. De Angelis *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.

In materia è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate che ha limitato i criteri in esame al metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price o CUP*) e il metodo basato sulla ripartizione dei profitti (*Profit Split Method*)⁸⁹.

La prima metodologia di computo è avvalorata dalle Linee Guida OCSE ed indicata come la più idonea ad accertare che 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 comparabili⁹⁰. La locuzione "comparabili" significa che nessuna delle eventuali differenze esistenti tra le situazioni confrontate può di fatto influenzare in maniera significativa le condizioni esaminate da un punto di vista metodologico, o che comunque tali differenze possono essere eliminate attraverso aggiustamenti ragionevolmente accurati⁹¹.

Le modalità di utilizzo del metodo sono essenzialmente due. Nella prima, 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. Allo stesso modo l'utilizzo del metodo si articola in due fasi: 1) in via preliminare si determina il tasso di royalty di mercato: 2) in seguito si individuano i ricavi societari ai quali applicare il tasso di royalty. 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,

⁸⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare 11/E.

⁹⁰ R. Casati *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.

⁹¹ G. Bertone, *op. cit.*, p. 1256.

mantenimento e accrescimento dell'intangibile agevolabile, nonché la quota parte di quelli indiretti collegata al predetto bene immateriale.

L'ulteriore metodo di determinazione è quello incentrato sulla ripartizione degli utili delle transazioni (*Profit Split*), tra diverse imprese che appartengono allo stesso gruppo.

Da un punto di vista oggettivo, il criterio si applica nelle fattispecie in cui due o più soggetti giuridici contribuiscono in misura significativa alla determinazione dell'utile globale che da tale operazione si origina. Ai fini della disciplina in esame, il criterio si applica, esso è utilizzato per determinare la ripartizione dei redditi, all'interno della stessa impresa, tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale⁹². Un'alternativa al metodo predetto 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 intangibili. I metodi indicati, tuttavia, sono facoltativi e non comportano l'obbligo per il contribuente di avvalersene. E' riconosciuta, infatti, la facoltà di utilizzare metodi diversi da quelli suggeriti dalle Linee Guida OCSE, di cui però, il soggetto passivo d'imposta dovrà fornire le motivazioni per le quali non sono stati applicati i metodi suddetti⁹³.

2.5. Modalità di accesso al regime e procedura di ruling

Sotto il profilo operativo, il regime opera su base opzionale irrevocabile e prevede un obbligo di permanenza quinquennale. Inoltre, trattandosi di una disciplina per cui non è stabilito espressamente un limite temporale di operatività, è ragionevole ritenere che l'operazione potrà essere

⁹²G. Bertone *op., cit.*, p. 1241.^[1]_{SEP}

⁹³ R. Casati, *op., cit.*, p. 563-564.

costantemente rinnovata. Infatti, se l'obiettivo del Legislatore è quello di evitare che la proprietà intellettuale venga trasferita all'estero, ecco che l'agevolazione, per poter operare efficacemente ed essere effettivamente attrattiva, deve necessariamente essere permanente. Il regime di *Patent Box* non attiene all'impresa nel suo insieme, bensì ai redditi derivanti dallo sfruttamento di specifici *assets* immateriali; quindi, è ammesso l'esercizio dell'opzione (ed il calcolo del beneficio correlato) per i singoli beni e non necessariamente per tutti gli *intangibles* posseduti dall'impresa⁹⁴. In base all'art. 4, comma 2, del Decreto attuativo: a) per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione è comunicata all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità e i termini indicati nel Provvedimento del 10 novembre 2015 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, e la stessa riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale essa è comunicata ed i quattro successivi; b) a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014: l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce⁹⁵.

La Circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate specifica che “*è stato predisposto un modello semplificato contenente prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l'opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell'opzione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma - o anche solo la convenienza economica - per accedere al beneficio in esame*”. Questa opzione produrrà l'effetto di censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall'applicazione della disciplina del Patent Box a far data dal 2015.

⁹⁴ G. M. Committeri *Maggiore "appeal" per il "Patent Box" con le modifiche dell'"Investment Compact"*, in Corr. trib., 2015, p. 562 ss.

⁹⁵ L. Miele R. Vio *Nel decreto di attuazione del regime del Patent Box la procedura per determinarne l'agevolazione*, in Corr. Trib., n. 34, 2015, p. 2557.

La formulazione della disposizione solleva alcuni punti di domanda in ordine alle condizioni che devono sussistere per l'esercizio dell'opzione. In particolare, non è chiaro se l'opzione possa essere esercitata solo laddove l'impresa abbia già conseguito i redditi, ritraibili dal bene immateriale che possono fruire del beneficio, o se sia sufficiente che il contribuente svolga l'attività di ricerca e sviluppo rilevante ai fini del regime o se, ancora, si tratti di una opzione esercitabile anche in mancanza di tali presupposti. Considerando l'assenza di una specifica previsione nel Decreto di attuazione, non è irragionevole affermare che l'opzione possa essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che prevedono di fruire del regime preferenziale. L'opzione, infatti, di per sé, non produce altro effetto che quello di consentire di beneficiare del regime di vantaggio che opera, di fatto, solo ove l'attività di ricerca e sviluppo sia effettivamente svolta e, in più, solo ove essa si sia conclusa con successo dando vita a intangibles produttivi di reddito. Un altro degli aspetti controversi del Patent Box riguarda le conseguenze derivanti dall'abbandono del regime da parte di imprese che si accorgono, dopo aver esercitato l'opzione, di non avere la possibilità ovvero la convenienza a concludere l'iter che porta alla quantificazione del reddito detassabile. In queste situazioni nelle quali, nonostante l'opzione esercitata, non fosse svolta alcuna attività di ricerca e sviluppo ovvero questa risultasse infruttuosa, l'opzione stessa rimarrebbe priva di effetti. In pratica - come si desume dalla Circolare 36/E sopracitata - la natura meramente "anagrafica" del modello si sostanzia nella possibilità di non subire alcuna conseguenza se, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non dovesse risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione. Tale chiarimento elimina 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 stessa⁹⁶ Inoltre, la posizione espressa dall'Agenzia da un lato favorisce il contribuente, dall'altro solleva un ulteriore tema connesso con l'irrevocabilità dell'opzione. In dottrina, infatti, ci si interroga sulle conseguenze della precisazione ministeriale contenuta nella Circolare 36/E; ci si chiede in particolare se sia possibile considerare la prima opzione di fatto come mai esercitata, avviando, negli esercizi successivi, un nuovo regime quinquennale qualora mutino le condizioni di accesso o se ciò sia loro precluso fino alla scadenza del quinquennio 2015- 2019.

In merito a quest'ultimo punto, la Circolare 11/E chiarisce che qualora l'impresa abbia optato per una parte di propri intangibile e decida, poi, di “agevolarne” uno nuovo (che ne abbia i requisiti) dovrà esercitare una nuova opzione che avrà durata pari a cinque periodi d'imposta a decorrere dal suo esercizio (e pertanto verrà a scadere, salvo proroghe, successivamente al termine di efficacia della precedente opzione) con l'obbligo procedurale di porre in essere ex novo tutti gli adempimenti del caso (ad esempio, inoltrare una nuova istanza di ruling). Tuttavia, laddove il nuovo bene immateriale oggetto di agevolazione presenti vincoli di complementarietà con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione e il contribuente intenda considerare detti beni un solo bene immateriale ai fini dell'opzione, tale nuova opzione avrà durata coincidente con la durata residua della precedente e in tal caso, per garantire l'opportuno coordinamento tra le due opzioni, il contribuente dovrà: 1) inoltrare un'istanza motivata per richiedere la modificazione dell'accordo all'Agenzia delle Entrate; 2) oppure laddove non sia stato concluso alcun accordo e non sia obbligatorio attivare la procedura di ruling di seguito illustrata, conservare apposita documentazione che consenta di distinguere tutti gli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali “agevolati” con la precedente opzione dagli

⁹⁶ A. Trainotti *Regime del Patent Box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire*, in Fisco, 2016, p. 112 ss.

elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali “agevolati” con la nuova opzione.

2.6. Procedura di ruling

Il D.M. 30 luglio 2015 prevede all'art. 12 che in determinate fattispecie l'accesso al regime di Patent Box sia subordinato all'esecuzione preventiva del “*ruling internazionale*”, e queste fattispecie sono: a) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali. In questo caso la procedura di ruling per l'accesso all'agevolazione è obbligatoria; b) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse dall'utilizzo diretto, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla medesima impresa (rapporti infragruppo); c) la determinazione delle plusvalenze relative a cessioni di beni immateriali⁹⁷. In quest'ultimo caso e in quello precedente la procedura di ruling è facoltativa, e quindi è oggetto di una valutazione di convenienza per il contribuente, che ha 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 ruling. Per avviare la procedura, i soggetti titolari di reddito d'impresa devono inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza in carta libera, tramite raccomandata con avviso di ricevimento, contenente alcune informazioni. In particolare, l'istanza deve avere un contenuto minimo essenziale, costituito sia da informazioni di carattere anagrafico, sia da alcune informazioni volte a identificare genericamente, per tipologia e con specifico riferimento alle categorie

⁹⁷ G. Necchi *Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. 'Patent Box')*, in *Rivista diritto industriale*, n. 65, 2016, p. 105.

individuare nel Decreto, a) i beni immateriali dai quali scaturisce il reddito da agevolare, b) l'eventuale vincolo di complementarietà esistente e c) l'attività di ricerca e sviluppo effettuata. L'istanza deve, inoltre, essere sottoscritta dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza. La carenza dei predetti elementi essenziali determina il rigetto dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento della stessa.

Infine, per quanto riguarda l'aspetto documentale connesso alla presentazione dell'istanza di ruling, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza dovrà essere: 1) prodotta tutta la documentazione di supporto per individuare in modo analitico i beni immateriali oggetto dell'opzione; 2) fornita una descrizione dettagliata delle attività di ricerca e sviluppo, indicandone il collegamento con i beni immateriali di riferimento; 3) inoltre, la documentazione dovrà contenere la descrizione dei metodi e criteri di calcolo utilizzati per la determinazione dell'agevolazione e le ragioni per cui sono stati selezionati proprio tali metodi⁹⁸. Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate inviteranno in seguito 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 dell'accordo tra Agenzia delle Entrate e contribuente e vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale è presentato e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti per l'accordo. Per i periodi d'imposta oggetto dell'accordo l'Amministrazione Finanziaria esercita i poteri d'ispezione e verifica unicamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo di ruling⁹⁹. La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo tra il responsabile dell'Ufficio ed il rappresentante del

⁹⁸ A Trainotti *Regime del Patent Box*, op. cit., p. 120.

⁹⁹ G. Andreani A. Tubelli A. *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *Il Fisco*, 2016, p. 4315.

contribuente istante. In tale accordo si definiscono i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto di beni immateriali o di utilizzo indiretto nell'ambito di operazioni infragruppo, nonché i metodi e criteri di calcolo delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni infragruppo. L'accordo è vincolante per entrambe le parti ed è valido per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza e per i successivi quattro (art. 4, comma 3, del Decreto Attuativo). L'art 4, comma 4 del Decreto Attuativo prevede che, in attesa del perfezionamento dell'accordo di *ruling*, i soggetti beneficiari determinino il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie ed una volta raggiunta l'intesa, l'agevolazione spetti "fin dal periodo di imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling*". A questo proposito, le quote di reddito agevolabile relative ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo possono essere indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sottoscrizione del *ruling* o attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa o di un'istanza di rimborso. A seguito della conclusione dell'accordo, il contribuente si impegna a predisporre, dietro specifica richiesta, la documentazione e gli elementi informativi utili alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo ed a consentire, previo accordo sui tempi, l'accesso ai funzionari dell'Ufficio presso la sede di svolgimento delle attività. In caso di violazione parziale o totale dei termini dell'accordo, l'Agenzia delle Entrate richiede al contribuente di fornire eventuali memorie difensive entro 30 giorni dalla data di notifica. Qualora il termine sia decorso senza risposta o suddette memorie siano considerate inidonee a smentire la violazione dell'accordo, quest'ultimo si ritiene risolto, anche solo parzialmente, a decorrere dalla data in cui risulta accertata la violazione. Se in sede di istruttoria l'Ufficio realizza che sono mutate le condizioni di fatto o di diritto su cui si basa l'accordo, quest'ultimo invita il contribuente a sottoscrivere una modifica

dell'accordo. Se le parti non pervengono ad una posizione condivisa sulla revisione dell'accordo, questo si considera risolto.

Si ricorda, infine, che al termine del quinquennio l'opzione è rinnovabile. L'impresa che intende rinnovare l'accordo con l'Agenzia delle Entrate, deve, a pena di decadenza, presentare tale richiesta almeno novanta giorni prima della scadenza dell'accordo preventivo. Almeno quindici giorni prima della scadenza dell'accordo medesimo, l'Ufficio comunica il proprio assenso, ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato.¹⁰⁰

Il tema del differimento dell'efficacia dell'opzione va diversamente inteso nel caso di *ruling* facoltativo. In questo caso, 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 Entrate¹⁰¹.

2.7. Plusvalenze da cessione di beni immateriali.

Il regime Patent Box è applicabile anche alle plusvalenze da cessione, sulla base del presupposto che dette voci 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, a condizione che almeno il 90 per cento del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione

¹⁰⁰ G. Buonomassa G. Gerardi *Patent Box: chiarimenti dall'Agenzia delle entrate*, Amministrazione & finanza, 6/2016, p. 42.

¹⁰¹ G. Bertone *Il Patent Box italiano*, op. cit., pag. 93.

o nello sviluppo di altri beni immateriali di cui al comma 39. Si applicano le disposizioni relative al ruling previste dal terzo periodo del comma 39.

Come chiarito dalla Relazione Illustrativa al D.M. 30 luglio 2015, la norma richiede di reimpiegare una quota significativa del corrispettivo ricavato (almeno il 90%) nelle attività di sviluppo, manutenzione o accrescimento di altri beni immateriali di cui all'art. 6 svolte: a) direttamente dai soggetti beneficiari; b) mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca e organismi equiparati; c) mediante contratti di ricerca 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; d) mediante contratti di ricerca da società, anche Start-up innovative, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le quali si siano limitate a fare svolgere le attività di cui si è detto da soggetti indicati alla lett. b) e c) sopra riportate. Pertanto non rientrano tra i reinvestimenti qualificati le somme destinate all'acquisto di altri beni immateriali.^[1] Qualora non si verificano le suddette condizioni per l'esenzione, il reddito del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica la cessione deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza che avrebbe concorso a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui è stata realizzata in assenza della suddetta previsione. Come chiarito dalla Relazione, il recupero a tassazione avviene nella dichiarazione dei redditi relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si è verificata la cessione mediante apposita variazione in aumento.

CAPITOLO III

PROFILI COMPARATISTICI

SOMMARIO: 3.1. IP Box Regime in Europa: breve analisi comparativa. - 3.2. Compatibilità del regime Patent Box italiano con la legislazione comunitaria

3.1. La normativa del Patent Box in Europa.

La legislazione italiana in materia di “*patent box*” è la conseguenza della necessità del nostro paese di adeguarsi ai regimi adottati ormai da considerevole lasso di tempo da molti paesi dell’Unione Europea¹⁰², che hanno rappresentato una spinta decisiva per colmare il gap di competitività che si era venuto a creare¹⁰³. Sulla base di tale premessa, è stato osservato che la disciplina sull’agevolazione fiscale in esame, sia più che altro difensiva, e lontana dalla finalità attrattiva che dovrebbe contraddistinguere il “*Patent Box*”, soprattutto in un Paese nel quale il tessuto giuridico costituisce un rilevante incentivo alla “internazionalizzazione” dei diritti di proprietà intellettuale¹⁰⁴. Emblematica, a tal riguardo, è la stessa Relazione Illustrativa alla disciplina del “*Patent Box*”, laddove, da un lato, riconosce che con l’introduzione del nuovo regime intende rendere “*il mercato italiano maggiormente attrattivo per gli investimenti nazionali ed esteri di lungo termine*”, soprattutto in rapporto alla legislazione “*molteplici Stati europei che hanno introdotto un regime fiscale agevolativo per il reddito derivante dalla utilizzazione dei beni immateriali*” e, dall’altro, evidenzia come “*la misura miri a favorire l’investimento in attività di ricerca e sviluppo*”, andando a completare un sistema di agevolazioni che trova nel meccanismo del credito d’imposta il suo secondo pilastro.

¹⁰² M. D’Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo*, op. cit., p. 77.

¹⁰³ P. Arginelli F. Pedaccini *Prime riflessioni sul regime*, op. cit., p. 65.

¹⁰⁴ M. Leo *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in Fisco, 2016, p. 91 ss.

Dal lato pratico questi regimi agevolativi nell'ambito dell'Unione Europea presentano solo alcuni tratti comuni. In particolare, gli elementi strutturali ricorrenti nelle diverse legislazioni attengono: a) all'elemento oggettivo dell'agevolazione, ed in specie agli *intangibles* che conferiscono titolo per la fruizione della stessa (trattasi dei cd. *qualifying patents*, così come definiti dalle rispettive normative); b) all'elemento soggettivo dell'agevolazione, considerato che l'applicazione della stessa è spesso subordinata al verificarsi di talune condizioni in capo al soggetto che richiede tale beneficio¹⁰⁵. Ma in disparte dai predetti profili, le varie legislazioni presentano delle significative divergenze, tanto che non è possibile individuare un modello unitario e generale di *Patent Box* a livello europeo. Tra gli altri elementi che qualificano e differenziano i vari regimi assumono particolare interesse: a) le tipologie di *intangibles* rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione¹⁰⁶. Assurgono a “*qualifying patents*” essenzialmente i brevetti concessi ovvero utilizzati per scopi commerciali, i quali costituiscono quindi diritti di sfruttamento, esclusivo o temporaneo, di nuove invenzioni suscettibili di applicazione industriale¹⁰⁷. In altri Stati (ad esempio Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro), invece, il perimetro applicativo della misura è più vasto, essendovi ricompresi anche marchi commerciali, diritti d'autore, modelli e disegni ornamentali¹⁰⁸ e altresì i diritti connessi al *know-how*, segreti commerciali ovvero industriali (formule, processi ecc.) come all'interno del regime inglese¹⁰⁹.

Le principali differenze sono individuabili con riferimento alla misura ed alla modalità con cui il beneficio viene concesso. L'agevolazione può infatti essere concessa tramite diverse forme quali la fissazione di un'aliquota nominale inferiore a quella ordinaria, oppure una deduzione dal reddito imponibile, ovvero una parziale esenzione o esclusione del reddito derivante

¹⁰⁵ M. D'Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo, op. cit.*, p. 78.

¹⁰⁶ P. Arginelli e F. Pedaccini *Prime riflessioni, op. cit.*, p. 67.

¹⁰⁷ M. D'Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo, op. cit.*, p. 78.

¹⁰⁸ P. Arginelli e F. Pedaccini *Prime riflessioni, op. cit.*, p. 69.

¹⁰⁹ M. D'Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo, op. cit.*, p. 79.

dallo sfruttamento del bene immateriale rientrante nell'ambito oggettivo di applicazione della misura. In buona sostanza, possono essere agevolate: 1) le royalties effettive conseguite, cioè i canoni derivanti dalla concessione in licenza o in sub-licenza dei brevetti¹¹⁰; 2) le notional royalties, nel caso in cui il brevetto non sia concesso in licenza a terzi; 3) i ricavi derivanti dalla vendita di prodotti che incorporano la tecnologia brevettata; 4) con la sola eccezione di Malta e del Belgio - anche le plusvalenze derivanti dalla cessione degli intangibles; 5) inoltre, alcuni Paesi (ad esempio, Belgio, Liechtenstein, Lussemburgo, Paesi Bassi e Regno Unito e - adesso - l'Italia) estendono, seppure con modalità diverse, il beneficio anche ai redditi derivanti dall'utilizzazione "diretta dei cespiti"¹¹¹.

Un aspetto discusso concerne la misurazione del flusso di reddito agevolabile, e principalmente se lo si debba considerare al netto ovvero al lordo delle spese sostenute dalla società. In dettaglio, il Belgio e l'Ungheria prevedono che tali spese siano deducibili dal reddito complessivo dell'impresa, che sconta l'imposizione secondo l'aliquota ordinaria. Gli altri Paesi, di contro, stabiliscono che questi oneri siano sottratti dai (soli) proventi derivanti dall'utilizzazione o dallo sfruttamento dell'intangibile e, dunque, dedotti secondo l'aliquota ridotta prevista dal Patent Box. In ogni caso, si rileva che l'effetto finale consiste in una, spesso considerevole, riduzione dell'aliquota effettiva d'imposta gravante su quella parte di reddito che deriva dallo sfruttamento dei beni immateriali¹¹².

3.2. Compatibilità della legislazione italiana al diritto comunitario.

Il diritto comunitario nel suo complesso, non postula preclusioni all'adozione di regimi fiscali vantaggiosi sui redditi conseguenti all'utilizzo di proprietà intellettuali, a condizione che dette imposizioni fiscali non

¹¹⁰ P. Arginelli e F. Pedaccini *Prime riflessioni*, op. cit., p. 70.

¹¹¹ M. D'Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo*, op. cit., p. 81.

¹¹² M. D'Orsogna A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo*, op. cit., p. 4.

conducano ad una discriminazione o attenuazione delle libertà fondamentali statuite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

La libertà di stabilimento di cui all'art. 49 del TFUE e la libertà di prestazione dei servizi, costituiscono principi cardini dell'ordinamento unionale, sottoposte a deroghe nelle fattispecie tassativamente previste dal medesimo Trattato e riconducibili, più che altro, alla tutela dell'ordine pubblico.

In particolare, la libertà di stabilimento, riconosce il diritto di svolgere attività indipendenti e di creare e gestire imprese al fine di esercitare un'attività permanente su base stabile e continuativa, alle stesse condizioni che la legislazione dello Stato membro di stabilimento definisce per i propri cittadini. Ed' è proprio sulla base di tale definizione, dunque, che si pone il problema della compatibilità delle agevolazioni fiscali subordinate all'esplicazione di attività di ricerca nello Stato membro dove è riconosciuto il regime di vantaggio¹¹³.

Le disposizioni contenute nella Legge 190/2014 non presentano profili di contrasto tra il regime di Patent Box e le libertà fondamentali in quanto la norma non reca alcun espresso regime fiscale differenziato sulla base della localizzazione del sito dove viene svolta l'attività di ricerca.

Un ulteriore aspetto che attiene alla compatibilità della norma con il diritto comunitario riguarda la possibile violazione del divieto di aiuti di Stato ed in particolare con riferimento al carattere della selettività e della capacità di incidere e distorcere la concorrenza¹¹⁴. La disciplina degli aiuti di Stato è volta a garantire la libera concorrenza nel mercato unico europeo, poiché tale fine è funzionale alla realizzazione di altri scopi, quali ad esempio, quello di stimolare l'economia o l'innovazione tecnologica, l'ottima allocazione delle risorse, oppure generare benefici per i consumatori.

¹¹³ A. Vicini Ronchetti *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, Rassegna Tributaria, 3/2016, p. 671 ss.

¹¹⁴ G. Tesaro, *Diritto dell'Unione europea*, VI ed., Padova, CEDAM, 2010, p. 805

L'art. 107 TFUE, afferma che, in materia di aiuti di Stato, *“salvo deroghe contemplate nei trattati sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*.

La *ratio* del divieto di aiuti di Stato risiede proprio nell'intento di evitare che misure di favore concesse ad uno Stato membro possano, di fatto, alterare gli equilibri di mercato, ostacolando lo sviluppo di un'effettiva giusta competizione tra gli operatori economici. La Legge 190/2014 non prevede formalmente alcun criterio selettivo di tipo soggettivo in quanto disciplina che tutti coloro che esercitano attività d'impresa possono fruire del beneficio fiscale a condizione che il reddito derivi dallo sfruttamento di specifiche attività immateriali. Il sistema tributario italiano prevede che le imprese residenti e le imprese non residenti che svolgono sul territorio attività d'impresa per mezzo di una stabile organizzazione, sono assoggettate a tassazione sul reddito complessivo prodotto. Il regime di Patent Box, invero, introduce un criterio selettivo in quanto disciplina l'esclusione dalla base imponibile dei redditi derivanti dall'utilizzo diretto o indiretto degli intangibles nonché, nel rispetto di precise condizioni, delle plusvalenze derivanti dalla loro cessione. La giustificazione di un regime differente rispetto al criterio ordinario di tassazione deve essere effettuata nell'ambito del sistema di tassazione ed in particolare occorre analizzare se tale differente regime tributario sia coerente rispetto al sistema fiscale. In particolare si può sostenere che la Legge 190/2014, pur sussistendo i requisiti dell'aiuto di Stato, può essere applicata in deroga al divieto di aiuti di Stato ai sensi di quanto recato dal comma 3, lett. c), art. 107 TFUE, in quanto volta a realizzare obiettivi di sviluppo di carattere orizzontale. Tuttavia, affinché la tipologia di aiuto alla ricerca e sviluppo sia qualificata ammissibile secondo le regole comunitarie occorre che vi sia una

proporzionalità tra gli incentivi per una crescita economica ritenuta prioritaria e la necessità di evitare che aiuti economici possano comportare un'ingiustificata violazione delle regole sulla equa concorrenza e sul libero accesso al mercato.

La convenienza fiscale apportata dal regime fiscale in commento, è ineccepibile, tuttavia, non si può non considerare tale vantaggio secondo una prospettiva europea, la quale, attraverso la disciplina degli aiuti di Stato, evita il verificarsi di distorsioni concorrenziali¹¹⁵. In base al Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), un regime fiscale viene considerato quale aiuto di Stato, ossia incompatibile con il mercato interno tutelato dall'UE, qualora: 1) costituisca un vantaggio economico - finanziario; 2) il vantaggio sia concesso dallo Stato membro, direttamente ovvero mediante l'utilizzo di risorse pubbliche; 3) essa sia idonea a distorcere la concorrenza del mercato unico, incidendo sugli scambi commerciali tra Stati membri dell'Unione; 4) sia rispettato il criterio della selettività¹¹⁶.

La Commissione europea ha il compito di irrogare una procedura di infrazione nel caso in cui in un regime agevolato fiscale concesso da uno Stato membro si riscontrino le condizioni suddette. A sua volta, il contribuente dovrà versare la maggiore imposta dovuta, in assenza dell'agevolazione in esame, ed inoltre, versare i relativi interessi. Sempre la Commissione, con lo scopo di rendere la nozione di aiuto di Stato prevista dal TFUE, uniforme per tutti gli Stati appartenenti all'Unione, si è espressa a riguardo in due importanti comunicazioni¹¹⁷.

¹¹⁵ P. Rossi Maccanico, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato (parte I): I fondamenti della nozione di aiuto fiscale*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 4, 2008, p. 340.

¹¹⁶ B. Perez Bernabeu, *R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules*, in *European Taxation*, Vol. 54, n. 5/2014, p. 182.

¹¹⁷ European Commission, Communication from the Commission on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, n. 98/C - 384/03, Official Journal of the European Communities, 10 December 1998; European Commission, Communication from the Commission on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union, n. 2016/C - 262/01, Official Journal of the European Union, 19 July 2016.

Il punto 2), comprende due condizioni che devono essere verificate distintamente ed autonomamente: da un lato, la concessione del vantaggio attraverso le risorse statali, dall'altro, l'imputabilità delle stesse allo Stato; affinché sussista un aiuto di Stato, devono verificarsi entrambe¹¹⁸. Rispettivamente, le risorse statali comprendono ogni tipo di risorsa proveniente dal settore pubblico e dalle sue istituzioni, e possono assumere varie forme quali sovvenzioni dirette, garanzie, prestiti.

In merito al terzo punto, ossia alla distorsione della concorrenza e l'incidenza sugli scambi, si deve tenere presente che si tratta di due elementi generalmente considerati indissolubili, e non verificabili autonomamente. La distorsione concorrenziale, è generata dall'introduzione di un regime fiscale agevolato, se risulta in grado di rendere la posizione concorrenziale di un soggetto migliore di quella di un altro. Per quanto riguarda infine il criterio della selettività, esso considera un regime selettivo qualora esso conceda un vantaggio di tipo diretto o indiretto, mediante la creazione di un'eccezione ad una o più disposizioni fiscali, ovvero mediante una prassi discrezionale dell'Amministrazione fiscale, andando in tal modo a favorire taluni operatori economici rispetto ad altri¹¹⁹.

La normativa del "Patent box" descritta nei capitoli precedenti, sembrerebbe compatibile in ordine ai punti nn. 1), 2), e 3), poiché un regime agevolato come quello degli IP box, rientra sicuramente in quelle misure che riducono il carico di oneri fiscali gravanti sul bilancio di un'impresa, creando dunque un vantaggio economico - finanziario riconducibile al punto 1) sopra descritto.

Ad ulteriore supporto della precedente considerazione, giova aggiungere che tramite l'agevolazione fiscale, i soggetti beneficiari godono di un

¹¹⁸ Case C-482/99, French Republic v Commission of the European Communities, ECJ, 16 May 2002, par. 24.

¹¹⁹ European Commission, Communication from the Commission on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, par. 12.

notevole vantaggio concorrenziale, specialmente in ambito transfrontaliero, incidendo sugli scambi tra imprese.

Più complessa è l'inquadramento dogmatico del regime del Patent Box come una misura fiscale generale ovvero selettiva, giacché il regime fiscale non può considerarsi selettivo, in quanto non è indirizzato ad una platea indeterminata di operatori economici presenti nel territorio dello Stato. A tal riguardo, non si può prescindere dall'approccio formulato dalla giurisprudenza comunitaria, basato sull'intersecazione di tre fasi di valutazione ("three steps approach") finalizzate a determinare la natura selettiva del regime di IP box.

Si deve in primo luogo individuare il sistema di riferimento rispetto al quale il regime di favore deve essere analizzato. Per sistema fiscale di riferimento, si intende quell'insieme di norme che si applicano, sulla base di criteri oggettivi, a tutti i soggetti che rientrano nel campo di applicazione delle stesse, e quindi l'ordinamento tributario domestico dello Stato membro.¹⁸⁶ In secondo luogo si tratta di verificare se la misura fiscale costituisca una deroga al sistema di riferimento, introducendo differenziazioni tra le varie imprese che versino in situazioni di fatto o di diritto analoghe. Infine, in caso di risposta affermativa, si deve valutare se la deroga sia o meno giustificata dalla natura o dalla struttura della stessa rispetto all'ordinamento tributario domestico, ed in assenza della presente giustificazione, la misura si deve qualificare come selettiva, ai sensi dell'art. 107 TFUE. La giustificazione di una misura fiscale si rinviene in primo luogo nella sua applicazione effettiva a tutte le imprese versanti in una situazione di fatto e di diritto analoga. Inoltre essa deve essere coerente con la natura del sistema di riferimento, nel caso di specie, con il regime tributario dei redditi d'impresa. Infine la misura fiscale deve essere proporzionale al fine perseguito, senza eccedere i limiti di ciò che è strettamente necessario al raggiungimento degli obiettivi, che non potrebbero essere perseguiti diversamente.

In base all'anzidetto approccio, il regime di Patent Box italiano costituisce una violazione della normativa sugli aiuti di Stato, considerando che il regime in questione comprende nel campo di applicazione oggettivo anche i marketing-related intangibles, e l'utilizzo dell'approccio del reddito lordo per il trattamento delle spese sostenute per produrre i redditi qualificabili, rendendo il regime italiano un mezzo per attirare capitale di investimento estero piuttosto che promuovere l'innovazione e l'attività di ricerca e sviluppo nel territorio, i quali costituiscono gli scopi principali del regime stesso.

CONCLUSIONI

L’emanazione di ‘Industria 4.0¹²⁰’ rappresenta, senza ombra di dubbio, un punto di snodo per l’utilizzo dei beni immateriali che, grazie alla profonda trasformazione apportata dal decreto, costituiscono punti di riferimento per valutare il valore di un’impresa e la sua capacità di creare valore economico, accentuandone la competitività e i propri vantaggi competitivi. Ma ciò nondimeno, è innegabile che il nostro ordinamento sia intervenuto tardivamente in materia e che le disposizioni previste sembrerebbero incentrate su una visione economica – industriale a medio termine. Ma è proprio in questo nuovo scenario economico globalizzato, dove l’attività d’impresa non è più limitata ai confini nazionali, che assume rilevanza l’introduzione di un sistema fiscale caratterizzato da agevolazioni fiscali per l’utilizzo degli “*asset intangibili*”, prevenendo fenomeni di delocalizzazione aziendale verso Stati caratterizzati da un sistema fiscale attenuato o, comunque, vantaggioso rispetto a quello interno.

In siffatto contesto si inserisce la normativa del “*Patent Box*”, che sicuramente costituisce una novità nel panorama normativo italiano, includendo aspetti eterogenei tra loro, tra cui quelli legali, fiscali, gestionali e finanziari, suggerendo una nuova visione gestionale delle aziende, basata sul presupposto che non si può prescindere dall’utilizzo dei beni immateriali, rientranti, a pieno titolo, nel patrimonio aziendale

L’agevolazione fiscale analizzata nel presente elaborato, è stata accolta con favore da parte delle imprese che, secondo la nota diffusa dal Ministero dell’Economia e delle Finanze sulle dichiarazioni IRES del 2017 relative all’anno fiscale 2016, hanno presentato istanze per importi complessivi pari a 2 miliardi di euro. Tutto ciò ha avuto come effetto positivo l’incessante attività di supporto e coadiuvazione a favore dei destinatari della normativa in esame da parte dell’Agenzia delle Entrate, in realtà da sempre in prima

¹²⁰Legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015) e ss. mod. ed integrazioni ai sensi della Legge di bilancio 2017.

linea nella lotta contro gli abusi fiscali ed antielusivi, che ha fornito puntualmente il proprio punto di vista inerente l'interpretazione delle disposizioni, prevenendo così dubbi esegetici che avrebbero reso complicata la concreta applicazione del regime agevolato, e fornendo modelli di adesione per opzionare l'agevolazione fiscale. Ma detti obiettivi non sempre sono stati raggiunti dall'Amministrazione Finanziaria che, in relazione agli aspetti procedurali non ha indicato una limitazione temporale entro cui il procedimento dovrà concludersi. Allo stesso modo, l'Agenzia non ha previsto un metodo preciso di valutazione della determinazione della quota di reddito attribuibile al bene intangibile. La mancanza di un quadro normativo intellegibile, non fa altro che rallentare l'accesso al regime, aumentandone, peraltro, gli oneri e la burocratizzazione.

La Commissione Finanza della Camera dei Deputati, con l'obiettivo di superare le difficoltà procedurali della procedura d'accesso all'agevolazione fiscale, aveva presentato un emendamento al disegno di Legge di bilancio per il 2019, con il quale si prevedeva un regime semplificato di accesso all'agevolazione fiscale da parte delle aziende che utilizzino direttamente il bene intangibile, incentrato su una valutazione discrezionale tra l'attuazione della procedura ordinaria di *ruling* o, in alternativa, indicare le informazioni necessarie per la determinazione del contributo economico preventivamente in una dichiarazione integrativa, da redigersi secondo le istruzioni che saranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, in sede di approvazione della Legge 30 dicembre 2018 n. 145 recante "Legge Finanziaria 2019", l'emendamento è stato stralciato e ciò costituisce sicuramente un'occasione persa per introdurre le modifiche di semplificazione della procedura predetta. L'auspicio è che il legislatore non lasci cadere nel vuoto le richieste di semplificazione procedurali inerenti il *Patent Box*, ed intervenga in materia in tempi celeri, partendo dall'emendamento predetto, e predisponendo un sistema accelerato per l'avvalimento dell'agevolazione. Difatti, analizzando le modifiche indicate

dalla Commissione Finanza, la possibilità di avvalersi dell'agevolazione mediante la dichiarazione integrativa, darà sicuramente un'accelerazione alle istanze di accesso al regime fiscale, che non saranno più subordinate all'instaurazione del procedimento obbligatorio di *ruling* dinanzi all'Amministrazione Finanziaria, ma, in un'ottica di responsabilizzazione del contribuente, dipenderanno dalla buona fede del soggetto passivo d'imposta che dovrà fornire tutte la documentazione a supporto dell'agevolazione. Un altro aspetto critico della disciplina del "*Patent Box*" attiene all'esclusione dall'ambito oggettivo d'applicazione dei marchi commerciali. Detta limitazione, sebbene giustificata dall'esigenza di allineare la normativa interna alle direttive OCSE, non tiene conto del tessuto economico italiano, caratterizzato da un utilizzo accentuato di tale tipologia d'intangibile.

Non va trascurato, inoltre, il ritardo con cui il nostro ordinamento si è dotato di una disciplina in materia di Patent Box. In merito, si rileva che il nostro paese, in ordine cronologico, è stato l'ultimo tra gli Stati membri dell'Unione Europea ad aver adottato il predetto regime agevolativo. Ciò, ovviamente, spiega le conseguenziali modifiche normative poste in successione temporale nell'ultimo quinquennio, finalizzate, più che altro, a colmare un ritardo di competitività rispetto a altri Stati.

BIBLIOGRAFIA

- G. Andreani A. Tubelli *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in Fisco, 2014
- P. Arginelli e F. Pedaccini *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
- D. Avolio B. Santacroce *Arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Patent Box*, in Corr. Trib., 2016, n. 4
- D. Avolio - E. De Angelis *L'Agenzia delle entrate chiarisce le modalità di calcolo del reddito agevolabile ai fini del Patent box*, in Corr. Trib., 2016, n. 19
- D. Avolio e E. De Angelis *Patent box, gruppi di imprese e contributo economico degli "intangibles"*, in Corr. trib., 2015
- G. Bertone *Il patent box nei chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in Dir. e Prat. Tribut., 2016, n. 3
- G. Bertone *Il Patent Box italiano*, Altalex, 2016
- G. Bertone, *Il patent box nei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in Dir. prat. trib., 2016
- P. Bertoni R.A. Papotti *L'ambito oggettivo di applicazione del "Patent box" fra disciplina industrialistica e posizione OCSE*, in Corr. trib., 2016
- A. Bianchi *Indagine conoscitiva su "Industria 4.0: quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, Confindustria, 22 marzo 2016
- G. Buonamassa G. Gerardi *Patent Box: chiarimenti dall'Agenzia delle entrate*, Amministrazione & finanza, 6/2016
- D. Campo *Patent Box: marchi d'impresa fuori dall'ambito applicativo*, in Fisco Oggi, 2017

R. Casati *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

G. M. Committeri, *Maggiore appeal per il Patent Box con le modifiche dell'Investment Compact*, in *Corr. Trib.*, 2015

G.M. Committeri *Patent Box: il regime opzionale per gli "intangibles"*, in *Corr. trib.*, 2014

M. Dallochio A Papottir e L. Pieroni *Patent Box Aspetti legali e benefici fiscali, ottimizzazione gestionale, patrimoniale e finanziaria*, 2016

P. Dragone *Il regime del Patent Box*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona, 2016

M. D'Orsogna, A. Sbroiavacca D. Stevanato *Patent Box tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi Trib.*, 2015

A. Fasolino e L. Miele *Patent Box con opzione flessibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 12/11/2015

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

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

T. Gasparri *Marchi d'impresa esclusi dal Patent Box*, in *Il Fisco*, n. 24, 2017

M. Leo *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in *Fisco*, 2016

L. Miele *I costi qualificati e i costi complessivi nel calcolo del "nexus ratio" del "Patent Box"*, *Corriere Tributario*, 18/2016

L. Miele R. Vio *Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE*, in *Corr. Trib.*, 2015

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

L. Miele R. Vio *Patent Box: spunti di riflessione alla luce delle Linee Guida OCSE*, *Corriere Tributario*, 22/2015

- G. Napolitano *Modifiche al regime patent box: le regole per le opzioni sui marchi*, in Fisco Oggi, 2017
- G. Napolitano *La fiscalità del trust – I redditi del beneficiario*, in Fisco Oggi, 2016
- G. Necchi *Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale (c.d. 'Patent Box')*, in Rivista diritto industriale, n. 65, 2016
- L. P. Pappalardo *Alcuni commenti a caldo sul nuovo Patent Box*, in Dir. Prat. Tribut., 2015
- M. Piazza A. Trainotti *Patent box limitato al software coperto da copyright*, in Fisco, 2016
- M. Pennesi G. Gallucci *Accesso al Patent Box per i marchi in corso di registrazione*, Corriere Tributario, 5/2017
- B. Perez Bernabeu, *R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules*, in *European Taxation*, Vol. 54, n. 5/2014
- L. Rossi F. Zecca *Il "Patent Box" nelle operazioni straordinarie tra regole italiane e indicazioni OCSE*, in Corr. trib., 2016
- P. Rossi Maccanico, *Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato (parte I): I fondamenti della nozione di aiuto fiscale*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 4, 2008
- N. Santangelo *Patent Box: le novità MISE-MEF-Il regime di tassazione agevolata dopo l'emanazione del D.M. 28 novembre 2017*, in *Fiscal Focus*, 2018
- M. Santini *I profili fiscali del trust*, in *Il Sole 24 ore*, 2014
- A. Trainotti *Regime del Patent Box tra chiarimenti intervenuti e temi ancora da approfondire*, in Fisco, 2016
- F. Telch *Patent box: esclusi i marchi di impresa*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 24, 2017
- G. Tesauro, *Diritto dell'Unione europea*, VI ed., Padova, CEDAM, 2010

A. Tomassini e R. Valentini *Patent Box, bonus ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 11/09/2015

A. Vicini Ronchetti *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rass. Tribut.*, 2016

PATENT BOX: Il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dallo sfruttamento della proprietà industriale. Il contesto nazionale ed Europeo

L'economia globalizzata, accentuata dalla crescente espansione dei mercati anche oltre i confini nazionali, induce le Società ad accrescere costantemente le proprie strategie di sviluppo aziendale. In siffatto contesto, carattere di priorità logica hanno assunto le risorse intangibili, considerate ormai un perno imprescindibile per la crescita aziendale in termini sia economici sia di competitività. Ed è nell'ambito di questa premessa che si dirige il presente lavoro, finalizzato ad approfondire la tematica dei beni immateriali sotto il profilo delle agevolazioni fiscali dettate dal regime di "*Patent box*". Detto istituto, introdotto con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), consiste in un regime agevolativo opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali, al fine di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo. Sotto tale profilo viene in rilievo il progetto "*Base Erosion And Profit Shifting*" (di seguito BEPS) pubblicato nel 2013, con il quale l'OCSE affronta il tema dell'ammissibilità del Patent Box. A tale iniziativa è seguita l'adozione del Piano d'Azione all'interno del progetto BEPS, con l'obiettivo principale di creare un pacchetto di misure volto a definire una riforma delle regole fiscali internazionali. I beneficiari dell'agevolazione sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, purché residenti nel territorio dello stato, prescindendo 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 che prevenga la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni. Sul crinale soggettivo, rientrano nell'ambito d'applicazione del "*patent box*" le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR: secondo la disposizione citata, sono considerati redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intendendosi per queste quelle indicate dall'art. 2195 c.c. Assumono particolare interesse in questo ambito: a) le tipologie di *intangibles* rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione. Assurgono a "*qualifying patents*" essenzialmente i brevetti concessi ovvero utilizzati per scopi commerciali, i quali costituiscono quindi diritti di sfruttamento, esclusivo o temporaneo, di nuove invenzioni suscettibili di applicazione industriale. In altri Stati (ad esempio Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro), invece, il perimetro applicativo della misura è più vasto, essendovi ricompresi anche marchi commerciali, diritti d'autore, modelli e disegni ornamentali e altresì i diritti connessi al *know-how*, segreti commerciali ovvero industriali (formule, processi

ecc.) come all'interno del regime inglese. Le principali differenze sono individuabili con riferimento alla misura ed alla modalità con cui il beneficio viene concesso. Le disposizioni contenute nella Legge 190/2014 non presentano profili di contrasto tra il regime di Patent Box e le libertà fondamentali in quanto la norma non reca alcun espresso regime fiscale differenziato sulla base della localizzazione del sito dove viene svolta l'attività di ricerca .

Tra i vari strumenti previsti dal Piano industriale (i.e. Industria 4.0) per favorire l'auspicata rivoluzione Industriale, il Legislatore ha previsto, con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), un nuovo regime agevolativo, introducendo il c.d. "*Patent Box*", sperimentato ormai da diversi anni in altri Paesi europei. In particolare, l'articolo 1 (nei commi dal 37 al 45) della suddetta legge ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, un regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali, al fine di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo e tutelare la base imponibile nazionale da strategie di aggressive "*tax planning*", che, proprio nel settore degli "*intangibles*", trovano innumerevoli opportunità di proliferazione, in particolar modo nell'ambito di un mercato interno europeo, che garantisce la libera circolazione dei fattori produttivi. In questo modo, anche il nostro Paese si è finalmente dotato di uno strumento di politica industriale, basato sulla leva fiscale, per attrarre il "*capitale intangibile*". Le motivazioni che hanno persuaso il legislatore ad introdurre nel nostro ordinamento l'innovativo regime sopra descritto, sono da rinvenirsi nel carattere prioritario assegnato ai beni immateriali nella creazione di valore nei processi produttivi industriali e conseguentemente all'opportunità che i redditi da essi derivanti, siano sottoposti a un regime fiscale agevolato quando le relative attività siano effettivamente svolte in Italia. L'introduzione del regime "*Patent Box*", infatti, ha come "*ratio*" il mantenimento dei beni immateriali in Italia nonché favorire il rientro dei predetti beni "*delocalizzati*" in paesi esteri.

Un altro obiettivo del suddetto regime è perseguito attraverso, la subordinazione ad una decisione discrezionale del titolare se accedere a tale regime oppure restare assoggettato all'imposizione fiscale ordinaria, vincolato per cinque esercizi, attraverso cui i soggetti interessati possono ottenere una detassazione parziale ai fini IRES ed IRAP (fissata per il 2015 al 30%, per il 2016 al 40% e per gli anni successivi al 50%) del provento derivante dall'utilizzo diretto o indiretto di alcune tipologie d'intangibile. È anche prevista la detassazione pressoché integrale delle plusvalenze ricavate dalla cessione di tali beni, a condizione che, entro il secondo periodo d'imposta successivo alla vendita, almeno il 90 per cento del relativo corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e nello sviluppo di altri beni sottoposti a regime agevolato.

l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito OCSE) da sempre si è spesa per il continuo contrasto ed il monitoraggio all'interno del progetto "Base Erosion And Profit Shifting" (di seguito BEPS) pubblicato nel

2013, alcuni temi già affrontati nel rapporto “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (1998) della diffusione di politiche fiscali elusive. 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 all’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”*. Nel marzo 2013, il Consiglio europeo ha messo in evidenza la necessità di una stretta collaborazione tra l’UE, l’OCSE e il G20 per sviluppare norme concordate a livello internazionale al fine di evitare l’erosione della base imponibile ed il trasferimento degli utili. A fronte di questa necessità, l’OCSE avviava un Piano d’Azione all’interno del progetto BEPS, che successivamente il 15 e 16 novembre 2015 viene approvato da parte dei Ministri delle finanze e Governatori delle Banche del G20. L’obiettivo principale del Piano d’Azione rispecchia a pieno la necessità di creare un pacchetto di misure volto a definire una riforma delle regole fiscali internazionali.

E ancora sulla materia, il Decreto “*Investment Compact*” (Decreto Legge 24 gennaio 2015 n. 3), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015 n. 33, ha novellato il decreto analizzato nei paragrafi precedenti, estendendo la platea de soggetti beneficiari della tassazione agevolata, comprendendo anche le piccole e medie imprese innovative che operano nel campo dell’innovazione tecnologica. Ulteriore novella introdotta dal decreto è l’ampliamento dell’agevolazione a tutte le tipologie di marchi, ivi inclusi quelli commerciali, superando così la limitazione precedente, in base alla quale i marchi d’impresa sarebbero agevolati solo se funzionalmente equivalenti ai brevetti, al fine di accentuare 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.

Il 10 novembre 2015 invece, con riferimento all’operatività del regime è stato emanato 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, in altre parole nei periodi d’imposta 2015 e 2016, mediante l’utilizzo del software denominato “PATENT_BOX”, disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate, entro il periodo d’imposta in cui ha inizio il regime di tassazione, e che l’opzione sarebbe stata valida per 5 periodi d’imposta, oltre ad essere irrevocabile e rinnovabile. Dal terzo periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, in altre parole 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 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.

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.

Il quadro normativo della disciplina del Patent Box si conclude, momentaneamente, con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 (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 agevolabili.

Passando agli ambiti ed al campo di applicazione 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, purché residenti nel territorio dello stato, prescindendo 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 che prevenga la doppia imposizione e con i quali ci sia lo scambio effettivo di informazioni. In merito alle società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia, l'agevolazione compete, come chiarito dalla Relazione Illustrativa al D.M., "*per i redditi derivanti dai beni immateriali compresi nel patrimonio della stabile organizzazione la cui proprietà (o titolarità) economica è attribuibile alla stabile organizzazione coerentemente con l'approccio elaborato in ambito OCSE*". E per evitare arbitraggi fiscali, le imprese possono esercitare l'opzione a condizione di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

Mentre l'art. 7 del modello di Convenzione OCSE, regola i *“business profits”*, al par. 1 affermando 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 simili alle medesime condizioni o in condizioni simili, tenendo conto delle funzioni svolte, degli asset utilizzati e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso altre parti dell'impresa”*. 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.

Andando avanti con la novellazione l'art. 3 del Decreto Ministeriale del 28 novembre 2017 disciplina i criteri di esclusione dal beneficio fiscale nei confronti delle società assoggettate: a) alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento; b) alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione; c) 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 Relazione Illustrativa al D.M. indica la *“ratio”* di tale esclusione nella circostanza che tali soggetti sono sottoposti a procedure non finalizzate *“alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica per le quali, peraltro, vigono criteri di determinazione del reddito diversi da quelli ordinari”*.

L'ambito oggettivo invece della disciplina di *“Patent Box”* assolve alla funzione di identificare i beni immateriali il cui reddito, derivante dall'utilizzo degli stessi, è ammesso al beneficio fiscale. In particolare, il comma 1 dell'articolo 6 del decreto in esame chiarisce quali effettivamente siano gli *“intangibles”* suscettibili di rientrare nel regime agevolato, ovvero: a) software protetto da copyright; b) 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; c) marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione; d) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili; e) informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

La scelta del Legislatore è stata quella di non intervenire definendo la nozione dei beni immateriali interessati, ma di rinviare il contribuente alle disposizioni industrialistiche sia italiane sia sovranazionale, in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili al relativo territorio di protezione. Come indicato nel secondo comma del medesimo articolo, tali beni sono identificati sotto due profili: definizione del singolo bene, e requisiti per la loro esistenza e protezione. La possibilità di sfruttare economicamente il bene immateriale è una condizione necessaria per fruire dell'agevolazione ma non è condizione sufficiente; si dovrà controllare se possa essere attribuito un valore, dal quale ne derivi un componente positivo che concorra alla formazione del reddito di impresa. La norma non richiede necessariamente la registrazione del bene immateriale (ad esempio i brevetti, i marchi o i disegni registrati), pur dovendosi trattare di beni per cui le leggi vigenti prevedono "potenzialmente" la protezione; infatti vi sono altri beni immateriali che non sono individuabili sulla base di atti formali, accessibili e opponibili ai terzi.

Rispetto alle scelte di altri Stati europei, dove il *Patent Box* riguarda prevalentemente i redditi derivanti dai brevetti, l'ambito di applicazione oggettivo individuato dal nostro Legislatore appare più ampio e l'inserimento dei marchi commerciali rappresenta un elemento caratterizzante del regime italiano, potenziando in maniera significativa la platea dei soggetti della nuova misura. Il regime agevolato in esame, oltre ai requisiti soggettivi ed oggettivi descritti nei paragrafi precedenti, è subordinato alla sussistenza della condizione prevista dall'art. 1, comma 4, della Legge di Stabilità 2015, ovvero lo svolgimento di "*attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla produzione dei beni di cui al comma 39*". Lo svolgimento delle suddette attività rappresenta una "*condicio sine qua non*" affinché i contribuenti possano accedere al regime fiscale agevolato. In quest'ottica si inserisce l'articolo 8 del D.M. 30 luglio 2015 che enuclea le attività qualificanti ai fini del godimento del regime di *Patent Box* con un'elencazione puntuale, prevedendo in particolare che le attività di ricerca e sviluppo debbano essere "*finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni*" oggetto dell'agevolazione. Tali attività si presentano particolarmente ampie e non circoscritte alla ricerca e allo sviluppo in senso stretto. L'art. 8 del Decreto Attuativo definisce che le attività di ricerca e sviluppo finalizzate al mantenimento, accrescimento e sviluppo dei beni immateriali, devono consistere in: a) ricerca fondamentale, intesa come l'insieme dei lavori sperimentali e teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, che

saranno poi utilizzate nella ricerca applicata e *design*; b) *ricerca applicata*, detta anche industriale, che ha come scopo quello di sviluppare nuovi prodotti processi e servizi, oppure di migliorare quelli già esistenti appartenenti al mondo della scienza e della tecnica. Rientrano in questa definizione anche le attività dello *sviluppo sperimentale* quali la costruzione di prototipi, i test di convalida di prodotti, processi e servizi e la realizzazione di impianti e attrezzature; c) *design*, ossia tutte le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, sia per quanto riguarda il loro aspetto esteriore, sia per ogni loro singola componente. Con tale enunciato l'Agenzia sottolinea la necessità di un continuo monitoraggio nel tempo di suddette spese di ricerca e del loro utilizzo a diretto collegamento con un *intangibile* (che potrebbe anche avvenire dopo molti anni). Infatti la scelta proposta dall'Agenzia è quella di differire la rilevanza del costo della ricerca fondamentale al momento successivo in cui essa si traduce in ricerca applicata.

Nel caso in cui, in un anno, l'impresa non sostenga costi legati all'attività di ricerca e sviluppo direttamente collegati al bene da esse "generato", la stessa può continuare a fruire del regime agevolativo di Patent Box, in virtù del fatto che tali attività non debbano necessariamente essere esercitate nel periodo di imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione dei redditi derivanti dal medesimo bene, ma è sufficiente che tale attività sia stata esercitata nei periodi di imposta precedenti.

Come definito più volte nel corso di questa trattazione, il *Patent Box* consiste in un regime opzionale avente durata quinquennale che dà diritto a una detassazione parziale (cioè a una deduzione dall'imponibile fiscale, valida sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, effettuata mediante variazione in diminuzione in sede di dichiarazione) del reddito prodotto dall'utilizzo di taluni beni immateriali indicati nell'art. 6 del Decreto Attuativo ed analizzati nel precedente paragrafo di questo elaborato. La determinazione della quota di reddito prodotta dal bene che concorrerà a formare la quota di reddito agevolabile prevista dall'art. 9, comma 6, del Decreto Attuativo è regolato da un procedimento strutturato su tre fasi complementari l'una con l'altra e che trova la propria fonte nella Circolare 11/E dell'Agenzia delle Entrate.

Più in dettaglio, adesso passiamo a definire i metodi di determinazione dell'agevolazione, occorre: a) individuare, innanzitutto, il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale, ai sensi dell'art. 7 del Decreto Attuativo; b) calcolare, poi, il c.d. "*nexus ratio*", dato dal rapporto tra i costi qualificati e i costi complessivi, ai sensi dell'art. 9, commi da 2 a 5 del medesimo decreto; c) infine effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile ed il *nexus ratio* per ottenere la quota di reddito agevolabile, prevista dall'art. 9, comma 7 del Decreto Attuativo. Le modalità di determinazione reddito agevolabile derivante dall'utilizzo dell'*intangibile*, differisce a seconda che tale bene sia utilizzato direttamente dall'impresa o concesso in uso a terzi (utilizzo indiretto).

A questo proposito la disciplina del Patent Box distingue tra “contributo economico” e “reddito” in quanto nel caso di utilizzo diretto, il valore economico del bene intangibile va estrapolato dal valore di una transazione che include altri beni in cui il predetto bene è incorporato, mentre nel caso di utilizzo indiretto, l’oggetto della transazione è proprio il bene intangibile concesso in licenza ovvero ceduto.

Per utilizzo indiretto, si intende la fattispecie in cui il titolare, in qualità di licenziante, concede ad un soggetto terzo (detto licenziatario), dietro il pagamento di un corrispettivo, l’utilizzo del bene immateriale coperto da privativa. La licenza, quindi, rappresenta una deroga privatistica su base volontaria al diritto di esclusiva attribuito dall’ordinamento al bene immateriale.

L’Agenzia delle Entrate precisa inoltre in merito alle modalità di calcolo della agevolazione che il *nexus ratio* deve essere determinato sulla base del rapporto tra: a) i costi di attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l’accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale; b) i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene. La categoria dei costi qualificati si compone dei costi che la società sostiene, direttamente, ovvero attraverso soggetti terzi esterni al gruppo, per l’attività di ricerca e sviluppo (R&S), ad eccezione di quei costi per l’acquisto del bene immateriale e le *royalties*, nonché i costi di attività di ricerca e sviluppo affidati però a società interne al gruppo, che sono invece compresi al denominatore insieme ai sovraesposti costi qualificati. Sono compresi anche i costi infragruppo, ma limitatamente per l’ammontare che costituisce un riaddebito dei costi sostenuti dalla parte correlata nei confronti di terzi per l’esercizio dell’attività suddette. La Circolare n. 36/E dell’Agenzia delle Entrate specifica che “*è stato predisposto un modello semplificato contenente prevalentemente informazioni di natura anagrafica, per dar modo a tutte le imprese di esercitare l’opzione, comprendendo anche quelle che, al momento dell’opzione, non sono ancora in grado di valutare se ricorrono le condizioni previste dalla norma - o anche solo la convenienza economica - per accedere al beneficio in esame*”. Questa opzione produrrà l’effetto di censire le imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo e che potrebbero beneficiare del regime di vantaggio derivante dall’applicazione della disciplina del Patent Box a far data dal 2015.

La formulazione della disposizione solleva alcuni punti di domanda in ordine alle condizioni che devono sussistere per l’esercizio dell’opzione. In particolare, non è chiaro se l’opzione possa essere esercitata solo laddove l’impresa abbia già conseguito i redditi, ritraibili dal bene immateriale che possono fruire del beneficio, o se sia sufficiente che il contribuente svolga l’attività di ricerca e sviluppo rilevante ai fini del regime o se, ancora, si tratti di una opzione esercitabile anche in mancanza di tali presupposti. Considerando l’assenza di una specifica previsione nel Decreto di attuazione, non è irragionevole affermare che l’opzione possa essere esercitata da tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa che prevedono di fruire del regime preferenziale. L’opzione, infatti, di per sé, non

produce altro effetto che quello di consentire di beneficiare del regime di vantaggio che opera, di fatto, solo ove l'attività di ricerca e sviluppo sia effettivamente svolta e, in più, solo ove essa si sia conclusa con successo dando vita a intangibles produttivi di reddito. Un altro degli aspetti controversi del Patent Box riguarda le conseguenze derivanti dall'abbandono del regime da parte di imprese che si accorgono, dopo aver esercitato l'opzione, di non avere la possibilità ovvero la convenienza a concludere l'iter che porta alla quantificazione del reddito detassabile. In queste situazioni nelle quali, nonostante l'opzione esercitata, non fosse svolta alcuna attività di ricerca e sviluppo ovvero questa risultasse infruttuosa, l'opzione stessa rimarrebbe priva di effetti.

Il D.M. 30 luglio 2015 prevede infine all'art. 12 che in determinate fattispecie l'accesso al regime di Patent Box sia subordinato all'esecuzione preventiva del "*ruling internazionale*", e queste fattispecie sono: a) la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali. In questo caso la procedura di ruling per l'accesso all'agevolazione è obbligatoria; b) la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali in ipotesi diverse dall'utilizzo diretto, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla medesima impresa (rapporti infragruppo); c) la determinazione delle plusvalenze relative a cessioni di beni immateriali. In quest'ultimo caso e in quello precedente la procedura di ruling è facoltativa, e quindi è oggetto di una valutazione di convenienza per il contribuente, che ha 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 ruling.

Per avviare la procedura, i soggetti titolari di reddito d'impresa devono inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza in carta libera, tramite raccomandata con avviso di ricevimento, contenente alcune informazioni. In particolare, l'istanza deve avere un contenuto minimo essenziale, costituito sia da informazioni di carattere anagrafico, sia da alcune informazioni volte a identificare genericamente, per tipologia e con specifico riferimento alle categorie individuate nel Decreto, a) i beni immateriali dai quali scaturisce il reddito da agevolare, b) l'eventuale vincolo di complementarietà esistente e c) l'attività di ricerca e sviluppo effettuata.

L'istanza deve, inoltre, essere sottoscritta dal legale rappresentante o da altra persona munita dei poteri di rappresentanza. La carenza dei predetti elementi essenziali determina il rigetto dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento della stessa. entro 120 gironi dalla presentazione dell'istanza dovrà essere: 1) prodotta tutta la documentazione di supporto per individuare in modo analitico i beni immateriali oggetto dell'opzione; 2) fornita una descrizione dettagliata delle attività di ricerca e sviluppo, indicandone il collegamento con i beni immateriali di riferimento; 3) inoltre, la documentazione dovrà contenere la descrizione dei

metodi e criteri di calcolo utilizzati per la determinazione dell'agevolazione e le ragioni per cui sono stati selezionati proprio tali metodi.

Come già ribadito la legislazione italiana in materia di “*patent box*” è la conseguenza della necessità del nostro paese di adeguarsi ai regimi adottati ormai da considerevole lasso di tempo da molti paesi dell’Unione Europea, che hanno rappresentato una spinta decisiva per colmare il gap di competitività che si era venuto a creare.

Dal lato pratico questi regimi agevolativi nell'ambito dell'Unione Europea presentano solo alcuni tratti comuni. In particolare, gli elementi strutturali ricorrenti nelle diverse legislazioni attengono: a) all'elemento oggettivo dell'agevolazione, ed in specie agli *intangibles* che conferiscono titolo per la fruizione della stessa (trattasi dei cd. *qualifying patents*, così come definiti dalle rispettive normative); b) all'elemento soggettivo dell'agevolazione, considerato che l'applicazione della stessa è spesso subordinata al verificarsi di talune condizioni in capo al soggetto che richiede tale beneficio. Ma in disparte dai predetti profili, le varie legislazioni presentano delle significative divergenze, tanto che non è possibile individuare un modello unitario e generale di *Patent Box* a livello europeo. Tra gli altri elementi che qualificano e differenziano i vari regimi assumono particolare interesse: a) le tipologie di *intangibles* rientranti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione. Assurgono a “*qualifying patents*” essenzialmente i brevetti concessi ovvero utilizzati per scopi commerciali, i quali costituiscono quindi diritti di sfruttamento, esclusivo o temporaneo, di nuove invenzioni suscettibili di applicazione industriale. In altri Stati (ad esempio Lussemburgo, Ungheria, Liechtenstein e Cipro), invece, il perimetro applicativo della misura è più vasto, essendovi ricompresi anche marchi commerciali, diritti d'autore, modelli e disegni ornamentali e altresì i diritti connessi al *know-how*, segreti commerciali ovvero industriali (formule, processi ecc.) come all'interno del regime inglese.

Il diritto comunitario nel suo complesso, non postula preclusioni all’adozione di regimi fiscali vantaggiosi sui redditi conseguenti all’utilizzo di proprietà intellettuali, a condizione che dette imposizioni fiscali non conducano ad una discriminazione o attenuazione delle libertà fondamentali statuite dal Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea.

La libertà di stabilimento di cui all’art. 49 del TFUE e la libertà di prestazione dei servizi, costituiscono principi cardini dell’ordinamento unionale, sottoposte a deroghe nelle fattispecie tassativamente previste dal medesimo Trattato e riconducibili, più che altro, alla tutela dell’ordine pubblico. Un ulteriore aspetto che attiene alla compatibilità della norma con il diritto comunitario riguarda la possibile violazione del divieto di aiuti di Stato ed in particolare con riferimento al carattere della selettività e della capacità di incidere e distorcere la concorrenza.

La disciplina degli aiuti di Stato è volta a garantire la libera concorrenza nel mercato unico europeo, poiché tale fine è funzionale alla realizzazione di altri scopi, quali ad esempio, quello di stimolare l’economia o l’innovazione

tecnologica, l'ottima allocazione delle risorse, oppure generare benefici per i consumatori. In base all'anzidetto approccio, il regime di Patent Box italiano costituisce una violazione della normativa sugli aiuti di Stato, considerando che il regime in questione comprende nel campo di applicazione oggettivo anche i marketing-related intangibles, e l'utilizzo dell'approccio del reddito lordo per il trattamento delle spese sostenute per produrre i redditi qualificabili, rendendo il regime italiano un mezzo per attirare capitale di investimento estero piuttosto che promuovere l'innovazione e l'attività di ricerca e sviluppo nel territorio, i quali costituiscono gli scopi principali del regime stesso.

L'agevolazione fiscale analizzata nel presente elaborato, tirando le somme, è stata accolta con favore da parte delle imprese che, secondo la nota diffusa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sulle dichiarazioni IRES del 2017 relative all'anno fiscale 2016, hanno presentato istanze per importi complessivi pari a 2 miliardi di euro. Tutto ciò ha avuto come effetto positivo l'incessante attività di supporto e coadiuvazione a favore dei destinatari della normativa in esame da parte dell'Agenzia delle Entrate, in realtà da sempre in prima linea nella lotta contro gli abusi fiscali ed antielusivi, che ha fornito puntualmente il proprio punto di vista inerente l'interpretazione delle disposizioni, prevenendo così dubbi esegetici che avrebbero reso complicata la concreta applicazione del regime agevolato, e fornendo modelli di adesione per opzionare l'agevolazione fiscale.

Ma detti obiettivi non sempre sono stati raggiunti dall'Amministrazione Finanziaria che, in relazione agli aspetti procedurali non ha indicato una limitazione temporale entro cui il procedimento dovrà concludersi. Allo stesso modo, l'Agenzia non ha previsto un metodo preciso di valutazione della determinazione della quota di reddito attribuibile al bene intangibile. La mancanza di un quadro normativo intellegibile, non fa altro che rallentare l'accesso al regime, aumentandone, peraltro, gli oneri e la burocratizzazione.

La Commissione Finanza della Camera dei Deputati, con l'obiettivo di superare le difficoltà procedurali della procedura d'accesso all'agevolazione fiscale, aveva presentato un emendamento al disegno di Legge di bilancio per il 2019, con il quale si prevedeva un regime semplificato di accesso all'agevolazione fiscale da parte delle aziende che utilizzino direttamente il bene intangibile, incentrato su una valutazione discrezionale tra l'attuazione della procedura ordinaria di *ruling* o, in alternativa, indicare le informazioni necessarie per la determinazione del contributo economico preventivamente in una dichiarazione integrativa, da redigersi secondo le istruzioni che saranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, in sede di approvazione della Legge 30 dicembre 2018 n. 145 recante "Legge Finanziaria 2019", l'emendamento è stato stralciato e ciò costituisce sicuramente un'occasione persa per introdurre le modifiche di semplificazione della procedura predetta. L'auspicio è che il legislatore non lasci cadere nel vuoto le richieste di semplificazione procedurali inerenti il *Patent Box*, ed intervenga in materia in tempi celeri, partendo

dall'emendamento predetto, e predisponendo un sistema accelerato per
l'avvalimento dell'agevolazione.