

# STUDIO ASSOCIATO PAGANI

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI DEI CONTI

Via G. Frua, 24  
20146 Milano  
Tel. +39 (02) 46.07.22

Fax +39 (02) 49.81.537  
e-mail: studiopagani@studiopagani.net  
web site: www.studiopagani.net  
P.IVA 09906120150

Sergio Pagani  
Paolo D. S. Pagani  
Raffaella Pagani  
Emanuela Civardi  
Antonio Musso  
Alessandra Pagani  
Paola Bariati

## CIRCOLARE N°7 DEL 13/11/2015

*Il cd. Patent Box, la detassazione parziale dei redditi derivanti dall'utilizzo degli "intangibile" (beni immateriali) come introdotta dal D.L. 190/2014 ed attuata dal D.M. 30 luglio 2015*

Alla spettabile clientela – alla c.a. della Direzione

### LA DETASSAZIONE INTRODotta DAL PATENT BOX ED I SOGGETTI AMMESSI

Rif. art. 1, co. 37-45, L. n. 190/2014, D.M. 30 luglio 2015

**La parziale detassazione (ai fini delle imposte dirette e dell'Irap) del reddito derivante dall'utilizzazione di alcune attività immateriali sulle quale viene effettuata attività di ricerca e sviluppo (R&S) finalizzata al mantenimento, allo sviluppo o all'accrescimento del loro valore.**

Gli elementi essenziali:

- Reddito (componenti positive – componenti negative) ottenuto dall'utilizzazione economica di determinati *intangibile*;
- Gli *intangibile* devono essere oggetto di una specifica attività di ricerca e sviluppo che ne mantenga, accresca o sviluppi il valore.

*Oggetto e condizioni essenziali dell'agevolazione introdotta dal Patent Box*

Ai soggetti Irpef ed Ires che conseguono reddito d'impresa, residenti o non residenti con stabile organizzazione in Italia, cui siano attribuibili i beni immateriali produttivi di reddito.

*A chi spetta?*

Condizione dell'agevolazione è che vi sia continuità dell'attività d'impresa, per cui gli stessi soggetti sono esclusi quando non si verifici tale requisito (es. assoggettamento a procedura concorsuale). Nel caso, invece, di continuità dell'impresa nel contesto di operazioni straordinarie (fusione, scissione, conferimento) il soggetto avente causa subentra al dante cause negli effetti dell'esercizio dell'opzione.

*L'esclusione e la continuazione*

I PERIODI D'IMPOSTA AGEVOLATI, L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE, LA DETASSAZIONE GRADUALE	
Della parziale detassazione beneficiano i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di alcuni beni immateriali conseguiti a partire dal periodo d'imposta <u>2015</u> . La possibilità di rinnovare l'opzione per il <i>Patent Box</i> al termine del quinquennio vincolato induce a ritenere che l'accesso non sia limitato al solo triennio 2015-2017 esplicitamente menzionato nella norma.	<i>L'entrata in vigore ed il presumibile carattere permanente</i>
Per il biennio 2015 e 2016 l'opzione va esercitata secondo apposita comunicazione, su modello ministeriale. A partire dal periodo d'imposta 2017, invece, l'opzione viene espressa nel modello UNICO.	<i>Esercizio dell'opzione</i>
Il contribuente può decidere di esercitare l'opzione per la detassazione soltanto per il reddito o i redditi conseguenti all'utilizzazione di uno o alcuni beni immateriali detenuti. In altre parole l'opzione non investe necessariamente tutti i redditi generati dai beni immateriali detenuti, salvo quanto chiarito in seguito per il computo del quoziente nel triennio 2015-2017.	<i>Opzione selettiva o omnicomprensiva?</i>
<p><b>L'opzione è vincolante per 5 anni</b> a partire:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dal periodo d'imposta in cui ne viene data comunicazione con apposito modello (2015 → vincolante per il quinquennio 2015-2019; 2016 → vincolante per il quinquennio 2016-2020);</li> <li>• dal periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi d'esercizio dell'opzione (dal 2017);</li> <li>• dal periodo d'imposta in cui viene presentata la richiesta di <i>ruling</i> nel caso di utilizzo interno del bene immateriale.</li> </ul>	<i>Durata e decorrenza dell'opzione</i>
<p>La percentuale del reddito derivante dall'utilizzazione economica esclusa dalla tassazione diretta e dell'Irap viene fissata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel 30% per il 2015 (Ires al 19,25%);</li> <li>• nel 40% per il 2016 (Ires al 16,5%);</li> <li>• nel 50% a partire dal 2017 (Ires al 13,75%).</li> </ul>	<i>Detassazione crescente</i>

GLI INTANGIBLES CON UTILIZZO AGEVOLATO	
<p>La detassazione opera con riferimento al reddito derivante dall'utilizzazione economica dei seguenti beni immateriali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>software protetto da <i>copyright</i></b>;</li> <li>• <b>brevetti industriali concessi, oppure in corso di concessione</b>, compresi quelli per invenzione, incluse 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;</li> <li>• <b>marchi d'impresa</b>, compresi quelli collettivi, <b>registrati o in corso di registrazione</b>;</li> <li>• <b>disegni e modelli, giuridicamente tutelabili</b>;</li> </ul>	<i>Quali attività immateriali</i>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili (<i>know how tutelabile</i>).</li> </ul>	
<p>L'elenco precedente evidenzia un requisito che ciascuna attività immateriale deve soddisfare affinché il reddito connesso ritraibile sia detassato: <b>la tutela/protezione giuridica della possibilità di sfruttamento economico</b>.</p> <p>Il <i>Patent Box</i> affida l'individuazione dei suddetti <i>intangibile</i> e la relativa tutela giuridica sia alle norme nazionali, comunitarie o internazionali, sia a quanto contenuto in regolamenti dell'Unione Europea, in trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabile nel relativo territorio di protezione. Pertanto, ad esempio, potrebbe trattarsi di un brevetto riconosciuto secondo una normativa estera il cui utilizzo economico, però, è localizzato in Italia.</p>	<p><i>Il requisito della tutela giuridica</i></p>
<p>Non è necessario che l'utilizzazione economica dell'<i>intangibile</i> si fondi sulla proprietà dello stesso (<i>asset</i> immateriale sviluppato internamente): la disponibilità del medesimo, infatti, potrebbe essere legata ad un contratto di licenza d'uso o da un precedente acquisto da terzi (aspetto da chiarire).</p>	<p><i>A quale titolo avviene l'utilizzazione economica?</i></p>

L'ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO SUGLI INTANGIBILE	
<p>E' indispensabile che il contribuente beneficiario effettui una specifica attività di ricerca e sviluppo sugli <i>intangibile</i>.</p>	<p><i>Il requisito imprescindibile: l'attività di ricerca e sviluppo implementata sul bene immateriale da cui si ottiene il reddito detassato</i></p>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. la <b>ricerca fondamentale</b>, rappresentata dai lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, qualora successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e <i>design</i>;</li> <li>2. la <b>ricerca applicata</b>, ovvero quella pianificata per ottenere nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi, oppure apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;</li> <li>3. lo <b>sviluppo sperimentale e competitivo</b>, costituito dall'acquisizione, dalla combinazione, dalla strutturazione e dall'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo, al fine di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in tale definizione anche le <b>altre attività destinate alla definizione concettuale</b> – concernente nuovi prodotti, processi o servizi – e i test, le prove e le sperimentazioni necessarie ad ottenere le autorizzazioni per l'immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Lo <b>sviluppo sperimentale</b> ricomprende altresì la <b>costruzione di prototipi e campioni</b>, la</li> </ol>	<p><i>Quali attività di R&amp;S?</i></p>

<p>dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i test e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari;</p> <p>4. il <b>design</b>, inteso come le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, compreso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte e le <b>attività di sviluppo dei marchi</b>;</p> <p>5. l'<b>ideazione</b> e la <b>realizzazione del software</b> protetto da <i>copyright</i>;</p> <p>6. le <b>ricerche preventive</b>, i test e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi di anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti, il rinnovo degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e dei corrispondenti contratti;</p> <p>7. le <b>attività di presentazione, comunicazione e promozione</b> che accrescono il carattere distintivo o la rinomanza dei marchi e contribuiscono alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti e servizi o del <i>design</i>. Dovrebbero, pertanto, ritenersi inclusi il <i>trade marketing</i>, la pubblicità istituzionale e il <i>marketing</i> strategico.</p>	
<p>Tutte le diverse forme di attività di R&amp;S contemplate dalla disciplina del <i>Patent Box</i> devono essere finalizzate al mantenimento, allo sviluppo o all'accrescimento del valore dei beni immateriali in precedenza elencati.</p>	<p><i>Il fine dell'attività di R&amp;S</i></p>
<p><b>L'attività di R&amp;S può essere implementata e sostenuta:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>internamente</b> (ossia direttamente dal soggetto beneficiario);</li> <li>• <b>esternamente</b> (contratti stipulati con) da: <ul style="list-style-type: none"> <li>– università o enti di ricerca ed organismi equiparati;</li> <li>– soggetti terzi "indipendenti" (estranei a rapporti di partecipazioni di controllo nell'ambito del gruppo);</li> <li>– da altre società inserite nel gruppo (rapporti di partecipazione diretti-indiretti o incrociati di controllo);</li> </ul> </li> </ul> <p>sia in Italia che all'estero.</p> <p>Se in ogni caso l'implementazione dell'attività di R&amp;S (per il mantenimento, sviluppo o accrescimento del valore) consente l'accesso al regime di <i>Patent Box</i>, la modalità con cui viene svolta incide, però, sull'entità del beneficio goduto.</p>	<p><i>Interna, esterna, infragruppo con differenti impatti sull'entità dell'agevolazione</i></p>
<p><b>L'UTILIZZO DETASSATO DEGLI INTANGIBLE</b></p>	
<p>1. Il reddito da detassare può essere conseguito mediante la concessione (in uso) dei diritti allo sfruttamento economico dei beni immateriali a terzi (<i>royalties</i>):</p> <p>→ Reddito agevolabile = canoni di concessione percepiti al netto dei costi correlati di competenza del medesimo periodo d'imposta</p>	<p><i>Concessione in uso</i></p>

<p>2. E' possibile anche utilizzare direttamente l'intangibile giuridicamente protetto, appropriandosi internamento del risultato economico connesso allo sfruttamento economico:</p> <p>→ Reddito agevolabile = Reddito figurativo attribuibile ai beni immateriali (componenti positive stimate – componenti negative correlate).</p> <p>L'idea di fondo è che il reddito complessivo realizzato dall'imprenditore che utilizza internamente il bene immateriale incorpori già il contributo economico (il reddito figurativo positivo o negativo) apportato dallo sfruttamento dell'<i>intangibile</i>.</p>	<p><i>Usò diretto e reddito figurativo dall'intangibile</i></p>
<p>Più chiaramente, affinché chi effettua attività di ricerca e sviluppo e detiene determinati beni immateriali sia agevolato indipendentemente dalla condizione di concessione in uso a terzi o di utilizzo diretto nella propria attività in questo secondo caso si assume che il bene immateriale sia dato in licenza al beneficiario da un astratto e distinto ramo d'azienda interno.</p>	<p><i>L'agevolazione compete in egual misura a chi ne faccia uso diretto ed a chi la conceda in uso a terzi</i></p>
<p><b>La stima del reddito figurativo</b> nell'ipotesi di uso interno discende da <b>un accordo preventivo</b> raggiunto con l'Agenzia delle Entrate <b>mediante la procedura di <i>ruling</i> internazionale</b> (il "nuovo" art. 36-ter del DPR n. 600/1973 → accordo vincolante per le parti per il periodo d'imposta in cui viene definito e per i successivi quattro anni). In tal caso:</p> <p>a) l'opzione ha effetto dal periodo d'imposta in cui viene fatta richiesta;</p> <p>b) in attesa della determinazione concordata il reddito detassato può essere indicato nel modello dichiarativo riferito al periodo d'imposta di stipulazione dell'accordo, fermo restando la possibilità di presentare istanza di rimborso o la dichiarazione integrativa a favore (sussistendone i presupposti).</p> <p>La procedura di <i>ruling internazionale</i>, inoltre, è facoltativamente attuabile per la determinazione dei componenti positivi e l'allocazione dei correlati componenti negativi nel caso di operazioni con consociate (infragrupo).</p>	<p><i>Come si determina il reddito interno figurativo? La procedura di <i>ruling internazionale</i></i></p>

<p><b>LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DETASSATO</b></p>	
<p style="text-align: center;"><b>Reddito da <i>intangibile</i> detassato</b></p> <p style="text-align: center;">=</p> <p style="text-align: center;"><b>Reddito da <i>intangibile</i> * (costi qualificati/ costi complessivi)</b></p> <p>L'esclusione parziale dal concorso alla formazione della base imponibile delle imposte dirette e dell'imposta regionale sulle attività produttive non investe in ogni caso l'intero reddito tratto dall'utilizzo dell'attività immateriale, ma la sua rilevanza diminuisce al crescere dell'intensità dell'attività di R&amp;S svolta infragrupo o nell'ipotesi di</p>	<p><i>Il reddito "immateriale" escluso da tassazione</i></p>

<p>acquisto da terzi della diritto allo sfruttamento (proprietà o licenza d'uso).</p>	
<p>La riduzione del reddito da <i>intangibile</i> detassabile (al 30%, al 40% ed al 50%) opera applicandovi un coefficiente pari al rapporto tra “costo qualificati” e “costi complessivi”. Il coefficiente è dato da:</p> <p style="text-align: center;"><b>IL NUMERATORE</b></p> <p><b>“Costi qualificati”</b> = spese sostenute per l’attività di R&amp;S come sopra individuata se sostenute internamente o esternamente con contratti stipulati con università, centri di ricerca, soggetti indipendenti dal gruppo.</p> <p>I costi qualificati da riportare al numeratore vanno incrementati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dei costi di R&amp;S per operazioni con soggetti indipendenti riaddebitati da una consociata al soggetto beneficiario (colui che gode della detassazione);</li> <li>• nell’ipotesi di attività di R&amp;S estesa a più società del medesimo gruppo secondo accordi di ripartizione dei costi, delle spese sostenute dal beneficiario sino a concorrenza dei proventi che allo stesso derivano dal riaddebito degli stessi ad altri soggetti del gruppo.</li> <li>• <u>dei costi per l’attività di R&amp;S domandata ad altra consociata e dei costi per l’acquisizione (anche nella forma di concessione in uso) degli <i>intangibile</i> esclusivamente nel limite del 30% dell’ammontare dei costi qualificati.</u></li> </ul> <p>Si osservi come dalle spese legate ad operazioni con consociate viene escluso quanto costituisce il riaddebito di costi sostenuti da società del gruppo con soggetti al di fuori del gruppo.</p> <p style="text-align: center;"><b>IL DENOMINATORE</b></p> <p><b>“Costi complessivi”</b> = il 100% dei costi qualificati interni ed esterni e dei costi di acquisto da terzi.</p> <p>Ne discende che il numeratore differisce dal denominatore (potenzialmente maggiore) non per la natura dei componenti negativi contemplati (gli stessi), ma per la misura in cui il loro importo assume rilevanza.</p>	<p><i>Il quoziente: costi qualificati e costi complessivi</i></p>
<p>Limitatamente ai periodi d’imposta 2015, 2016 e 2017 la determinazione dei costi qualificati e dei costi complessivi (dunque del quoziente) include non solo i costi di competenza dei periodi d’imposta in cui il reddito è detassabile, ma anche quelli di competenza del triennio precedente in cui ancora non sussisteva il regime di esclusione parziale. Non solo: il calcolo va riferito all’ammontare complessivo dei costi fiscalmente rilevanti correlati a tutti gli <i>intangibile</i> oggetto di utilizzazione economica.</p> <p>Es. calcolo 2015 → inclusione dei costi R&amp;S, costi connessi ad operazioni con consociate e costi d’acquisto di competenza del quadriennio 2012-2015.</p>	<p><i>La media mobile del quadriennio</i></p>

<p>A partire dal 2018, invece, il quadriennio di riferimento include i costi di competenza del 2018 e del triennio anteriore 2015-2017, annualità tutte interessate direttamente dalla detassazione in argomento. A ciò va aggiunto che i costi non andranno più considerati in aggregato (senza distinzione per bene), ma occorre estrapolare soltanto i costi connessi al singolo <i>intangibile</i> il cui reddito da utilizzazione si intende parzialmente escludere da tassazione diretta o regionale.</p>	
<p><b>L'acquisto da terzi del diritto allo sfruttamento economico e le operazioni con consociate riducono (potenzialmente) in misura proporzionale la capacità del sostenimento dei costi di R&amp;S di tradursi nella detassazione parziale dell'intero reddito ascrivibile a detti beni mediante il meccanismo del quoziente.</b> Quest'ultimo pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– premia chi sostiene internamente l'attività di R&amp;S o la delocalizza a soggetti esterni al gruppo → l'intero reddito "immateriale" è soggetti a detassazione;</li> <li>– penalizza relativamente chi si avvale di consociate o acquista il diritto all'utilizzo da terzi → è una diminuzione potenziale in quanto costi specifici "premianti" di ammontare relativamente consistente ne possono neutralizzare il concorso ridotto alla determinazione del numeratore.</li> </ul> <p>Es. Costi specifici "premianti" = 100  Costo d'acquisto da terzi = 15  Operazioni con consociate = 15  Quoziente = <math>130/130 = 1</math> → reddito "immateriale" interamente oggetto di detassazione parziale in quanto le spese "penalizzanti" non eccedono il 30% delle spese "premianti".</p>	<p><i>Il meccanismo del quoziente: chi premia di più e chi "penalizza"</i></p>
<p>Da chiarire come si articolerà la presenza di un beneficio da Patent Box con eventuale situazione di perdita d'esercizio e/o di perdite pregresse riportabili.</p>	<p><i>Patent Box e riporto perdite</i></p>

<b>LA DETASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DA CESSIONE DEI BENI IMMATERIALI</b>	
<p>Viene, infine, introdotta l'integrale detassazione delle plusvalenze generate dalla cessione dei beni immateriali dal cui utilizzo diretto o indiretto origina il reddito parzialmente detassabile.</p>	<p><i>La detassazione delle plusvalenze da cessione degli intangibile</i></p>
<p>E' obbligatorio destinare almeno il 90% dei proventi dalla cessione allo svolgimento nei successivi due periodi d'imposta (indipendentemente dai termini di incasso pattuiti) di attività di R&amp;S:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– internamente al beneficiario (cedente);</li> <li>– esternamente mediante contratti con cui viene domandata a "soggetti indipendenti";</li> </ul>	<p><i>La condizione per l'esclusione dal reddito della plusvalenza</i></p>

<p>– esternamente affidandola ad altra società del gruppo che a sua volta si limita ad esternalizzarla ad altri “soggetti indipendenti”.</p>	
<p>L’esclusione da tassazione interviene automaticamente nel periodo d’imposta di competenza del corrispettivo, tuttavia qualora entro la fine del secondo periodo d’imposta successivo alla vendita non si dia effettivamente luogo ad un “reinvestimento qualificato” andrà operata una variazione in aumento pari al provento in precedenza escluso in sede di UNICO.</p>	<p><i>Se non eseguo un reinvestimento “qualificato”?</i></p>
<p>Nell’ipotesi di cessione dell’<i>intangibles</i> tra consociate la plusvalenza può essere concordata con l’Amministrazione finanziaria attuando la procedura di <i>ruling</i> internazionale.</p>	<p><i>La cessione infragruppo</i></p>

### CHECK LISTI PER VALUTARE IL POSSIBILE BENEFICIO DA PATENT BOX

In sostanza, ai fini del calcolo del bonus occorre seguire i seguenti **passaggi**:

1. Individuare i beni immateriali agevolabili → detengo a titolo di proprietà o di licenza d’uso software protetti da copyright, brevetti industriali già concessi o in corso di concessione, marchi d’impresa registrati o in corso di registrazione, disegni o modelli giuridicamente tutelabili, *know how* giuridicamente tutelabile?
2. Sostengo direttamente oppure ho stipulato contratti con terzi per spese di ricerca e sviluppo finalizzate al mantenimento, allo sviluppo o all’accrescimento del valore dei precedenti beni immateriali?
3. individuare l’ammontare del reddito derivante dall’utilizzo del bene immateriale → “ne vale la pena?”;

 Se alle prime 3 domande risponderesti sì, allora contattare il nostro Studio.

*Insieme potremmo:*

4. determinare la quota di reddito agevolabile in base alla percentuale di spese di ricerca e sviluppo (costi qualificati) rispetto alle spese complessive afferenti il bene (costi complessivi);
5. determinare la variazione in diminuzione da indicare in sede di compilazione del modello dichiarativo.

\* \* \*

Il presente elaborato è un documento informativo di sintesi e non un parere professionale.

Restiamo a Vostra disposizione per qualunque chiarimento e/o approfondimento.

Studio Associato Pagani