

Patent Box

Disciplina e chiarimenti ufficiali

Approfondimento

Via Leoncino, 22
37121 Verona - IT

Foro Buonaparte, 67
20121 Milano - IT

Via Castiglione, 4
40121 Bologna - IT

Legal + 39.045.596974
Tax + 39.045.2220627
Fax + 39.045.8020280

In collaborazione con



RSM Palea Lauri Gerla

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 37 - 45 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) e il DM 30.7.2015 disciplinano un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent box") per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali (quali *software* coperto da *copyright* e brevetti).

L'agevolazione, che esclude dal reddito complessivo il 50% (a regime) del reddito derivante dai predetti beni, consiste in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa ed è rilevante anche ai fini IRAP.

Provvedimenti attuativi

In relazione a tale agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha emanato i seguenti provvedimenti attuativi:

- provv. 10.11.2015 n. 144042 (modalità di esercizio dell'opzione);
- provv. 1.12.2015 n. 154278 (procedura di *ruling*);
- provv. 23.3.2016 n. 43572 (proroga temporanea del termine per l'integrazione dell'istanza di *ruling*);
- provv. 6.5.2016 n. 67014 (ripartizione della gestione delle istanze di *ruling*).

Chiarimenti ufficiali

I chiarimenti ufficiali relativi alla misura agevolativa in esame sono stati forniti con i seguenti documenti:

- circ. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 36;
- circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11;
- circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12 (recepisce le risposte fornite nel corso di Telefisco 2016).

Di seguito si riepiloga la disciplina del *Patent box*, alla luce dei chiarimenti forniti.

2 AMBITO SOGGETTIVO

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 3), possono fruire dell'agevolazione i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente:

- dalla natura giuridica;
- dalla dimensione;
- dal settore produttivo di appartenenza.

Per fruire dell'agevolazione, occorre che colui che esercita l'opzione:

- abbia diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali;
- svolga attività di ricerca e sviluppo.

Ciò consente di collegare il godimento dell'agevolazione all'effettivo svolgimento di un'attività economica che si sostanzia nello sviluppo, manutenzione ed accrescimento del bene stesso.

In altri termini, deve esserci un "nesso" tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali ed il reddito agevolabile ad essi riferibile (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 3).

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Sulla base anche dei chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44 con riferimento alla c.d. "Tremonti-ter", possono essere ammessi all'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società di persone (snc, sas);
- le società di capitali (spa, srl, sapa);
- le società di armamento;
- le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;

- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata;
- i soggetti non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione nel territorio dello Stato (a cui sono attribuibili i beni immateriali agevolabili), a condizione che siano 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.

2.2 SOGGETTI ESCLUSI

Non possono accedere al regime agevolativo:

- i titolari di reddito di lavoro autonomo;
- i soggetti assoggettati a procedure non finalizzate alla continuazione dell'attività (es. fallimento, liquidazione coatta);
- i soggetti titolari di reddito d'impresa che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (es. nuovo regime forfetario ex L. 190/2014, *tonnage tax*, società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale).

3 AMBITO OGGETTIVO

Sono oggetto dell'agevolazione i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- *software* coperto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- marchi d'impresa;
- disegni e modelli;
- processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Qualora più beni tra quelli indicati siano collegati da vincoli di complementarità e vengano utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti, tali beni possono costituire un solo bene immateriale ai fini della disciplina per il riconoscimento del *Patent box*¹.

È quindi possibile considerare complementari anche diverse tipologie di beni immateriali (es. brevetti e *know how*, *software* e *know how*, ecc.).

3.1 SOFTWARE COPERTO DA COPYRIGHT

L'espressione "*opere dell'ingegno*" è stata sostituita nella norma primaria con "*software protetto da copyright*" dall'art. 1 co. 148 lett. a) della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016).

Tale disposizione è applicabile anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015, vale a dire alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31.12.2015 (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4.1).

¹ Nuovo co. 42-ter dell'art. 1 della L. 190/2014, introdotto dall'art. 1 co. 148 lett. b) della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016). Tale modifica è volta a superare la circostanza che l'art. 6 co. 3 del DM 30.7.2015 fa riferimento a beni immateriali nell'ambito "delle singole tipologie".

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la nuova disposizione può applicarsi anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di *ruling* già presentate entro il 31.12.2015 (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12, § 12.1 e circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4).

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.1.1) ha precisato che per *software* coperto da *copyright* si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore.

Restano esclusi dalla tutela accordata dalla 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.

Con riferimento alla prova da fornire in relazione al *software* coperto da *copyright*, secondo quanto chiarito dalla circ. 11/2016, deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445², attestante:

- 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);
- la sussistenza dei requisiti di tutela sopra individuati di originalità e creatività tali da poter essere identificati come opere dell'ingegno.

Può essere allegata copia del programma su supporto ottico non modificabile.

3.2 BREVETTI

Per brevetti industriali (agevolabili se concessi o in corso di concessione) si intendono (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4.1.2):

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

Con riferimento a tali brevetti:

- la prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall'Ufficio competente;
- nel caso di avvenuta concessione del titolo di proprietà industriale, la prova è costituita dal relativo attestato (in qualunque modo denominato) rilasciato dall'Ufficio competente.

Devono, inoltre, essere forniti i riferimenti delle eventuali banche dati da cui è possibile desumere le predette informazioni o estrarre i relativi documenti.

3.3 MARCHI

Sono oggetto dell'agevolazione i marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione.

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.1.3), rilevano quindi i marchi registrati dai competenti uffici per la proprietà industriale, variamente denominati.

In merito ai marchi:

- la prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall'Ufficio competente;
- nel caso di avvenuta registrazione, la prova è costituita dal relativo attestato di primo deposito (in qualunque modo denominato), ovvero dall'ultimo attestato di rinnovo rilasciato dall'Ufficio competente.

² Restano ferme le sanzioni penali nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'art. 76 del DPR 445/2000.

Devono, inoltre, essere forniti i riferimenti delle eventuali banche dati da cui è possibile desumere le predette informazioni o estrarre i relativi documenti.

Aspetti critici

Quello dei marchi rappresenta un aspetto delicato del *Patent box* italiano, non essendo allineato alle raccomandazioni OCSE.

Infatti, secondo gli indirizzi OCSE i marchi sono esclusi dal regime di favore del *Patent box*; pertanto, l'agevolazione potrebbe essere sfruttata con riferimento a tali *intangibles* soltanto nella finestra temporale concessa per eliminare gli aspetti dei regimi di *Patent box* già esistenti che non risultano conformi alle raccomandazioni OCSE.

In particolare, il rapporto finale del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), *Action 5*, pubblicato il 5.10.2015, raccomanda l'armonizzazione dei regimi domestici alle Linee Guida OCSE entro il 30.6.2016³.

3.4 DISEGNI E MODELLI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.1.4), per disegni e modelli "giuridicamente tutelabili", si intendono:

- le domande di registrazione di disegni e modelli, la cui prova dell'avvenuto deposito della domanda è fornita mediante la produzione di una ricevuta (in qualunque modo denominata) rilasciata dall'Ufficio competente;
- i disegni e modelli registrati, la cui prova di avvenuta registrazione è costituita dal relativo attestato (in qualunque modo denominato) rilasciato dall'Ufficio competente;
- i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono 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, la cui prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000⁴ da trasmettere all'Agenzia delle Entrate;
- il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico ai sensi dell'art. 2 co. 1 n. 10 della L. 633/41 in materia di diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio, la cui prova deve risultare da una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000 da trasmettere all'Agenzia delle Entrate.

La suddetta dichiarazione deve:

- attestare la titolarità dei diritti esclusivi su di esso in capo al richiedente, a titolo originario o derivativo;
- attestare la sussistenza dei rispettivi requisiti di tutela in relazione al regolamento CE n. 6/2002 sui disegni e modelli comunitari ed alla legge sul diritto d'autore (L. 633/41);
- per il disegno e modello comunitario non registrato, indicare la data e l'evento in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità;
- per il disegno industriale protetto dal diritto d'autore, indicare il nome dell'autore e, se questi non è vivente, la data di morte.

3.5 KNOW HOW

Ai fini del regime opzionale in commento si considerano "giuridicamente tutelabili" le informazioni aziendali e le esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali, soggette al legittimo controllo del detentore, ove tali informazioni:

- 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;

³ Si evidenzia, tuttavia, che la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 2) afferma che "le questioni di natura interpretativa che dovessero presentarsi in sede di applicazione del nostro meccanismo agevolativo dovranno fare riferimento ai principi OCSE appena richiamati e successive versioni, sempreché la normativa italiana non preveda diversamente".

⁴ Restano ferme le sanzioni penali nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'art. 76 del DPR 445/2000.

- abbiano valore economico in quanto segrete (non nel senso che possiedano un valore di mercato, ma nel senso che il loro utilizzo comporti, da parte di chi lo attua, un vantaggio concorrenziale che consenta di mantenere o aumentare la quota di mercato);
- siano sottoposte, da parte delle persone al cui legittimo controllo sono soggette, a misure da ritenersi ragionevolmente adeguate a mantenerle segrete.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 7.4.2016 n. 11 (§ 4.1.5), ha chiarito che costituiscono altresì oggetto di protezione i dati relativi a prove o altri dati segreti, la cui elaborazione comporti un considerevole impegno ed alla cui presentazione sia subordinata l'autorizzazione dell'immissione in commercio di prodotti chimici, farmaceutici o agricoli implicanti l'uso di nuove sostanze chimiche.

Secondo l'Agenzia, è comunemente necessario che il titolare delle informazioni renda edotti i propri dipendenti e i propri collaboratori della natura delle informazioni e della necessità di mantenere il segreto sia come condizione contrattuale sia come informazione comunque diretta a collaboratori e dipendenti.

Con riferimento al *know how*, deve essere rilasciata una dichiarazione sostitutiva ex DPR 445/2000⁵, contenente nello specifico:

- l'attestazione della legittima detenzione delle informazioni riservate in capo al richiedente;
- l'attestazione della sussistenza dei requisiti di tutela;
- la descrizione delle informazioni o esperienze;
- l'attestazione che tali informazioni non siano generalmente note o facilmente conoscibili e che presentino valore economico in quanto riservate;
- l'indicazione delle misure adottate per garantirne la riservatezza (es. archivi chiusi o supporti informatici con credenziali).

Ai fini del regime opzionale non saranno pertanto prese in considerazione dichiarazioni o clausole che rimandino genericamente alla riservatezza di tutte le informazioni contenute negli atti o nei contratti cui si fa riferimento o il generico richiamo all'obbligo di riservatezza che grava sui dipendenti ai sensi dell'art. 2105 c.c., essendo necessario identificare con sufficiente precisione quali siano le informazioni su cui viene posto il vincolo della segretezza (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4.1.5).

3.6 ESCLUSIONI

Sono escluse dall'agevolazione del *Patent box*:

- 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 composizioni musicali;
- i disegni e opere dell'architettura;
- i progetti di lavori dell'ingegneria.

Sono, inoltre, escluse dall'agevolazione le liste di nominativi (es. liste clienti e fornitori) che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di *direct marketing*.

⁵ Restano ferme le sanzioni penali nel caso di dichiarazioni non veritiere, di formazione o uso di atti falsi, richiamate dall'art. 76 del DPR 445/2000.

4 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Affinché le imprese possano optare per il regime di *Patent box*, le stesse devono svolgere attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni immateriali agevolabili.

La relazione illustrativa al DM 30.7.2015 precisa che:

- non è necessario che le attività di ricerca e sviluppo relative ad un determinato bene siano esercitate nel periodo d'imposta in cui, in concreto, si fruisce dell'agevolazione, ma è sufficiente che l'attività sia svolta nei periodi d'imposta precedenti;
- è comunque sempre necessario che si tratti di attività di ricerca e sviluppo direttamente collegate al bene da esse "generato";
- è irrilevante il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, per cui tali attività possono essere svolte anche all'estero.

Rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo oggetto dell'agevolazione:

- la ricerca fondamentale, vale a dire i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze, ove successivamente utilizzate nelle attività di ricerca applicata e *design*⁶;
- la ricerca applicata, con ciò dovendosi intendere la ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare miglioramenti a prodotti, processi o servizi esistenti, in qualsiasi settore della scienza e della tecnica;
- lo sviluppo sperimentale e competitivo, con ciò dovendosi intendere l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche le altre attività destinate alla definizione concettuale, concernente nuovi prodotti, processi o servizi, e i *test*, le prove e le sperimentazioni necessari ad ottenere le autorizzazioni per la immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di processi e servizi. Rientrano altresì nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi e campioni, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, i *test* e la convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, e la realizzazione degli impianti e delle attrezzature a tal fine necessari;
- il *design*, con ciò intendendosi le attività di ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte, e le attività di sviluppo dei marchi (intesa quale ideazione, progettazione ed elaborazione degli stessi)⁷;
- l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright* (ivi incluse le attività di elaborazione e adeguamento dello stesso)⁸;
- le ricerche preventive, i *test* e le ricerche di mercato e gli altri studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione⁹, il deposito, l'ottenimento e il mantenimento dei relativi diritti¹⁰, il rinnovo

⁶ La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 14.2.5) ha precisato che i costi di ricerca fondamentale devono essere computati nel "*nexus ratio*" (si veda il successivo § 5) 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" sopra citato.

⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.2).

⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.2).

⁹ Rientrano in tale attività, ad esempio, le consulenze propedeutiche alla brevettazione o registrazione (studi su brevettabilità – ricerca di anteriorità, o su registrabilità – ricerca di novità, *freedom to operate*), le *due diligence*, gli studi di fattibilità, gli studi ed interventi finalizzati all'adozione di sistemi che consentano l'individuazione di un prodotto autentico da uno contraffatto quali, ad esempio, sistemi di tracciabilità e rintracciabilità (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4.2).

¹⁰ Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 4.2), rientrano in tale attività, ad esempio: il deposito della domanda di privativa industriale presso un ufficio nazionale, comunitario o un organismo internazionale (es. DGLC-UIBM, EPO, EUIPO) comprese le eventuali relative estensioni (es. attraverso le procedure internazionali EPO o WIPO); le possibili conversioni tra domande (ad esempio, la domanda di brevetto per invenzione si può convertire in una domanda di brevetto per modello di

degli stessi a scadenza, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi¹¹;

- le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi, e contribuiscano alla conoscenza, all'affermazione commerciale, all'immagine dei prodotti o dei servizi, del *design*, o degli altri materiali proteggibili (es. attività pubblicitarie e fieristiche).

5 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il *Patent box* si sostanzia nella detassazione parziale del reddito derivante dai beni immateriali.

Ai fini della determinazione dell'agevolazione occorre:

- determinare il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo (diretto o "indiretto") dei beni immateriali;
- determinare il rapporto (c.d. "*nexus ratio*") tra i costi afferenti l'attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (costi qualificati) e i costi complessivi sostenuti;
- individuare la quota di reddito agevolabile, determinata applicando al reddito derivante dall'utilizzo del bene immateriale il coefficiente risultante dal rapporto di cui al punto precedente;
- applicare, infine, a tale quota di reddito la percentuale di detassazione riconosciuta (30% per il 2015, 40% per il 2016, 50% dal 2017).

5.1 CALCOLO DEL REDDITO AGEVOLABILE

Il regime opzionale di tassazione agevolata riguarda:

- i redditi derivanti dalla concessione in uso a terzi dei suddetti beni immateriali (c.d. "utilizzo indiretto");
- l'utilizzo diretto degli stessi.

Sia in caso di utilizzo diretto che indiretto, occorre prendere in considerazione tutti i costi che direttamente o indirettamente hanno generato il reddito agevolabile, ivi compresi gli oneri finanziari e i costi relativi agli immobili per la quota imputabile alla formazione del reddito (esclusi, invece, ai fini del calcolo del "*nexus ratio*").

In particolare, come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 6.4):

- per costi diretti si intendono tutti i costi imputabili in maniera certa ed univoca al costo di produzione del singolo bene immateriale, vale a dire beni e risorse di produzione direttamente attribuibili al processo di ricerca e sviluppo;
- per costi indiretti si intendono quei costi imputabili al bene immateriale secondo criteri di comunanza ovvero indirettamente mediante un processo di ripartizione. Si tratta di costi che risultano comuni a più beni immateriali (es. costi di tipo amministrativo, per l'utilizzo di attrezzature o macchinari condiviso da altre commesse, spese relative agli immobili).

Occorre poi considerare tra le componenti positive anche le somme ottenute come risarcimento e come restituzione dell'utile a titolo di responsabilità contrattuale o extracontrattuale per inadempimento a contratti aventi ad oggetti i beni immateriali per i quali si esercita l'opzione e per violazione dei diritti sugli stessi.

utilità o viceversa); ogni istanza ad esse connesse, comprese le eventuali traduzioni. Per "mantenimento in vita", si intendono generalmente le attività amministrative necessarie affinché il titolo di proprietà industriale non incorra in decadenze.

¹¹ Per attività di "protezione" si intendono: le azioni giudiziali, stragiudiziali ed amministrative in materia di proprietà industriale (ad esempio: l'azione giudiziale per contraffazione; per i marchi, l'azione per nullità davanti all'EUIPO; le misure di tutela dei diritti di proprietà intellettuale da parte delle autorità doganali previste dal regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio 12.6.2013 n. 608/2013/UE; le diffide e costituzioni in mora; la predisposizione di accordi di segretezza; la trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale).

Per attività di "prevenzione della contraffazione" si intendono: le attività di formazione ed informazione del personale interno all'azienda; le attività connesse al supporto e promozione delle politiche in materia di lotta alla contraffazione e proprietà industriale, siano esse svolte individualmente che attraverso associazioni aventi analoghe finalità; le attività di monitoraggio e controllo del mercato, anche *on line* (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 4.2).

5.1.1 Utilizzo indiretto

Nel caso di concessione in uso a terzi dei beni immateriali, il reddito agevolabile è costituito:

- dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali (*royalties*);
- al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi, di competenza del periodo d'imposta.

Con specifico riferimento ad un brevetto dato in licenza a terzi, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 7.4.2016 n. 11 (§ 14.1.1), ha precisato che, poiché il reddito agevolabile deve essere determinato come grandezza reddituale fiscale, ai fini della determinazione del reddito le *royalties* devono essere assunte al netto degli ammortamenti fiscalmente rilevanti a norma dell'art. 103 co. 1 del TUIR.

5.1.2 Utilizzo diretto

In caso di utilizzo diretto del bene immateriale, è necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il contributo economico (o reddito agevolabile) da esso derivante che ha concorso algebricamente a formare il reddito d'impresa o la perdita.

Il "contributo economico" consiste nella quota di reddito d'impresa ascrivibile al bene o beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo derivante dall'attività d'impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso.

In merito alla determinazione del reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto del bene immateriale, la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 6.1) ha precisato che:

- il reddito figurativo è il risultato del Conto economico virtuale riferibile al bene immateriale, che tiene conto, per la parte delle componenti positive, della "royalty implicita" sul bene intangibile incorporata nel prezzo di vendita del bene materiale ceduto o del servizio prestato e, per la parte delle componenti negative, della sommatoria di tutti i costi, diretti e indiretti, relativi alle attività connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento del bene immateriale;
- i costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito agevolabile di un determinato periodo d'imposta sono pari a quelli fiscalmente deducibili nel medesimo periodo d'imposta in base alle disposizioni del TUIR. Pertanto, nella determinazione del reddito figurativo occorre partire dai dati di Conto economico e conseguentemente applicare le disposizioni fiscali rilevanti;
- per la determinazione del reddito agevolabile, sono preferibili il metodo del confronto del prezzo (CUP) e del *Residual Profit Split*; in caso di utilizzo di metodi diversi da quelli suggeriti, occorre fornire adeguata motivazione.

Procedura di ruling - Obbligo

La determinazione del reddito agevolabile in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali richiede obbligatoriamente la preventiva attivazione di una procedura di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate¹².

5.2 CALCOLO DEL COEFFICIENTE (C.D. "NEXUS RATIO")

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:

- i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (costi qualificati);
- i costi complessivi sostenuti per produrre tale bene (costi complessivi).

In particolare, sono costi qualificati, da indicare al numeratore del rapporto, quelli afferenti alle suddette attività di ricerca e sviluppo svolte:

- direttamente dai soggetti beneficiari;
- da università o enti di ricerca e organismi equiparati;
- da società, anche *start up* innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

¹² Si veda il successivo § 6.

Sono, inoltre, considerati qualificati i costi afferenti le attività di ricerca e sviluppo:

- derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, per la quota costituita dal riaddebito di costi sostenuti da queste ultime nei confronti di soggetti terzi¹³;
- sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo per la ripartizione dei costi (c.d. "CCA" - *Cost Contribution Arrangements*), almeno fino a concorrenza dei proventi costituiti dal riaddebito dei costi ai soggetti partecipanti all'accordo per la ripartizione dei costi¹⁴.

L'ammontare dei costi da indicare al denominatore del rapporto è dato dai costi "qualificati" sopra indicati, aumentati:

- dei costi derivanti da operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene afferente alle attività di ricerca e sviluppo (c.d. costi infragruppo);
- del costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso, del bene immateriale sostenuto nel periodo d'imposta.

L'ammontare dei costi qualificati indicati al numeratore, come sopra calcolati, può essere aumentato di un importo corrispondente alla differenza tra:

- l'importo dei costi complessivi da indicare al denominatore;
- l'importo dei costi qualificati da indicare al numeratore.

Tale maggiorazione rileva, però, fino a concorrenza del 30% dell'importo dei costi qualificati.

Esemplificazione

A mero titolo esemplificativo, se le spese qualificate sono pari a 100.000,00 euro e le altre spese (*intercompany* e acquisto del bene) sono pari a 40.000,00 euro, per cui le spese complessive al denominatore sono pari a 140.000,00 euro, il numeratore potrà essere maggiorato soltanto di 30.000,00 euro (limite del 30% calcolato su 100.000,00).

Pertanto, il numeratore sarà pari a 130.000,00 e il denominatore a 140.000,00, con conseguente coefficiente derivante dal suddetto rapporto pari al 93%.

In altri termini, il 93% del reddito derivante dal bene immateriale potrà beneficiare della detassazione parziale.

Costi di competenza

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 9) ha precisato che i costi da prendere in considerazione ai fini della costruzione del suddetto rapporto non sono da considerare, sotto il profilo quantitativo, nella loro accezione fiscale, né rilevano i criteri di contabilizzazione adottati dall'impresa (es. capitalizzazione).

I costi da considerare nel calcolo del rapporto sono infatti quelli "sostenuti", per l'intero importo, nel periodo di riferimento:

- secondo le regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR, anche per i soggetti *IAS adopter*;
- senza tener conto del trattamento ai fini contabili e fiscali.

¹³ La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 9) ha chiarito che la presenza di un margine di intermediazione, fisiologico anche tra parti correlate, non deve essere considerato un elemento distorsivo tale da provocare, nell'ambito dell'accordo di riaddebito dei costi, un effetto negativo sul coefficiente. In tal caso, pertanto, per ottenere il riconoscimento di costi di ricerca e sviluppo "qualificati", occorrerà sottrarre dalla quota di riaddebito dei costi sostenuti l'eventuale margine di intermediazione applicato.

¹⁴ Sono riconosciuti qualificati, nel rapporto "nexus", i costi sostenuti dal soggetto che ha svolto l'attività sostanziale di ricerca e ciò ancorché vadano in parte a vantaggio della società consorella che, diversamente, vede tali costi esclusi (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 9 e § 14.2.6).

Criteriono additivo

La modalità di calcolo del coefficiente, che deve avvenire per ciascun periodo d'imposta, prevede il cumulo dei costi sostenuti nei diversi esercizi secondo un criterio "additivo", in quanto prende in considerazione, sia al numeratore che al denominatore, tutte le spese sostenute dall'impresa nel corso del periodo di vita del bene immateriale, comprese quelle sostenute prima della creazione del bene medesimo (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 10).

Costi irrilevanti

Ai fini della determinazione del citato rapporto non rilevano:

- gli interessi passivi;
- le spese relative agli immobili;
- qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale agevolabile.

Profili temporali

Per il primo periodo d'imposta di efficacia delle disposizioni relative al *Patent box* e per i due successivi (2015, 2016 e 2017, per i soggetti "solari"), i costi:

- sono quelli sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e nei tre periodi d'imposta precedenti;
- sono assunti complessivamente, vale a dire senza distinzione per singolo bene immateriale.

Pertanto, considerando i soggetti "solari":

- con riferimento al 2015, ai fini del calcolo del rapporto rileveranno i costi sostenuti complessivamente nel quadriennio 2012, 2013, 2014 e 2015;
- con riferimento al 2016, rileveranno i costi sostenuti nel quadriennio 2013, 2014, 2015 e 2016;
- con riferimento al 2017, rileveranno i costi sostenuti nel quadriennio 2014, 2015, 2016 e 2017.

Con riferimento ai costi assunti complessivamente:

- è comunque necessario separare i costi relativi ai beni agevolabili da quelli relativi ai beni non agevolabili;
- soltanto in caso di oggettiva difficoltà di separazione sarà possibile considerare anche i costi relativi ai beni non agevolabili.

A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di efficacia delle disposizioni (vale a dire dal 2018, per i soggetti "solari"), i costi:

- sono quelli sostenuti nei periodi d'imposta in cui le presenti disposizioni trovano applicazione;
- sono assunti distintamente per ciascun bene immateriale agevolabile (determinazione analitica).

Resta fermo che qualora l'azienda sia in grado di determinare il "*nexus ratio*" analitico relativo ai beni agevolabili già entro la chiusura del 2015, è consentito l'utilizzo di tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017.

5.3 OPERAZIONI STRAORDINARIE

In caso di operazioni straordinarie, il soggetto *avente causa* subentra nell'esercizio dell'opzione effettuata dal *dante causa*, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto tra costi qualificati e costi complessivi rilevante ai fini del *Patent box*.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 13) ha chiarito che:

- l'*avente causa* subentra nella posizione del *dante causa* anche se quest'ultimo non ha esercitato l'opzione prima dell'effettuazione dell'operazione;
- in linea generale, tale disposizione è applicabile alle sole operazioni di fusione, scissione e conferimento aventi ad oggetto aziende;
- tuttavia, l'*avente causa* può subentrare nelle posizioni del *dante causa* anche nel caso in cui le operazioni di fusione, scissione e conferimento abbiano ad oggetto singoli beni immateriali, purché siano:

- poste in essere entro il 30.6.2016;
- attuate tra società che al 31.12.2014 appartenevano al medesimo gruppo societario.

Con riferimento al calcolo dell'agevolazione:

- gli eventuali maggiori valori contabili del bene immateriale, iscritti in bilancio in relazione all'imputazione del disavanzo di fusione o scissione o in relazione al conferimento d'azienda, non rilevano ai fini della determinazione del rapporto tra costi qualificati e complessivi;
- il trasferimento di sede dall'estero non configura un'ipotesi di acquisizione del bene.

Abuso del diritto

L'Agenzia delle Entrate (circ. 1.12.2015 n. 36, § 3) ha affermato che non è *“abusiva l'operazione di fusione, scissione o conferimento di azienda a seguito della quale non ricorre più l'obbligo di presentare l'istanza di ruling in quanto il bene immateriale non viene più utilizzato direttamente – ma sussiste la semplice facoltà di presentazione della medesima istanza – in quanto il bene immateriale viene concesso in uso ad altra società appartenente al medesimo gruppo”*.

5.4 MISURA DELLA DETASSAZIONE

La percentuale di esclusione dal concorso alla formazione della quota di reddito agevolabile è pari, per i soggetti “solari”:

- al 30%, per il periodo d'imposta 2015;
- al 40%, per il periodo d'imposta 2016;
- al 50%, dal periodo d'imposta 2017.

Esemplificazione

A titolo esemplificativo, supponendo che il reddito derivante dall'utilizzo in concessione del bene immateriale sia pari a 200.000,00 euro e che il calcolo del rapporto determini una percentuale pari al 96%, la quota di reddito agevolato sarà pari a 192.000,00 euro e, conseguentemente, la detassazione per il 2015 (da indicare in UNICO 2016) sarà pari a 57.600,00 euro (30% di 192.000,00).

5.5 PLUSVALENZE DA CESSIONE DEI BENI IMMATERIALI

Il regime agevolativo è esteso anche alle plusvalenze da cessione dei beni.

È infatti prevista l'esclusione dal reddito d'impresa delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili, a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali svolte:

- direttamente dai soggetti beneficiari;
- mediante contratti di ricerca da università o enti di ricerca e organismi equiparati;
- 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;
- 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 far svolgere le attività di ricerca e sviluppo dai soggetti sopra indicati al secondo e terzo punto.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. 7.4.2016 n. 11, § 6.3):

- l'espressione “altri beni immateriali” induce a ritenere che il reinvestimento in attività di ricerca e sviluppo deve avere ad oggetto beni immateriali diversi da quelli già posseduti dal soggetto beneficiario al momento del realizzo della plusvalenza;

- non rientrano tra le ipotesi di reinvestimento che consentono di beneficiare dell'esclusione da tassazione della plusvalenza le ipotesi di acquisto di altri beni immateriali; pertanto, le somme impiegate in tali acquisti non vengono conteggiate nel calcolo del 90% di reinvestimento del corrispettivo di cessione.

Considerato che anche le plusvalenze costituiscono reddito agevolabile, la relativa variazione in diminuzione deve essere calcolata con le medesime modalità previste per l'ordinario reddito agevolabile. In sostanza, dal prodotto tra la plusvalenza e il "*nexus ratio*" scaturirà la quota di reddito agevolabile che non concorrerà alla formazione del reddito complessivo, in quanto esclusa, nei limiti del 30% per il 2015, del 40% per il 2016 e del 50% a regime.

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.

La circ. Agenzia delle Entrate 11/2016 ha precisato che la plusvalenza che non concorre alla formazione del reddito e che deve, eventualmente, essere recuperata è assunta nella misura fiscalmente rilevante.

6 ISTANZA DI RULING

Rientrano nell'ambito applicativo dell'accordo preventivo di *ruling* con l'Agenzia delle Entrate:

- la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali realizzato nell'ambito di operazioni con società infragruppo;
- la determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali agevolabili.

Solo nel primo caso la procedura è obbligatoria, negli altri due casi è facoltativa.

L'accordo ha ad oggetto soltanto la preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del reddito agevolabile nelle suddette fattispecie, mentre non include i criteri di calcolo del rapporto tra costi qualificati e costi totali, vale a dire del c.d. "*nexus ratio*" (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 8)¹⁵.

Per le piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione 6.5.2003 n. 2003/361/CE¹⁶, la procedura di *ruling* si attua con modalità semplificate. In particolare, per tali soggetti i metodi e i criteri di calcolo potranno essere definiti in contraddittorio con l'ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo, senza la necessità di dettagliare i metodi e i criteri di calcolo già nell'istanza.

6.1 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI RULING

Al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo, i soggetti titolari di reddito d'impresa:

- devono indirizzare all'Agenzia delle Entrate apposita istanza in carta libera a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento;
- in alternativa, possono consegnare direttamente la medesima istanza all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione;

¹⁵ Qualora nell'ambito dell'accordo di *Patent box* siano coinvolte operazioni con parti correlate estere di cui all'art. 110 co. 7 del TUIR, il contribuente può attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'art. 31-ter del DPR 600/73 al fine di avere certezza in relazione al valore normale delle componenti positive e negative derivanti dalle predette operazioni (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 8).

Nel caso di operazioni con parti correlate nazionali o parti terze, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di effettuare le ordinarie valutazioni in merito all'eventuale antieconomicità delle operazioni stesse (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 8).

¹⁶ Come stabilito dal DM 18.4.2005, che recepisce la normativa comunitaria di cui alla citata Raccomandazione n. 2003/361/CE, la categoria delle PMI è costituita da imprese che hanno:

- meno di 250 occupati e
- un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro.

- in ogni caso, copia dell'istanza e della relativa documentazione devono essere prodotti su supporto elettronico.

Destinatari dell'istanza

A decorrere dal 6.5.2016, l'istanza di *ruling* deve essere presentata (provv. Agenzia delle Entrate 6.5.2016 n. 67014):

- alla Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali, per i soggetti titolari di reddito d'impresa che, indipendentemente dal domicilio fiscale, hanno un volume d'affari o un ammontare di ricavi, indicato nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'invio dell'istanza, pari o superiore a 300 milioni di euro;
- alle Direzioni Regionali e Provinciali di Trento e di Bolzano, per i soggetti titolari di reddito di impresa che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno il domicilio fiscale nel rispettivo ambito territoriale e un volume d'affari o un ammontare di ricavi inferiore a 300 milioni di euro¹⁷.

Le imprese possono presentare richiesta di chiarimenti, in merito all'individuazione dell'articolazione competente, all'indirizzo di posta elettronica dc.acc.accordi@agenziaentrate.it.

6.2 CONTENUTO DELL'ISTANZA DI RULING

L'istanza, redatta su carta e con schema libero, riporta¹⁸:

- la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita IVA e l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, qualora presentata da impresa non residente, ed eventualmente il domiciliatario nazionale per la procedura¹⁹;
- l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo, costituito dalla preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo, alternativamente:
 - del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni²⁰;
 - dei redditi derivanti dall'utilizzo "indiretto" dei beni immateriali agevolabili, realizzati nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
 - delle plusvalenze di cui all'art. 10 del DM 30.7.2015, realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, secondo l'elencazione contenuta all'art. 6 del DM 30.7.2015 e del vincolo di complementarità tra tali beni, qualora esistente (indicando il/i romanino/i corrispondente/i alla tipologia di bene/i immateriale/i)²¹;

¹⁷ Il provv. Agenzia delle Entrate 6.5.2016 n. 67014 non disciplina espressamente a quale Ufficio debbano essere presentate le istanze di *ruling* per i soggetti titolari di reddito d'impresa che, alla data di presentazione dell'istanza, hanno un volume d'affari o un ammontare di ricavi inferiore a 300 milioni di euro e non hanno il domicilio fiscale nell'ambito territoriale di Trento e Bolzano. Non è, quindi, chiaro se tali soggetti debbano continuare a presentare le istanze di *ruling* all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento.

¹⁸ Provv. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 154278, punto 2.3.

¹⁹ La lett. b) del punto 2.3 del provv. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 154278 è stata così modificata dal provv. Agenzia delle Entrate 23.3.2016 n. 43572.

²⁰ Si veda il precedente § 5.1.2.

²¹ Il "romanino" dovrebbe indicare la lettera dell'elenco che esprime il numero romano previsto dal DM 30.7.2015. Nello specifico, ai sensi dell'art. 6 co. 1 del DM 30.7.2015, occorre indicare:

- lett. i), per il *software* coperto da *copyright*;

- l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta/e, secondo l'elencazione contenuta all'art. 8 del DM 30.7.2015 (indicando il/i romano/i corrispondente/i alla tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta²²), ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni immateriali;
- la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

L'istanza avente ad oggetto la preventiva determinazione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali (*ruling* obbligatorio), deve essere corredata dalla documentazione atta a:

- individuare analiticamente i beni immateriali dal cui utilizzo diretto deriva la produzione della quota di reddito d'impresa agevolabile;
- indicare dettagliatamente il vincolo di complementarietà, qualora esistente, tra i beni immateriali di cui al punto precedente, utilizzati congiuntamente, come un unico bene immateriale, ai fini dell'agevolazione nell'ambito della realizzazione di un prodotto o processo;
- fornire la chiara descrizione dell'attività di ricerca e sviluppo svolta e del diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento di valore dei beni immateriali;
- illustrare dettagliatamente i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, dei beni immateriali, nonché le ragioni per le quali tali metodi e criteri sono stati selezionati²³.

Per approfondimenti sull'istanza di *ruling*, si consenta di rinviare alla Circolare per il Professionista 15.12.2015 n. 11.

6.3 DOCUMENTAZIONE INTEGRATIVA

È consentito presentare o integrare successivamente la documentazione a supporto dell'istanza di *ruling*:

- entro 150 giorni dalla presentazione della medesima, per le istanze presentate dall'1.12.2015 al 31.3.2016²⁴;
- entro 120 giorni, per le altre istanze.

La documentazione integrativa deve essere inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

Come disposto dal provv. Agenzia delle Entrate 6.5.2016 n. 67014, la documentazione integrativa per la quale al 6.5.2016 non sono ancora scaduti i termini di presentazione, va inviata a cura del contribuente alle articolazioni dell'Agenzia delle Entrate come sopra indicate.

-
- lett. ii), per i brevetti industriali, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati di protezione, i brevetti per modello di utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
 - lett. iii), per i marchi d'impresa;
 - lett. iv), per disegni e modelli;
 - lett. v), per informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete.

Per approfondimenti sui beni immateriali agevolabili, si rinvia al precedente § 3.

²² Ai sensi dell'art. 8 del DM 30.7.2015, occorre indicare:

- lett. i), per la ricerca fondamentale;
- lett. ii), per la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale e competitivo;
- lett. iii), per il *design*;
- lett. iv), per l'ideazione e la progettazione di *software* protetto da *copyright*;
- lett. v), per le ricerche preventive, *test* di mercato, ecc.;
- lett. vi), per le attività di presentazione, comunicazione e promozione relative ai marchi.

Per approfondimenti, si rinvia al precedente § 4.

²³ Punto non relativo alle PMI, che determinano tali metodi in contraddittorio con l'Agenzia.

²⁴ Provv. Agenzia delle Entrate 23.3.2016 n. 43572.

6.4 EFFETTI DELLA SOTTOSCRIZIONE DELL'ACCORDO DI *RULING*

Nelle more della stipula dell'accordo di *ruling*, i soggetti beneficiari determinano il reddito d'impresa secondo le regole ordinarie.

Al fine di consentire l'accesso al beneficio fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling*, la quota di reddito agevolabile relativa ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione dell'istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo:

- può essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di sottoscrizione del *ruling*;
- ferma restando la possibilità di presentare istanza di rimborso o una dichiarazione integrativa "a favore" ex art. 2 co. 8-*bis* del DPR 322/98.

7 ESERCIZIO DELL'OPZIONE

In linea generale, il regime opzionale del *Patent box* è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, vale a dire dal 2015 per i soggetti "solari".

L'opzione per il regime di *Patent box*:

- ha durata per cinque esercizi sociali;
- è rinnovabile.

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 3.1.1) ha precisato che l'opzione non deve essere necessariamente esercitata con riferimento a tutti i beni immateriali detenuti dai soggetti beneficiari, ma può essere esercitata per singolo bene immateriale.

Nel caso in cui l'impresa intenda agevolare un nuovo bene immateriale in periodi d'imposta successivi rispetto all'esercizio dell'opzione:

- occorre esercitare una nuova opzione, che avrà durata quinquennale;
- sarà necessario porre in essere *ex novo* tutti i relativi adempimenti (es. presentazione di nuova istanza di *ruling*).

Laddove, tuttavia, il nuovo bene presenti vincoli di complementarietà con un bene già oggetto di una precedente opzione e si intenda considerare tali beni come uno solo, la nuova opzione avrà durata pari a quella residua della precedente²⁵.

Con riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione (soggetti "solari"):

- per il 2015 e 2016, l'esercizio dell'opzione avviene presentando in via telematica l'apposito modello;
- dal 2017 l'opzione deve essere effettuata direttamente in dichiarazione dei redditi.

7.1 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE SENZA *RULING*

Per il 2015 e 2016 (soggetti "solari"), al fine di fruire dell'agevolazione, occorre optare per il regime opzionale:

- trasmettendo all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, il modello d'opzione²⁶;
- mediante l'apposito *software* denominato "PATENT_BOX", disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- direttamente o tramite i soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art. 3 co. 2-*bis* e 3 del DPR 322/98 (dottori commercialisti, esperti contabili, ecc., comprese le società del gruppo).

²⁵ In tal caso, il contribuente:

- laddove non sia obbligatorio attivare la procedura di *ruling* o non sia stato concluso l'accordo di *ruling*, dovrà conservare apposita documentazione che consenta di distinguere tutti gli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali agevolati con la precedente opzione dagli elementi rilevanti riguardanti i beni immateriali agevolati con la nuova opzione;
- diversamente, dovrà inoltrare un'istanza motivata per chiedere la modificazione dell'accordo.

²⁶ Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 10.11.2015 n. 144042.

La prova dell'avvenuta comunicazione è costituita dalla ricevuta rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate.

I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al richiedente:

- una copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate;
- una copia della comunicazione predisposta con l'utilizzo del *software* "PATENT_BOX".

L'opzione per il regime di tassazione agevolata:

- è esercitata entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione;
- riguarda il predetto periodo d'imposta e i successivi quattro.

In pratica, per un soggetto con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'opzione effettuata entro il 31.12.2015 vale per il 2015 e fino a tutto il 2019.

7.2 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE IN CASO DI *RULING*

Per i soggetti che utilizzano direttamente i beni immateriali, l'opzione per il regime di tassazione agevolata ha efficacia dal periodo d'imposta nel quale è presentata l'istanza di *ruling* con la quale viene determinato il contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita.

In sostanza, con riferimento al 2015, entro il 31.12.2015 le imprese dovevano:

- dapprima, trasmettere telematicamente il modello per l'esercizio dell'opzione (obbligo generale previsto per tutte le imprese che intendono beneficiare del *Patent box*);
- spedire, poi, l'istanza per l'accesso alla procedura di *ruling*.

L'opzione può essere esercitata anche tardivamente mediante l'istituto della "*remissione in bonis*" (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11, § 3.1.1).

Ad esempio, se un contribuente non ha esercitato per l'anno 2015 l'opzione ma ha presentato istanza di *ruling* entro la fine del medesimo anno, in presenza dei requisiti sostanziali per il *Patent box* può:

- effettuare la comunicazione telematica dell'esercizio dell'opzione entro il 30.9.2016;
- versare contestualmente la sanzione di 250,00 euro²⁷.

7.2.1 *Ruling* obbligatorio

In caso di presentazione di *ruling* obbligatorio, l'opzione produce efficacia – e, quindi, il quinquennio inizia a decorrere – dall'anno di presentazione dell'istanza. Pertanto, in caso di comunicazione dell'opzione nel 2015 senza presentazione dell'istanza di *ruling*, l'opzione non ha effetto per tale annualità. Se poi l'istanza viene presentata nel 2016, il quinquennio decorre dall'anno 2016.

Il differimento della decorrenza del regime si ha soltanto nel caso in cui il *ruling* obbligatorio sia portato a termine, vale a dire venga integrata la documentazione entro il termine previsto. In caso di mancata integrazione della documentazione, infatti, si determina la decadenza dell'istanza e, conseguentemente, la mancata efficacia dell'opzione effettuata (senza alcuna conseguenza per il contribuente).

7.2.2 *Ruling* facoltativo

Diversa è la questione in caso di *ruling* facoltativo. Infatti:

- se viene esercitata l'opzione e non viene presentata istanza di *ruling* facoltativo, l'opzione è già efficace, inizia a decorrere il quinquennio e il contribuente determina autonomamente il reddito agevolabile; se però nel corso del quinquennio il contribuente presenta istanza di *ruling* facoltativo, lo stesso non può determinare il reddito autonomamente per la residua parte del triennio, ma deve attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia;

²⁷ Sanzione minima prevista dall'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 (come modificato dal DLgs. 158/2015), richiamato dall'art. 2 co. 1 lett. c) del DL 16/2012 conv. L. 44/2012.

- se viene presentata istanza di *ruling* facoltativo nello stesso anno di esercizio dell'opzione, l'opzione è efficace (il quinquennio inizia a decorrere) ma il contribuente non può determinare autonomamente il reddito, dovendo attendere la conclusione dell'accordo con l'Agenzia;
- se la documentazione non viene integrata entro il termine previsto, l'istanza di *ruling* facoltativo si considera decaduta, ma l'opzione è ancora valida; il contribuente può quindi iniziare o continuare a determinare il reddito autonomamente.

7.2.3 Passaggio da *ruling* obbligatorio a facoltativo e viceversa

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 3.1.4) affronta anche l'ipotesi di passaggio da *ruling* obbligatorio a facoltativo e viceversa.

In caso di passaggio da *ruling* obbligatorio a facoltativo²⁸:

- il *dante causa* può beneficiare dell'agevolazione per il 2015 solo in caso di sottoscrizione dell'accordo di *ruling*, oppure può far decadere l'istanza non presentando la documentazione integrativa, senza però far decadere gli effetti dell'opzione esercitata;
- l'*avente causa* può beneficiare dell'opzione esercitata inizialmente dal *dante causa* e può determinare autonomamente il reddito agevolabile (trattandosi di utilizzo indiretto). In tal caso, l'*avente causa* può beneficiare dell'opzione per i restanti quattro anni della durata dell'opzione, salvo rinnovo.

Nel caso opposto di passaggio da *ruling* facoltativo a obbligatorio (ad esempio, nel caso di una società che incorpora una società appartenente al medesimo gruppo societario, alla quale aveva concesso in uso il proprio bene immateriale e per il quale aveva esercitato l'opzione per il regime agevolato), il soggetto beneficiario del *Patent Box* (nell'esempio, l'incorporante):

- per le annualità in cui il *ruling* è facoltativo (vale a dire prima della fusione), ha la possibilità di determinare autonomamente il reddito agevolabile oppure di presentare istanza di *ruling* (in tale secondo caso, deve attendere la sottoscrizione dell'accordo);
- per le annualità in cui il *ruling* è divenuto obbligatorio (nell'esempio, dopo la fusione), deve presentare istanza per la determinazione in contraddittorio con l'Agenzia del reddito agevolabile, pena la perdita di efficacia dell'opzione esercitata.

8 UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa ed è rilevante anche ai fini IRAP. Pertanto, occorre operare una variazione in diminuzione:

- nel modello UNICO;
- nella dichiarazione IRAP.

8.1 INDICAZIONE NELLE DICHIARAZIONI

Stando alle istruzioni ai modelli UNICO 2016, viene richiesta l'indicazione della sola quota di reddito detassato e non dei calcoli che hanno portato alla sua determinazione.

Pertanto, nei modelli UNICO 2016 SC, SP e PF, per i soggetti in contabilità ordinaria:

- i redditi detassati dovranno essere indicati al rigo RF50, colonna 1;
- le plusvalenze derivanti dalla cessione dei suddetti beni che non concorrono a formare il reddito devono essere indicate al rigo RF55, con il codice 40.

Con riferimento ai soggetti in contabilità semplificata, nel modello UNICO 2016 SP e PF:

- la quota di reddito detassato va indicata al rigo RG23, colonna 1;

²⁸ Ad esempio, nel caso di un bene immateriale inizialmente utilizzato direttamente dal beneficiario e, dopo l'esercizio dell'opzione e la presentazione del *ruling* obbligatorio (es. nel 2015), conferito o scisso in una società del medesimo gruppo, la quale concede il bene allo stesso *dante causa* o ad altra società del gruppo (nel 2016).

- le plusvalenze relative ai suddetti beni che non concorrono a formare il reddito vanno indicate al rigo RG22, con il codice 26.

Nella dichiarazione IRAP 2016 viene dedicata un'apposita sezione (Sezione XVI) al *Patent box* (rigo IS88).

La circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 11) ha chiarito che, per esigenze di semplificazione, la variazione in diminuzione da operare ai fini delle imposte sui redditi opera anche ai fini IRAP, senza tener conto della diversa modalità di calcolo del tributo regionale.

8.2 MANCATA INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

Non ci saranno conseguenze per il contribuente se, a seguito dell'esercizio dell'opzione, non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione²⁹.

8.3 PERDITE

Lo sfruttamento economico dei beni immateriali può comportare, anche solo temporaneamente, che i costi eccedano i ricavi, generando in tal modo una perdita anziché un reddito.

Nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale generi una perdita, l'impresa in regime di *Patent box* rinverrà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

In particolare, nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino ad un risultato negativo derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa di periodo.

Le perdite generate in vigenza del regime di *Patent box* dovranno essere recuperate, attraverso un meccanismo di "recapture" nell'ambito del medesimo regime di *Patent box*, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi. Tali perdite saranno, quindi, computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino al loro completo esaurimento³⁰.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2016 n. 11 (§ 23) ha precisato che:

- la perdita del singolo bene immateriale, anche per la parte relativa al periodo antecedente alla creazione dello stesso, dovrà essere memorizzata con il sistema di tracciatura a partire dall'anno 2015, anche se l'impresa non ha optato per il regime agevolato;
- le perdite fiscali di un determinato bene immateriale andranno a decurtare i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso bene nel quinquennio di efficacia dell'opzione, senza alcun impatto sul regime *Patent box* di altri beni immateriali per i quali l'azienda ha optato.

8.4 CUMULABILITÀ

Il *Patent box* è cumulabile con il credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013.

La circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5, relativa al *bonus* ricerca e sviluppo, ha chiarito che le due misure rappresentano due strumenti sinergici volti ad incentivare e ad agevolare l'attività di ricerca e sviluppo nelle diverse fasi di svolgimento della stessa:

- il *bonus* ricerca e sviluppo mediante l'attribuzione di un credito d'imposta per l'attività di ricerca svolta;
- il *Patent box* mediante la detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali ottenuti dall'attività di ricerca, a condizione che l'impresa continui a svolgere attività di ricerca e sviluppo ai fini del mantenimento, dello sviluppo e dell'accrescimento degli stessi.

Viene, quindi, chiarito che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione del reddito detassato nel regime di *Patent box*.

²⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 36 (§ 1).

³⁰ Per un'esemplificazione numerica del meccanismo, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 1.12.2015 n. 36 (§ 2).